



# Überarbeitete Leitlinien zur Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode

INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS: AKTIONSPUNKT 10

**Juni 2018**





OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

# **Überarbeitete Leitlinien zur Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode**

INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS:  
AKTIONSPUNKT 10



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

Originaltitel: *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10*

Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD

© OECD 2020

---

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

## Vorwort

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

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

Nach zwei Jahren Arbeit wurden den Staats- und Regierungschefs der G20 im November 2015 in Antalya die zu den 15 Aktionspunkten erarbeiteten Maßnahmen vorgelegt. Dabei wurden die verschiedenen Arbeitsergebnisse – einschließlich derjenigen, die 2014 in vorläufiger Form vorgelegt wurden – zu einem umfassenden Maßnahmenpaket zusammengefasst. Dieses BEPS-Maßnahmenpaket stellt die erste wesentliche Überarbeitung der internationalen Steuerregeln seit fast einem Jahrhundert dar. Wenn die neuen Maßnahmen in Kraft getreten sind, wird erwartet, dass Gewinne dort ausgewiesen werden, wo die wirtschaftlichen Tätigkeiten, mit denen sie erzielt werden, stattfinden und wo die Wertschöpfung erfolgt. Steuerplanungsstrategien zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, die auf veralteten Regeln oder unzureichend koordinierten innerstaatlichen Maßnahmen basieren, werden ihre Wirkung verlieren.

Das Hauptaugenmerk dieser Arbeiten richtet sich nun auf die Umsetzung. Das BEPS-Maßnahmenpaket ist so konzipiert, dass es über Änderungen von innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Verfahren sowie Steuerabkommen umgesetzt wird. Die Verhandlungen über ein multilaterales Instrument (MLI) zur Umsetzung der steuerabkommensbezogenen Maßnahmen wurden 2016 abgeschlossen. Das MLI gilt nunmehr für über 75 Staaten. Mit dem Inkrafttreten des MLI am 1. Juli 2018 wurde der Weg für die rasche Umsetzung der steuerabkommensbezogenen Maßnahmen geebnet. Die OECD- und G20-Staaten kamen zudem überein, ihre Zusammenarbeit fortzusetzen, um eine konsistente und koordinierte Umsetzung der BEPS-Empfehlungen zu gewährleisten und das Projekt inklusiver zu gestalten. Die Globalisierung erfordert globale Lösungen und einen globalen Dialog, der über die OECD- und G20-Länder hinausreicht.

Ein besseres Verständnis der konkreten Umsetzung der BEPS-Empfehlungen könnte Missverständnisse und Streitigkeiten zwischen den Staaten verringern. Eine stärkere Fokussierung auf Umsetzung und Steuerverwaltung dürfte daher für die Staaten ebenso wie die Unternehmen ein Vorteil sein. Die vorgeschlagenen Verbesserungen der Daten und

Analysen werden die laufende Evaluierung des quantitativen Effekts von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sowie der Auswirkungen der im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Gegenmaßnahmen unterstützen.

Deshalb richtete die OECD das Inclusive Framework on BEPS ein, das allen interessierten teilnehmenden Staaten und Gebieten eine gleichberechtigte Mitwirkung im OECD-Steuerausschuss und allen seinen Nebenorganen ermöglicht. Das bereits über 110 Mitglieder zählende Inclusive Framework überwacht die Umsetzung der Mindeststandards, evaluiert diese in Peer Reviews und kümmert sich um die Arbeiten zur Standardsetzung in BEPS-Fragen. Zusätzlich zu BEPS-Mitgliedern wirken auch andere internationale Organisationen und regionale Steuerorgane an der Arbeit des Inclusive Framework mit. Zudem konsultiert das Inclusive Framework die Wirtschaft und Zivilgesellschaft zu ihren verschiedenen Arbeitssträngen.

Dieser Bericht wurde am 4. Juni 2018 vom Inclusive Framework on BEPS gebilligt und vom OECD-Sekretariat für die Veröffentlichung vorbereitet.

---

## *Inhaltsverzeichnis*

<b>Vorwort .....</b>	<b>3</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis.....</b>	<b>7</b>
<b>Zusammenfassung .....</b>	<b>9</b>
<b>Änderungen in Kapitel II, Teil III, Abschnitt C der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.....</b>	<b>11</b>
<b>C.1 Allgemeines.....</b>	<b>11</b>
<b>C.2 Wann dürfte eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode sein?.....</b>	<b>12</b>
<b>C.3 Hinweise zur Anwendung – Allgemeines.....</b>	<b>19</b>
<b>C.4 Hinweise zur Anwendung – Ermittlung des aufzuteilenden Gewinns.....</b>	<b>22</b>
<b>C.5 Gewinnaufteilung.....</b>	<b>26</b>
<b>Anhang II zu Kapitel II – Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode.....</b>	<b>33</b>



---

## *Abkürzungsverzeichnis*

<b>BEPS</b>	Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting)
<b>FuE</b>	Forschung und Entwicklung
<b>MLI</b>	multilaterales Instrument
<b>OGAW</b>	Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren



## Zusammenfassung

Mit den in diesem Bericht beschriebenen Leitlinien wird dem unter Punkt 10 des BEPS-Aktionsplans erteilten Auftrag nachgekommen, der Folgendes vorsieht:

*„Erarbeitung von Vorschriften zur Vermeidung von BEPS durch den Abschluss von Transaktionen, die zwischen Dritten nicht oder nur äußerst selten vorkommen würden. Dazu zählt auch die Verabschiedung von Vorschriften zu Verrechnungspreisen oder besonderen Maßnahmen zu folgenden Zwecken: [...] (ii) Klärung der Anwendung von Verrechnungspreismethoden – insbesondere Gewinnaufteilungen – im Kontext globaler Wertschöpfungsketten; [...].“*

Bereits die erste, 1995 erschienene Fassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien enthielt Hinweise zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode. Seit der überarbeiteten Ausgabe der Verrechnungspreisleitlinien von 2010 gilt, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode anwendbar ist, wenn sie sich im jeweiligen Fall als die am besten geeignete Methode erweist. Diese Grundprämisse bleibt unverändert bestehen. Allerdings werden die Leitlinien in Bezug auf die Frage, wann eine Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode sein könnte, durch die vorliegenden überarbeiteten Leitlinien – die zwar nicht verbindlich sind – geklärt und deutlich erweitert. Als maßgeblich gilt dabei das Vorliegen eines oder mehrerer der folgenden Faktoren:

Jeder Beteiligte leistet einzigartige und wertvolle Beiträge,

die Geschäftstätigkeit ist in hohem Maße integriert, sodass die Beiträge der verschiedenen Beteiligten getrennt von den anderen nicht verlässlich evaluiert werden können,

die Beteiligten tragen die wirtschaftlich signifikanten Risiken gemeinsam oder tragen eng miteinander verbundene wirtschaftlich signifikante Risiken getrennt.

In den Leitlinien wird klargestellt, dass das Fehlen von Vergleichsdaten zwar für sich genommen nicht ausreicht, um die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode zu rechtfertigen, dass es umgekehrt jedoch unwahrscheinlich ist, dass diese Methode die am besten geeignete ist, wenn verlässliche Vergleichsdaten vorliegen.

Der überarbeitete Wortlaut erweitert auch die Leitlinien zur Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode, beispielsweise zur Ermittlung des aufzuteilenden maßgeblichen Gewinns und geeigneter Gewinnaufteilungsfaktoren.

Die überarbeiteten Leitlinien umfassen 16 Beispiele, die die im Text erörterten Prinzipien veranschaulichen und zeigen, wie die Methode in der Praxis angewendet werden könnte. Diese Beispiele werden in Anhang II zu Kapitel II der Verrechnungspreisleitlinien eingefügt.



## Änderungen in Kapitel II, Teil III, Abschnitt C der OECD-Verrechnungspreisleitlinien

Die bisherigen Ausführungen von Kapitel II, Teil III, Abschnitt C der *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen* werden vollständig gestrichen und durch den folgenden Text ersetzt.

### C.1 Allgemeines

2.114 Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (*transactional profit split method*) dient dazu, fremdübliche Ergebnisse zu erzielen oder die ausgewiesenen Ergebnisse konzerninterner Geschäftsvorfälle darauf zu prüfen, ob sie den Ergebnissen nahekommen, die zwischen unabhängigen Unternehmen erzielt worden wären, hätten diese vergleichbare Geschäftsvorfälle getätigt. Nach dieser Methode wird zunächst der aufzuteilende Gewinn ermittelt, der sich aus den konzerninternen Geschäftsvorfällen ergibt – der maßgebliche Gewinn –, und sodann zwischen den verbundenen Unternehmen auf einer wirtschaftlich sinnvollen Grundlage aufgeteilt, die der Gewinnaufteilung nahekommt, die zwischen fremden Dritten vereinbart worden wäre. Wie bei allen Verrechnungspreismethoden besteht das Ziel darin sicherzustellen, dass der Gewinn der verbundenen Unternehmen mit dem Wert ihrer Beiträge und der Vergütung, die bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen für diese Beiträge vereinbart worden wäre, im Einklang steht. Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode ist dann besonders nützlich, wenn die Vergütung der verbundenen Unternehmen anhand des relativen Anteils ihrer Beiträge zu dem Gewinn, der im Zusammenhang mit den Geschäftsvorfällen erzielt wurde, verlässlicher bewertet werden kann als durch eine direktere Schätzung des Werts dieser Beiträge.

#### Glossar der Verrechnungspreisleitlinien

Der Eintrag zur „Gewinnaufteilungsmethode“ im Glossar der Verrechnungspreisleitlinien wird wie folgt geändert:

##### **Gewinnaufteilungsmethode (*Profit split method*)**

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

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

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

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

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

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

### C.2.1 Vor- und Nachteile der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode

2.119 Der Hauptvorteil der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode besteht darin, dass sie eine Lösung für Fälle bieten kann, in denen beide an einem Geschäftsvorfall beteiligte Seiten einzigartige und wertvolle Beiträge zu dem Geschäftsvorfall leisten (beispielsweise einzigartige und wertvolle immaterielle Werte bereitstellen). In einem solchen Fall könnten unabhängige Unternehmen den Preis für den Geschäftsvorfall effektiv proportional zu ihren jeweiligen Beiträgen bestimmen, sodass eine zweiseitige Methode angemessener wäre. Wenn die Beiträge einzigartig und wertvoll sind, wird es zudem keine verlässlichen Vergleichsdaten geben, die herangezogen werden könnten, um den Preis für den gesamten Geschäftsvorfall anhand einer anderen Methode zuverlässiger zu bestimmen. In solchen Fällen kann sich die Gewinnzurechnung nach der geschäftsvorfallbezogenen

Gewinnaufteilungsmethode an den von den verbundenen Unternehmen geleisteten Beiträgen orientieren, wobei der relative Wert ihrer jeweiligen Funktionen, Vermögenswerte und Risiken zugrunde gelegt wird. Vgl. Abschnitt C.2.2 weiter unten zur Art des Geschäftsvorfalles.

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

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

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

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

2.124 Es wird zuweilen geltend gemacht, dass geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden unter unabhängigen Unternehmen selten angewendet werden und dass ihre

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

## C.2.2 Art des sachgerecht abgegrenzten Geschäftsvorfalles

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

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

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

2.128 Fehlt es an vollständig vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen, die andernfalls als Vergleichsmaßstab zur Ermittlung eines fremdüblichen Ertrags für das beteiligte Unternehmen verwendet werden könnten, das die weniger komplexen Funktionen ausübt, sollte daraus nicht per se gefolgert werden, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung die am besten geeignete Methode ist. Je nach den Gegebenheiten des Falls dürfte eine geeignete Methode, bei der Geschäfte unter Fremden herangezogen werden, die zwar hinreichend vergleichbar, aber nicht identisch mit dem konzerninternen Geschäftsvorfall sind, zuverlässiger sein als eine unangemessene Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode. Vgl. Ziffer 3.38-3.39 wegen einer Erörterung der Frage der begrenzten Verfügbarkeit von Vergleichswerten. Vgl. auch Abschnitt C.2.3.

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

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

2.130 Beiträge (z. B. ausgeübte Funktionen oder genutzte bzw. bereitgestellte Vermögenswerte) gelten in solchen Fällen als „einzigartig und wertvoll“, in denen sie *i)* nicht mit von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen geleisteten Beiträgen vergleichbar sind und *ii)* eine entscheidende Quelle tatsächlicher oder potenzieller wirtschaftlicher Vorteile für die Geschäftstätigkeit darstellen. Diese beiden Faktoren sind oft miteinander verknüpft: Vergleichswerte für derartige Beiträge sind selten zu finden, weil sie eine wichtige Quelle wirtschaftlicher Vorteile sind. Es kann sein, dass die an die betreffenden einzigartigen und wertvollen Beiträge geknüpften Risiken in solchen Situationen nicht von dem oder den anderen beteiligten Unternehmen kontrolliert werden können. Dies kann sich auf die Risikoübernahme gemäß der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles auswirken. Beispielsweise kann es sein, dass sowohl der Entwickler und Hersteller einer Schlüsselkomponente eines Produkts als auch der Entwickler und Hersteller einer anderen Schlüsselkomponente, die zusammen mit der ersten Komponente das verkaufsfertige Produkt bildet, einzigartige und wertvolle Beiträge in Form von Funktionen und immateriellen Werten leisten, die eine wichtige Quelle wirtschaftlicher Vorteile darstellen. (Vgl. auch die Ziffern 6.50 bis 6.58 und 6.133.) In der Praxis ist möglicherweise keiner von beiden in der Lage, das Entwicklungsrisiko in Bezug auf das Endprodukt zu kontrollieren; stattdessen kontrollieren sie gemeinsam die Entwicklungsrisiken und teilen sich den maßgeblichen aus ihren Beiträgen resultierenden Gewinn. Die in diesem Abschnitt beschriebenen Prinzipien werden durch die Beispiele 1, 2, 3 und 4 in Anhang II zu Kapitel II dieser Leitlinien veranschaulicht.

### **Glossar der Verrechnungspreisleitlinien**

Das Glossar zu den Verrechnungspreisleitlinien wird um eine Definition der „einzigartigen und wertvollen Beiträge“ ergänzt:

#### **Einzigartige und wertvolle Beiträge**

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

#### **Geschäftsvorfälle mit einzigartigen und wertvollen immateriellen Werten**

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

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

#### **C.2.2.2 Hoch integrierte Geschäftstätigkeiten**

2.133 Zwar sind die meisten multinationalen Konzerne bis zu einem gewissem Grad integriert, ein besonders hohes Maß an Integration bei bestimmten Geschäftstätigkeiten ist jedoch ein Hinweis darauf, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode in Erwägung gezogen werden sollte. Ein hoher Grad an Integration bedeutet, dass die Art und Weise, wie eines der am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen Funktionen ausübt, Vermögenswerte nutzt und Risiken übernimmt, davon abhängig ist, wie ein anderes an dem Geschäftsvorfall beteiligtes Unternehmen Funktionen ausübt, Vermögenswerte nutzt und Risiken übernimmt, und somit für sich genommen nicht verlässlich evaluiert werden kann. Vielfach führt die Integration von Geschäftstätigkeiten innerhalb multinationaler Konzerne allerdings zu Situationen, in denen sich der Beitrag von mindestens einem der an dem Geschäftsvorfall Beteiligten tatsächlich unter Bezugnahme auf vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle verlässlich evaluieren lässt. Werden beispielsweise sich ergänzende, aber voneinander getrennte Tätigkeiten von den Unternehmen ausgeübt, lassen sich möglicherweise verlässliche Vergleichswerte finden, da die in den verschiedenen Stadien jeweils zum Tragen kommenden Funktionen, Vermögenswerte und Risiken mit denjenigen vergleichbar sein können, die bei Fremdgeschäftsvorfällen zum Tragen kommen. Dies darf

bei der Prüfung der in einem bestimmten Fall am besten geeigneten Verrechnungsmethode nicht außer Acht gelassen werden. Die Beispiele 6, 7 und 8 in Anhang II zu Kapitel II veranschaulichen die Prinzipien dieses Abschnitts.

2.134 In manchen Fällen kann es sein, dass die beteiligten Unternehmen in solchem Maße Funktionen gemeinsam ausüben, Vermögenswerte gemeinsam nutzen und/oder sich die Übernahme von Risiken teilen, dass es unmöglich ist, ihren jeweiligen Beitrag isoliert von den Beiträgen der anderen Beteiligten zu evaluieren. So kann die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode z. B. auf den weltweiten Handel mit Finanzinstrumenten durch verbundene Unternehmen angewendet werden. Vgl. Teil III, Abschnitt C des *Berichts über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten*.<sup>1</sup>

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

2.136 Bei hoch integrierten Geschäftstätigkeiten ist der Grad der gemeinsamen Übernahme derselben wirtschaftlich signifikanten Risiken bzw. der getrennten Übernahme eng miteinander verbundener wirtschaftlich signifikanter Risiken durch die beteiligten Unternehmen maßgeblich, um zu bestimmen, welche Methode am besten geeignet ist und, sofern eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode als am besten geeignete Methode betrachtet wird, wie diese angewendet werden sollte; hier stellt sich insbesondere die Frage, ob eine Aufteilung des tatsächlichen Gewinns oder des erwarteten Gewinns vorgenommen werden sollte. Vgl. Abschnitt C.4.1.

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

2.138 Wenn die Beiträge stark miteinander verbunden bzw. voneinander abhängig sind, muss die Evaluierung der Beiträge der verschiedenen beteiligten Unternehmen möglicherweise ganzheitlich erfolgen. Somit kann sich ein hohes Maß an Integration auch darauf auswirken, ob die Beiträge der Unternehmen als einzigartig und wertvoll betrachtet werden. Ein einzigartiger Beitrag eines beteiligten Unternehmens kann beispielsweise

---

<sup>1</sup> Vgl. den *Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten* (OECD, 2010).

einen deutlich höheren Wert aufweisen, wenn er zusammen mit einem bestimmten einzigartigen Beitrag des anderen beteiligten Unternehmens betrachtet wird. In Ziffer 6.93-6.94 wird diese Frage in Bezug auf Kombinationen immaterieller Werte erörtert. Vgl. auch Beispiel 9 im Anhang II zu Kapitel II.

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

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

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

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

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

### **C.2.3 Verfügbarkeit verlässlicher Informationen**

2.143 Das Vorliegen von Faktoren, die darauf hindeuten, dass eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode ist, geht im Allgemeinen mit einem Fehlen von Faktoren einher, die darauf hinweisen würden, dass eine alternative Verrechnungsmethode – die gänzlich auf Vergleichswerten beruht –

nach Ziffer 2.2 dieser Leitlinien die am besten geeignete Methode wäre. Anders ausgedrückt, sofern Informationen über vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen Fremden vorhanden sind, um den Preis für den gesamten Geschäftsvorfall zu bestimmen, wird die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode mit geringerer Wahrscheinlichkeit die am besten geeignete Methode sein. Allerdings reichen fehlende Vergleichswerte allein nicht aus, um die Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zu rechtfertigen. Vgl. Ziffer 2.128.

2.144 Auch wenn die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode in Fällen angewendet werden kann, in denen es keine vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle gibt, können Informationen zu Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen dennoch für die Anwendung der Methode relevant sein, beispielsweise als Richtschnur für die Aufteilung des maßgeblichen Gewinns (vgl. Abschnitt C.3.1.1) oder in Fällen, in denen eine Restgewinnanalyse durchgeführt wird (vgl. Abschnitt C.3.1.2).

#### C.2.4 Schlussfolgerungen

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

### C.3 Hinweise zur Anwendung – Allgemeines

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

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

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

2.148 Außerdem gilt:

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

### C.3.1 Ansätze zur Gewinnaufteilung

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

#### C.3.1.1 Beitragsanalyse („Contribution analysis“)

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

### Glossar der Verrechnungspreisleitlinien

Der Eintrag zur „Beitragsanalyse“ im Glossar der Verrechnungspreisleitlinien wird wie folgt geändert:

#### **Beitragsanalyse (*Contribution analysis*)**

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

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

#### **C.3.1.2 Restgewinnanalyse („Residual analysis“)**

2.152 Lässt sich ein Teil der Beiträge der beteiligten Unternehmen mittels einer einseitigen Methode verlässlich bewerten und anhand von Vergleichsgrößen bestimmen, wohingegen dies bei anderen Beiträgen nicht möglich ist, kann die Durchführung einer Restgewinnanalyse zweckdienlich sein. Bei einer Restgewinnanalyse wird der maßgebliche Gewinn aus den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen in zwei Kategorien unterteilt. In der ersten Kategorie befindet sich der Gewinn, der Beiträgen zuzuschreiben ist, die anhand von Vergleichsgrößen zuverlässig ermittelt werden können; dies sind in der Regel die weniger komplexen Beiträge, für die sich verlässliche Fremdvergleichswerte finden lassen. Gewöhnlich wird diese anfängliche Vergütung durch Anwendung einer der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden oder einer geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode bestimmt, um die Vergütung zu ermitteln, die unabhängige Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen erhalten würden. Somit bleibt im Allgemeinen jener Ertrag unberücksichtigt, der durch eine zweite Kategorie von Beiträgen erzielt wird, die einzigartig und wertvoll sein können und/oder einem hohen Grad an Integration oder der gemeinsamen Übernahme wirtschaftlich signifikanter Risiken zuzuschreiben sind. Die Aufteilung dieses Restgewinns auf die beteiligten Unternehmen erfolgt in der Regel auf der Grundlage des relativen Werts der zweiten Kategorie der Beiträge der Beteiligten, und zwar auf dieselbe Weise wie bei der oben beschriebenen Anwendung der Beitragsanalyse und im Einklang mit den Ausführungen von Abschnitt C.5.

### Glossar der Verrechnungspreisleitlinien

Der Eintrag zur „Restgewinnanalyse“ im Glossar der Verrechnungspreisleitlinien wird wie folgt geändert:

#### **Restgewinnanalyse (*Residual analysis*)**

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

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

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

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

2.155 Wenn sich der aufzuteilende maßgebliche Gewinn aus dem Gewinn von zwei oder mehr verbundenen Unternehmen zusammensetzt, müssen die einschlägigen Finanzdaten

der am Geschäftsvorfall Beteiligten, auf die eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode angewendet wird, in Bezug auf Rechnungslegungspraktiken und Währung auf eine gemeinsame Grundlage gestellt und dann kombiniert werden. Da die Rechnungslegungsvorschriften signifikante Auswirkungen auf die Bestimmung des aufzuteilenden Gewinns haben können, sollten die Rechnungslegungsstandards in Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige dafür entscheidet, die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode anzuwenden, vor Anwendung der Methode ausgewählt und während der Gültigkeitsdauer der Vereinbarung einheitlich angewandt werden. Unterschiede bei den Rechnungslegungsstandards können sich auf den Zeitpunkt der Erfassung der Einkünfte und auf die Behandlung der Aufwendungen bei der Gewinnermittlung auswirken. Wesentliche Unterschiede zwischen den Rechnungslegungsstandards der beteiligten Unternehmen sollten aufgezeigt und bereinigt werden.

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

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

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

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

2.159 Stellt sich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode als die am besten geeignete Methode heraus, wäre eine Aufteilung des tatsächlichen Gewinns, d. h.

des durch die Folgen der wirtschaftlich signifikanten Risiken beeinflussten Gewinns, nur dann angemessen, wenn die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ergibt, dass die beteiligten Unternehmen die wirtschaftlich signifikanten Risiken, mit denen die Geschäftschance verbunden ist, entweder gemeinsam tragen oder dass diese Risiken von ihnen zwar getrennt getragen werden, aber eng miteinander zusammenhängen, weshalb sich die beteiligten Unternehmen den daraus resultierenden Gewinn oder Verlust teilen sollten. Diese Art der Risikoübernahme kann in Fällen vorkommen, in denen die Geschäftstätigkeiten hoch integriert sind und/oder jeder Beteiligte einzigartige und wertvolle Beiträge leistet.

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

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

## C.4.2 Unterschiedliche Gewinnmessgrößen

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

Risiken, im Einklang stehen und dass sich die Aufteilung des Gewinns mit den Beiträgen der einzelnen Beteiligten deckt.

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

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

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

## C.5 Gewinnaufteilung

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

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

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

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

## C.5.1 Gewinnaufteilungsfaktoren

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

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

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

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

2.173 Zusätzlich zur Einzeldokumentation (*Local File*), die eine detaillierte Funktionsanalyse des Steuerpflichtigen und seiner jeweiligen verbundenen Unternehmen umfassen sollte, könnte auch die Stammdokumentation (*Master File*) des multinationalen Konzerns nützliche Informationen zur Bestimmung geeigneter Gewinnaufteilungsfaktoren liefern.

Wie im Anhang I zu Kapitel V ausgeführt, sollte die Stammdokumentation Informationen zu wichtigen Faktoren für den Unternehmensgewinn, zu den Hauptbeiträgen der Unternehmen des Konzerns zu dessen Wertschöpfung und zu wesentlichen immateriellen Werten des Konzerns beinhalten. Dabei sollte allerdings bedacht werden, dass die Stammdokumentation lediglich einen allgemeinen Überblick über einen Konzern geben soll und nicht dazu gedacht ist, genauer aufgeschlüsselte oder detaillierte Informationen zu allen Konzernaktivitäten zu liefern.

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

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

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

2.176 Werden kostenbasierte Gewinnaufteilungsfaktoren verwendet, die auf Daten basieren, die der Gewinn- und Verlustrechnung des Steuerpflichtigen entnommen wurden, kann es desgleichen notwendig sein, geschäftsvorfallsspezifische Konten zu erstellen, in denen die Aufwendungen, die mit dem untersuchten konzerninternen Geschäftsvorfall zusammenhängen, von denen getrennt werden, die bei der Bestimmung des Gewinnaufteilungsfaktors ausgeklammert werden sollten. Die Art der berücksichtigten Ausgaben (z. B. Gehälter, Abschreibungen usw.) sowie die verwendeten Kriterien, um festzustellen, ob eine bestimmte Aufwendung mit dem untersuchten Geschäftsvorfall oder mit anderen Geschäftsvorfällen des Steuerpflichtigen in Zusammenhang steht (z. B. anderen Produktlinien, die nicht Gegenstand der Gewinnaufteilung sind), sollten sich für alle Beteiligten decken.

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

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

### C.5.3 Beispiele für Gewinnaufteilungsfaktoren

#### C.5.3.1 Vermögensbasierte Gewinnaufteilungsfaktoren

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

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

#### C.5.3.2 Kostenbasierte Gewinnaufteilungsfaktoren

2.181 Ein auf den Aufwendungen basierender Gewinnaufteilungsfaktor kann angebracht sein, wenn sich zwischen den getätigten relativen Aufwendungen und dem relativen Wert der Beiträge ein starker Zusammenhang feststellen lässt. Beispielsweise können Marketingaufwendungen ein geeigneter Faktor für Vertriebs-/Marketingunternehmen sein, wenn Werbung entscheidend für einzigartige und wertvolle immaterielle Marketingwerte ist (*marketing intangibles*), so z. B. im Fall von Konsumgütern, bei denen der Wert immaterieller Marketingwerte durch Werbung beeinflusst wird. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen können im Fall von Fertigungsunternehmen geeignet sein, wenn sie mit der Schaffung einzigartiger und wertvoller immaterieller Werte, wie z. B.

Patenten, zusammenhängen. Wenn aber beispielsweise jeder am Geschäftsvorfall Beteiligte unterschiedliche wertvolle immaterielle Werte beisteuert, ist die Anwendung eines kostenbasierten Faktors nur angemessen, wenn die Kosten eine verlässliche Messgröße des relativen Werts dieser immateriellen Werte darstellen oder nach dem Risiko gewichtet werden können, um eine zuverlässige Messgröße des relativen Werts zu erhalten. Eine Risikogewichtung kann allerdings auch zweckmäßig sein, wenn alle Beteiligten die gleiche Art von immateriellen Werten beisteuern. Ist beispielsweise das Risiko eines Fehlschlags der Anstrengungen in einem frühen Entwicklungsstadium um ein Mehrfaches höher als in einem späteren Stadium oder bei der Entwicklung inkrementeller Verbesserungen eines bereits bewährten Konzepts, so sollten die in diesem früheren Stadium angefallenen Kosten eine höhere Risikogewichtung haben als die in einem späteren Stadium oder für inkrementelle Verbesserungen entstandenen Kosten. Die Vergütung für die Beschäftigten kann in Situationen relevant sein, in denen mit den Kompetenzen und dem Fachwissen der Mitarbeiter zusammenhängende Funktionen für die Erzielung des maßgeblichen Gewinns entscheidend sind.

2.182 Bei der Ermittlung und Anwendung der geeigneten kostenbasierten Gewinnaufteilungsfaktoren muss möglicherweise eine Reihe von Fragen berücksichtigt werden. So können zwischen den beteiligten Unternehmen z. B. Unterschiede beim Zeitpunkt der Aufwendungen bestehen. Beispielsweise können Forschungs- und Entwicklungskosten, die für den Wert der Beiträge eines der Beteiligten relevant sind, bereits einige Jahre zurückliegen, wohingegen ein anderer Beteiligte laufende Aufwendungen hat. Infolgedessen kann es erforderlich sein, zusätzlich zu der unter Ziffer 2.181 beschriebenen Risikogewichtung eine Anpassung der historischen Kosten an den Zeitwert vorzunehmen (wie weiter unten erörtert). Die maßgeblichen Kosten können Teil eines größeren Kostenpools sein, der zu analysieren und den verschiedenen Beiträgen zum betreffenden Geschäftsvorfall zuzuordnen ist. Ein Beispiel hierfür sind Marketingkosten, die möglicherweise für mehrere Produktlinien angefallen sind und verbucht wurden, wohingegen nur eine der Produktlinien Gegenstand des Geschäftsvorfalles ist, für den die Gewinnaufteilung vorgenommen wird. Wenn eines oder mehrere der Unternehmen eines multinationalen Konzerns Standortvorteile genießen, die signifikant zum Gewinn beitragen, und die entsprechenden Kosten in den aufzuteilenden Gewinn einfließen, dann muss die Gewinnaufteilung der Art und Weise Rechnung tragen, wie unabhängige Unternehmen solche standortbedingten Einsparungen aufteilen würden (unter Berücksichtigung der Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D.6). Kostenbasierte Gewinnaufteilungsfaktoren können sehr stark auf Unterschiede und Änderungen der buchmäßigen Behandlung der Kosten reagieren. Deshalb ist es notwendig, im Vorfeld klar zu bestimmen, welche Kosten bei der Festlegung des Gewinnaufteilungsfaktors berücksichtigt werden, und diesen Faktor für die Beteiligten einheitlich festzulegen.

2.183 In manchen Fällen ist die Festlegung des relevanten Zeitraums, auf den sich die bei der Bestimmung des oder der Gewinnaufteilungsfaktoren berücksichtigten Elemente (z. B. Vermögen, Kosten oder andere Elemente) beziehen sollten, ein wichtiger Aspekt für die Verlässlichkeit von kostenbasierten Aufteilungsfaktoren. Eine Schwierigkeit ergibt sich hier daraus, dass zwischen dem Zeitpunkt, in dem die Aufwendungen anfallen, und dem Zeitpunkt, in dem die Wertschöpfung erfolgt, Zeit verstreichen kann, und es manchmal schwer zu entscheiden ist, welcher Zeitraum für die Aufwendungen zugrunde gelegt werden soll. Kommt beispielsweise ein kostenbasierter Faktor zum Einsatz, kann die Verwendung der Ausgaben auf Einjahresbasis in manchen Fällen angebracht sein, während es in anderen Fällen angemessener wäre, kumulierte Ausgaben aus den Vorjahren und dem laufenden Jahr zugrunde zu legen (gegebenenfalls nach Bereinigung um Abschreibungen

---

oder Tilgungen). Je nach den Umständen und Gegebenheiten des Einzelfalls kann dies erhebliche Auswirkungen auf die Gewinnaufteilung zwischen den Beteiligten haben. Wie in Abschnitt C.5.1 weiter oben festgehalten, sollte die Auswahl des Gewinnaufteilungsfaktors unter den konkreten Umständen des jeweiligen Falls angemessen sein und eine zuverlässige Annäherung an die Gewinnaufteilung ermöglichen, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wäre. Die in diesem Abschnitt beschriebenen Prinzipien werden durch Beispiel 16 in Anhang II zu Kapitel II dieser Leitlinien veranschaulicht.



## Anhang II zu Kapitel II – Beispiele zur Veranschaulichung der Leitlinien zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode

**Die Ausführungen von Anhang II zu Kapitel II der Verrechnungspreisleitlinien werden vollständig gestrichen und durch den folgenden Text ersetzt.**

*Vgl. Kapitel II, Teil III, Abschnitt C dieser Leitlinien wegen allgemeiner Hinweise zur Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode.*

*Die Anpassungen und Annahmen bezüglich fremdvergleichskonformer Vereinbarungen in den folgenden Beispielen dienen lediglich der Veranschaulichung und sollten nicht so verstanden werden, als würden sie in konkreten Fällen oder bestimmten Branchen bestimmte Anpassungen bzw. fremdvergleichskonforme Vereinbarungen vorschreiben. Die Darstellung erfolgt notwendigerweise anhand grob umrissener Sachverhalte. Zeigt sich, dass einer der drei (unter den Ziffern 2.125 bis 2.143 dargelegten) Faktoren vorliegt, welche darauf hindeuten, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Verrechnungspreismethode sein könnte, so bedeutet dies nicht, dass nicht einer oder beide der anderen Faktoren ebenfalls vorliegen können. In einer Situation beispielsweise, in der alle am Geschäftsvorfall Beteiligten einzigartige und wertvolle Beiträge leisten, kann die Geschäftstätigkeit der Beteiligten zugleich hoch integriert sein und können die Beteiligten zugleich die wirtschaftlich signifikanten Risiken gemeinsam übernehmen bzw. können getrennt getragene Risiken eng miteinander zusammenhängen.*

*Die Beispiele sollen zwar die Grundsätze der Abschnitte der Verrechnungspreisleitlinien veranschaulichen, auf die sie sich jeweils beziehen, diese Prinzipien müssen jedoch entsprechend den konkreten Gegebenheiten und Umständen des betreffenden Einzelfalls angewendet werden. Daher sollten die Beispiele nicht herangezogen werden, um oberflächlich ähnliche Fälle zu interpretieren.*

### Beispiel 1

1. Unternehmen A ist die Muttergesellschaft eines in der Pharmaindustrie tätigen multinationalen Konzerns. Unternehmen A besitzt ein Patent für eine neue pharmazeutische Formulierung. Unternehmen A hat die klinischen Studien konzipiert und die Forschungs- und Entwicklungsfunktionen im Frühstadium der Produktentwicklung ausgeübt, die zur Gewährung des Patents geführt haben.
2. Unternehmen A schließt einen Vertrag mit Unternehmen S, einer Tochtergesellschaft von Unternehmen A; mit diesem Vertrag erteilt Unternehmen A Unternehmen S eine Lizenz für die Nutzung der Patentrechte in Bezug auf das herzustellende Arzneimittel. Vertragsgemäß führt Unternehmen S die anschließende Produktentwicklung durch und übt wichtige Funktionen im Zusammenhang mit der Verbesserung des Produkts aus.

Unternehmen S erhält die Zulassung durch die zuständige Behörde. Nach erfolgreicher Entwicklung wird das Produkt auf verschiedenen Märkten in aller Welt vertrieben.

3. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ergibt, dass sowohl die von Unternehmen A als auch die von Unternehmen S geleisteten Beiträge einzigartig und wertvoll für die Entwicklung des Arzneimittels sind.
4. Unter diesen Umständen wird die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode wahrscheinlich die am besten geeignete Methode sein, um die Vergütung für die Patentrechte zu bestimmen, für die Unternehmen A Unternehmen S eine Lizenz erteilt hat.

## Beispiel 2

5. A Co, ein Unternehmen des Konzerns T, ist eine in Staat A eingetragene Kapitalgesellschaft, deren Haupttätigkeit der Anbau und die Verarbeitung von Tee ist. A Co sucht nach Flächen mit hervorragend für den Teeanbau geeigneten Bodeneigenschaften, die es dann erwirbt und bewirtschaftet. A Co hat umfangreiches Know-how im Bereich des Teeanbaus erworben, u. a. in Bezug auf die Anbaumethoden, mit denen sich die angestrebten Merkmale des angebautees maximieren lassen. Die Bodeneigenschaften in Kombination mit den Anbaumethoden verleihen dem Tee von A Co eine besondere Geschmacksnote, die sehr beliebt ist.
6. Zur Verarbeitung des Tees führt A Co die folgenden Tätigkeiten durch: Sortieren der Blätter, Auslese, Voll- oder Teilfermentierung sowie Mischung und Verpackung für den Export entsprechend den Auftragspezifikationen. Bei der Mischung des Tees kommt umfangreiches unternehmenseigenes Know-how zum Einsatz, um die einzigartigen Geschmacksrichtungen zu erzielen, die die Kunden von Konzern T schätzen. Der von A Co hergestellte Tee genießt dank seines einzigartigen Geschmacks und Aromas internationales Ansehen.
7. A Co verkauft seinen Tee an B Co, seine Muttergesellschaft mit Sitz in Staat B. B Co füllt den Tee in seine Markenverpackungen um, um ihn auf den Zielmärkten zu verkaufen.
8. B Co ist Eigentümer des Markennamens und des Markenzeichens, die es beide selbst entwickelt hat und die beide einzigartig und wertvoll sind. Zum Markenauftritt gehört allerdings auch der Hinweis auf den Ursprung des Tees und die von A Co entwickelte einzigartige Mischung. B Co hat umfangreiche Werbekampagnen auf elektronischem Weg, im Internet, auf Handelsmessen und durch Anzeigen in Fachzeitschriften durchgeführt, wodurch seine Produktpalette auf einer Reihe von geografischen Märkten zum Marktführer geworden ist. Der von Konzern T verkaufte Tee erzielt einen besonders hohen Preis.
9. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ergibt in diesem besonderen Fall, dass sowohl A Co als auch B Co einen einzigartigen und wertvollen Beitrag leisten und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode wahrscheinlich die am besten geeignete Verrechnungspreismethode ist.

## Beispiel 3

10. Unternehmen A und Unternehmen B gehören einem multinationalen Konzern an, der elektronische Geräte verkauft. Beim Start einer neuen Produktlinie ist Unternehmen A

- für Konzeption, Entwicklung und Fertigung zuständig, während Unternehmen B die Marketingfunktionen und den globalen Warenvertrieb übernimmt.
11. Unternehmen A übt insbesondere die Forschungs- und Entwicklungsfunktionen aus und entscheidet über Forschungsansätze und Zeitrahmen. In Bezug auf die Fertigung der neuen Produktlinie bestimmt Unternehmen A den Produktionsumfang und führt die Qualitätskontrolle durch. Hierfür nutzt Unternehmen A sein wertvolles Know-how und Fachwissen bezüglich der Fertigung elektronischer Geräte.
  12. Nach der Fertigung werden die Produkte an Unternehmen B verkauft, das innovative globale Marketingaktivitäten für die neue Produktlinie entwickelt und durchführt. Unternehmen B ist insbesondere für die Konzeption der Marketingstrategie zuständig, entscheidet über die Höhe der Marketingausgaben in den verschiedenen Staaten, in denen die Produkte auf den Markt gebracht werden sollen, und prüft auf Monatsbasis den Effekt der Marketingkampagnen. Die von Unternehmen B durchgeführten Marketingaktivitäten erhöhen den Wert der Marke und den an sie geknüpften Goodwill, wodurch sich die neue Produktlinie positiv von Konkurrenzprodukten anderer Anbieter auf dem Markt abhebt.
  13. Unternehmen B ist zudem für den globalen Vertrieb der Produkte zuständig. Die von Unternehmen B durchgeführten Vertriebstätigkeiten schaffen entscheidende Wettbewerbsvorteile gegenüber der Konkurrenz. Unternehmen B hat die FuE-Tätigkeiten und die Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung eines komplexen unternehmenseigenen Algorithmus übernommen, mit dem Kundenfeedback zur Produktleistung gewonnen wird. Diese Daten sind sehr wichtig, um die Nachfrage präzise vorherzusagen und die Lager- und Vertriebslogistik so zu steuern, dass die Kunden ihre Bestellungen innerhalb von 48 Stunden erhalten können.
  14. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ergibt, dass sowohl die von Unternehmen A als auch die von Unternehmen B geleisteten Beiträge einzigartig und wertvoll für die Erfolgchancen der neuen Produktlinie sind.
  15. Unter diesen Umständen dürfte die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode sein, um die Vergütung für die von Unternehmen A an Unternehmen B verkauften Produkte zu bestimmen, da beide am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen einzigartige und wertvolle Beiträge zu dem Geschäftsvorfall leisten.

#### Beispiel 4

16. Der Sachverhalt ist derselbe wie in Beispiel 3, mit dem Unterschied, dass die von Unternehmen B ausgeübten Marketingaktivitäten weniger umfangreich sind und den Goodwill oder Ruf der Marke nicht signifikant verbessern. Unternehmen B verfügt über einen Mechanismus, über den das Kundenfeedback zu den von ihm verkauften Produkten an Unternehmen A übermittelt wird; hierbei handelt es sich jedoch um einen relativ einfachen Prozess und nicht um einen einzigartigen und wertvollen Beitrag. Alles in allem führen die Vertriebsaktivitäten von Unternehmen B nicht zu einem besonderen Wettbewerbsvorteil innerhalb der Branche. Entscheidend für die Erfolgsaussichten der neuen Produktlinie sind vor allem die technischen Spezifikationen, die Gestaltung und der Preis, zu dem die Produkte an die Endkunden verkauft werden.

17. Die Funktionsanalyse ergibt, dass Unternehmen A die Risiken im Zusammenhang mit der Gestaltung, Entwicklung und Fertigung des Produkts trägt, während Unternehmen B die Risiken im Zusammenhang mit dem Marketing und dem Vertrieb trägt.
18. Die von Unternehmen B übernommenen Marketing- und Vertriebsrisiken können sich letztlich auf die Rentabilität von Unternehmen A auswirken. Die Funktionsanalyse ergibt jedoch, dass die von Unternehmen B übernommenen Risiken für die Geschäftstätigkeit nicht wirtschaftlich signifikant sind und dass Unternehmen B keine einzigartigen und wertvollen Beiträge zum konzerninternen Geschäftsvorfall leistet.
19. Unter diesen Umständen ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode vermutlich nicht die am besten geeignete Methode, da es möglich sein dürfte, die fremdvergleichskonforme Vergütung für den Beitrag von Unternehmen B unter Bezugnahme auf vergleichbare fremdübliche Geschäftsvorfälle und die Anwendung einer einseitigen Verrechnungspreismethode oder mehrerer solcher Methoden verlässlich zu ermitteln.

### Beispiel 5

20. WebCo ist ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns, der IT-Lösungen für Unternehmenskunden entwickelt. Vor kurzem hat WebCo die Architektur eines Webcrawlers gestaltet, der Preisdaten von Internetseiten sammelt. WebCo hat den Code des Programms so geschrieben, dass es Webseiten systematisch scannen kann, und zwar effizienter und schneller als alle anderen ähnlichen Suchmotoren am Markt.
21. Nun erteilt WebCo ScaleCo, einem demselben multinationalen Konzern angehörigen Unternehmen, eine Lizenz für dieses Programm. ScaleCo ist für die Optimierung des Webcrawlers und für die Festlegung der Crawling-Strategie zuständig. ScaleCo ist darauf spezialisiert, Add-ons für den Webcrawler zu gestalten und das Produkt so anzupassen, dass es Marktlücken schließen kann. Ohne diesen Beitrag wäre das System nicht in der Lage, den Bedarf der potenziellen Kunden zu decken.
22. Die Lizenzbedingungen sehen vor, dass WebCo weiter die zugrundeliegende Technologie entwickelt und dass ScaleCo die Entwicklungsergebnisse nutzt, um den Webcrawler zu optimieren.
23. Die Funktionsanalyse ergibt, dass das wirtschaftlich signifikante Risiko im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall das Entwicklungsrisiko ist, d. h. das Risiko, dass der entwickelte Webcrawler keinen Erfolg hat. Gemäß dem in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 dieser Leitlinien beschriebenen Risikoanalyserverfahren wird ermittelt, dass WebCo und ScaleCo das Entwicklungsrisiko für die Software tragen.
24. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ergibt, dass sowohl der von WebCo als auch der von ScaleCo geleistete Beitrag einzigartig und wertvoll für die Entwicklung und den künftigen Erfolg des Webcrawlers ist.
25. Unter diesen Umständen ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode wahrscheinlich die am besten geeignete Methode, um die fremdvergleichskonforme Vergütung für die Lizenz zu bestimmen, die WebCo ScaleCo erteilt hat.

## Beispiel 6

26. ASSET Co ist die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns, der Vermögensverwaltungsleistungen für fremde Dritte anbietet. ASSET Co hat zwei Tochtergesellschaften, Unternehmen A in Staat A und Unternehmen B in Staat B.
27. FUND Co ist eine unabhängige Vermögensverwaltungsgesellschaft, die Privatanlegern in Staat A und Staat B OGAW (Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren) anbietet. Bei den von FUND Co vermarkteten OGAW handelt es sich um Spiegelfonds, die sowohl Aktien aus Staat A als auch aus Staat B enthalten.
28. FUND Co beauftragt ASSET Co mit der Erbringung von Vermögensverwaltungsleistungen für die Fonds. FUND Co zahlt ASSET Co eine Gebühr auf der Grundlage des gesamten verwalteten Vermögens der Fonds, die Privatkunden in Staat A und Staat B angeboten werden.
29. ASSET Co schließt einen Vertrag mit Unternehmen A und Unternehmen B, der vorsieht, dass die Vermögensverwaltungsleistungen durch diese beiden Unternehmen erbracht werden. Unternehmen A beschäftigt Vermögensverwalter, die auf Aktien aus Staat A spezialisiert sind, und Unternehmen B beschäftigt Vermögensverwalter, die auf Aktien aus Staat B spezialisiert sind. ASSET Co tritt als Bevollmächtigter von Unternehmen A und B auf. Es übt keine Funktionen im Zusammenhang mit dem Vertrag mit FUND Co aus und hat auch keine Vermögenswerte beigesteuert oder Risiken übernommen.
30. Ein Anlageverwaltungs Ausschuss, der sich je zur Hälfte aus Vermögensverwaltern von Unternehmen A und von Unternehmen B zusammensetzt, entscheidet über das Anlagemanagement der Fonds. Dieser Ausschuss tritt regelmäßig zusammen und bestimmt die Zusammensetzung der Fonds. Die Fonds setzen sich je nach den Entscheidungen des Anlageverwaltungs Ausschusses zu unterschiedlichen Anteilen aus Aktien aus Staat A und aus Staat B zusammen.
31. Die Funktionsanalyse ergibt, dass die wirtschaftlich signifikanten Risiken im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall darin bestehen, dass die Kunden ihre Einlagen aus den Spiegelfonds von FUND Co abziehen könnten, vor allem aufgrund einer schlechten Performance. Die gemäß den Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 durchgeführte Risikoanalyse ergibt, dass Unternehmen A und Unternehmen B die mit der Fondsperformance zusammenhängenden Risiken gemeinsam tragen und die Vermögensverwaltungsleistungen auf stark integrierte Weise erbringen.
32. Unternehmen A und Unternehmen B erbringen zwar wertvolle Dienstleistungen, die Existenz eines aktiven Markts für Vermögensverwaltungsleistungen mit vielen Drittanbietern zeigt jedoch, dass diese Dienstleistungen nicht einzigartig sind. Die für diese Vermögensverwaltungsleistungen (d. h. die von Unternehmen A und B gemeinsam erbrachten Dienstleistungen) vermutlich vorliegenden Vergleichsdaten bieten allerdings keine Anhaltspunkte dafür, wie die fremdübliche Gebühr zwischen Unternehmen A und Unternehmen B aufgeteilt werden sollte.
33. Unter diesen Umständen ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode zur Bestimmung der Vergütung von Unternehmen A und Unternehmen B, da ihre Geschäftstätigkeit so stark integriert und miteinander verflochten ist, dass es nicht möglich ist, eine einseitige Methode zu verwenden, um eine fremdvergleichskonforme Vergütung für ihre jeweiligen Beiträge zu bestimmen.

Die fremdübliche Gebühr, die ASSET Co von FUND Co erhält, bildet die Einnahmenseite des maßgeblichen zwischen Unternehmen A und Unternehmen B aufzuteilenden Gewinns. Die fremdvergleichskonforme Vergütung für ASSET Co beträgt null.

### Beispiel 7

34. Unternehmen L mit Sitz in Staat L und Unternehmen M mit Sitz in Staat M sind Teil eines multinationalen Konzerns, LM Corporation. Unternehmen L und Unternehmen M bieten konzernfremden Dritten Dienstleistungen in den Bereichen internationale Handelsunterstützung, Spedition und Zollabwicklung an. Sie erbringen dabei gemeinsam Dienstleistungen wie Warenannahme im Exportstaat, Zollabwicklung im Exportstaat, Containerbeladung, Organisation der Verschiffung, Containertransport zum und vom Schiff, Containerentladung, Zollabwicklung im Importstaat sowie Lieferung der Waren an ihren Bestimmungsort. Die Kunden können Importeure oder Exporteure sein, und Unternehmen L und Unternehmen M erleichtern Ein- und Ausfuhren aus den Staaten beider Unternehmen. Die Berechnung des von den Kunden gezahlten Entgelts beruht in der Regel auf einer Kombination von Volumen und Gewicht der Waren.
35. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ergibt, dass Unternehmen L und Unternehmen M die gleichen Dienstleistungen in den Bereichen Handelsunterstützung, Spedition und Zollabwicklung erbringen, und zwar gemeinsam und auf hoch integrierte Weise. Unternehmen L und Unternehmen M sind in hohem Maße voneinander abhängig, um die Geschäftsvorfälle mit den Kunden erfolgreich abzuschließen. Sie üben je nach Standort der Kunden auch ähnliche Marketing- und Kundenbetreuungsfunktionen aus. Unternehmen L und Unternehmen M nutzen gemeinsam ein integriertes IT-System zur Warenverfolgung. Dieses System wurde ursprünglich von Unternehmen L und Unternehmen M gemeinsam bei einem konzernfremden Anbieter erworben. Wo möglich, nehmen sowohl Unternehmen L als auch Unternehmen M inkrementelle Verbesserungen am System vor. Das Nutzenversprechen von Konzern LM gegenüber seinen Kunden beruht auf seiner wettbewerbsfähigen Preisgestaltung, die durch seine Effizienz sowie Skalen- und Verbundvorteile und seine nahtlose Integration über internationale Grenzen hinweg ermöglicht wird.
36. Unternehmen L und Unternehmen M üben die gleichen wertschöpfenden Schlüsselfunktionen gemeinsam aus, sie nutzen die wichtigsten Vermögenswerte des multinationalen Konzerns gemeinsam und tragen gemeinsam zu diesen bei. Informationen über fremdübliche Preise für ihre gemeinsamen Tätigkeiten sind zwar leicht erhältlich, ihre Geschäftstätigkeit ist jedoch so stark integriert und miteinander verflochten, dass es nicht möglich ist, mithilfe einer einseitigen Methode eine fremdvergleichskonforme Vergütung für ihre jeweiligen Beiträge zu bestimmen. In diesem Fall dürfte eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung daher die am besten geeignete Methode sein, um die Unternehmen L und Unternehmen M zustehende fremdvergleichskonforme Vergütung zu bestimmen.
37. Sofern Unternehmen L und Unternehmen M auch die mit den Geschäftsvorfällen verbundenen wirtschaftlich signifikanten Risiken gemeinsam tragen, dürfte eine Aufteilung des tatsächlichen Gewinns zweckmäßig sein.

## Beispiel 8

38. Unternehmen A ist die Muttergesellschaft des multinationalen Konzerns M, der in der Fertigung und im Vertrieb elektronischer Geräte tätig ist. Unternehmen A besitzt das Exklusivrecht für den Verkauf dieser Geräte in allen Absatzstaaten.
39. Unternehmen A beschließt, Unternehmen B – ein anderes Unternehmen von Konzern M – mit der Fertigung der elektronischen Geräte zu beauftragen. Der Vertrag sieht vor, dass Unternehmen B die Geräte nach den Vorgaben von Unternehmen A fertigt. Unternehmen B wird die für die Fertigung der verschiedenen Komponenten des Endprodukts notwendigen Materialien beschaffen und bereitstellen. Eine Schlüsselkomponente für den Fertigungsprozess wird bei Unternehmen A beschafft. Unternehmen B verkauft die fertigen Geräte an Unternehmen A, das das Produkt wiederum an konzernfremde Kunden verkauft und liefert.
40. Um die Fertigungsaktivitäten durchzuführen, hat Unternehmen B in Maschinen und Werkzeuge investiert, die speziell auf die Fertigung der von Konzern M verkauften elektronischen Geräte ausgerichtet sind. Unternehmen B hat keinen anderen Kunden als Unternehmen A, sodass seine gesamte Produktion von Unternehmen A abgenommen wird.
41. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ergibt, dass Unternehmen B keine einzigartigen und wertvollen Beiträge zu den konzerninternen Geschäftsvorfällen und zur Geschäftstätigkeit von Konzern M leistet. Außerdem sind die von Unternehmen B übernommenen Risiken nicht wirtschaftlich signifikant für die Geschäftstätigkeit des Konzerns. Die Geschäftstätigkeit von Unternehmen B ist zwar in gewissem Umfang mit derjenigen von Unternehmen A integriert und von Unternehmen A abhängig, die fremdvergleichskonforme Vergütung für die Beiträge von Unternehmen B kann jedoch unter Bezugnahme auf vergleichbare fremdübliche Geschäftsvorfälle und durch Anwendung einer einseitigen Verrechnungspreismethode oder mehrerer solcher Methoden verlässlich ermittelt werden. Unter diesen Umständen dürfte die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode nicht die zweckmäßigste Methode sein.

## Beispiel 9

42. ACo mit Sitz in Staat A und BCo mit Sitz in Staat B gehören dem multinationalen Konzern AB Inc an. ACo ist Eigentümer der weltweiten Patente für Präparat A, BCo gehören die weltweiten Patente für Enzym B. Präparat A und Enzym B sind beide einzigartig. Sie wurden von ACo bzw. BCo jeweils durch eigene Anstrengungen zu unterschiedlichen Zwecken entwickelt; bei beiden hat sich aber gezeigt, dass sie nicht wie ursprünglich beabsichtigt genutzt werden können. Infolgedessen hat weder Präparat A noch Enzym B zu diesem Zeitpunkt einen signifikanten Wert.
43. Miteinander zusammenarbeitende Ingenieure von ACo und BCo stellen später jedoch fest, dass durch die Kombination von Präparat A und Enzym B ein einzigartiges und wertvolles Arzneimittel hergestellt werden kann, das sehr wirkungsvoll bei der Behandlung einer bestimmten Krankheit ist und daher einen hohen Wert haben dürfte.
44. ACo und BCo schließen einen Vertrag, demzufolge ACo BCo das Nutzungsrecht an Präparat A gewährt. BCo wird beide Komponenten kombinieren, um das neue Arzneimittel zu entwickeln, und dieses vermarkten.
45. Unter diesen Umständen wirkt sich der hohe Grad an Integration und Interdependenz zwischen den Beiträgen von ACo und BCo auf den Wert dieser Beiträge aus, sodass jeder Beitrag einzigartig und wertvoll ist, wenn sie in Kombination miteinander betrachtet

werden. Daher erweist sich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode als die am besten geeignete Methode, um die Vergütung für die Übertragung der Nutzungsrechte an Präparat A von ACo an BCo zu bestimmen.

### Beispiel 10

46. Unternehmen A gestaltet, entwickelt und fertigt eine Linie technologisch fortschrittlicher Industrieprodukte. Eine neue Generation dieser Produktlinie umfasst nun eine von Unternehmen B – einem mit Unternehmen A verbundenen Unternehmen – entwickelte und hergestellte Schlüsselkomponente. Diese Schlüsselkomponente ist hochinnovativ und basiert auf einzigartigen und wertvollen immateriellen Werten. Mit dieser Innovation hebt sich die neue Produktgeneration entscheidend von der vorherigen ab. Der Erfolg der neuen Produktgeneration ist in hohem Maße von der Leistung der von Unternehmen B gefertigten Schlüsselkomponente abhängig. Diese Schlüsselkomponente wurde speziell für die neue Produktgeneration entwickelt und kann nicht in einem anderen Produkt genutzt werden.
47. Die Schlüsselkomponente wurde vollständig von Unternehmen B entwickelt. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ergibt, dass Unternehmen B alle Kontrollfunktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung der Komponente ausübt und alle daran geknüpften Risiken ohne Beteiligung von Unternehmen A übernommen hat.
48. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ergibt außerdem, dass Unternehmen A alle Kontrollfunktionen in Bezug auf die Gesamtproduktion und den Absatz der neuen Produktgeneration ausübt und alle daran geknüpften Risiken übernommen hat. Unternehmen A kann die Risiken im Zusammenhang mit der Leistung der Schlüsselkomponente nicht kontrollieren (und übernimmt diese daher auch nicht).
49. In diesem Beispiel wird festgestellt, dass Unternehmen A und Unternehmen B zwar getrennte wirtschaftlich signifikante Risiken übernehmen, dass diese Risiken aber in hohem Maße miteinander verflochten sind. Daher ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode hier als die am besten geeignete Methode zu betrachten.
50. Wird darüber hinaus festgestellt, dass es bei Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode in diesem Fall am besten wäre, die Einnahmen oder Bruttogewinne zugrunde zu legen, die Unternehmen A mit dem Verkauf der neuen Produktgeneration erzielt, würden beide Unternehmen jeweils die Folgen der mit ihren betrieblichen Aufwendungen zusammenhängenden Risiken tragen.

### Beispiel 11

51. Der Erfolg eines Elektronikprodukts beruht auf der innovativen technologischen Gestaltung sowohl seiner elektronischen Prozesse als auch seiner Hauptkomponente. Diese Komponente wird von dem verbundenen Unternehmen A entworfen und gefertigt, das sie an das verbundene Unternehmen B liefert, das das restliche Produkt entwirft und fertigt; das endgültige Produkt wird dann durch das verbundene Unternehmen C vertrieben. Es liegen Informationen vor, um anhand einer Wiederverkaufspreismethode zu überprüfen, dass die Vertriebsfunktionen, Vermögenswerte und Risiken von Unternehmen C durch den Verrechnungspreis für das von B an C verkaufte Endprodukt angemessen vergütet werden.

52. Die am besten geeignete Methode zur Bestimmung des Preises für die von A an B gelieferte Komponente könnte eine Preisvergleichsmethode sein, sofern sich eine geeignete Vergleichsgröße finden lässt. Vgl. Ziffer 2.15 der Verrechnungspreisleitlinien. Da sich in der von A an B gelieferten Komponente jedoch der innovative technologische Vorsprung von Unternehmen A auf dem betreffenden Markt widerspiegelt und festgestellt wird, dass es sich hierbei um einen einzigartigen und wertvollen Beitrag von Unternehmen A handelt, erweist es sich in diesem Beispiel (nach Durchführung der erforderlichen Funktions- und Vergleichbarkeitsanalysen) als unmöglich, einen verlässlichen Fremdvergleichspreis zu finden, um den Preis, den A unter fremdüblichen Bedingungen für sein Produkt verlangen könnte, sachgerecht zu schätzen. Die Berechnung eines Ertrags im Verhältnis zum Fertigungsaufwand von A könnte jedoch eine Schätzung des Gewinnelements liefern, mit dem die Fertigungsfunktionen von A vergütet würden (bei Ausklammerung des auf den dabei verwendeten einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert entfallenden Gewinnelements). Eine ähnliche Berechnung ließe sich im Hinblick auf die Fertigungskosten von Unternehmen B durchführen, um den auf seine Fertigungsfunktionen zurückzuführenden Gewinn zu schätzen (bei Ausklammerung des auf den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert von B entfallenden Gewinnelements). Da der Verkaufspreis von B an C bekannt ist und als fremdvergleichskonform akzeptiert wurde, lässt sich die Höhe des von A und B zusammen aus der Verwertung ihrer jeweiligen einzigartigen und wertvollen immateriellen Werte erzielten Restgewinns ermitteln. In diesem Schritt wird der den einzelnen Unternehmen sachgerecht zuzurechnende Anteil an diesem Restgewinn noch nicht bestimmt.
53. Der Restgewinn lässt sich ausgehend von einer Untersuchung der Gegebenheiten und Umstände aufteilen, die darüber Aufschluss geben können, wie diese zusätzliche Vergütung unter fremdüblichen Bedingungen aufgeteilt worden wäre. Die FuE-Tätigkeit beider Unternehmen ist auf die Konzipierung von Technologien für dieselbe Produktkategorie ausgerichtet, wobei für die Zwecke dieses Beispiels festgelegt wird, dass die relative Höhe der FuE-Ausgaben ein verlässlicher Indikator für den relativen Wert der Beiträge der Unternehmen ist. Vgl. Ziffer 2.145 der Verrechnungspreisleitlinien. Dies bedeutet, dass der einzigartige und wertvolle Beitrag der einzelnen Unternehmen verlässlich anhand ihrer relativen Ausgaben für Forschung und Entwicklung gemessen werden kann, sodass der Restgewinn, wenn die FuE-Ausgaben von A 15 und die FuE-Ausgaben von B 10 und die FuE-Gesamtausgaben somit 25 betragen, Unternehmen A im Verhältnis 15:25 und Unternehmen B im Verhältnis 10:25 zugerechnet werden könnte.
54. Zum besseren Verständnis nachstehend ein Zahlenbeispiel:

**a) Vereinfachte Gewinn- und Verlustrechnung von A und B**

	A	B
Umsatz	50	100
Abzüglich:		
Materialaufwand	(10)	(50)
Fertigungsaufwand	(15)	(20)
Bruttogewinn	25	30
Abzüglich:		
FuE	15	10
Betriebliche Aufwendungen	10	10
Nettogewinn	0	10

***b) Ermittlung des routinemäßigen Gewinns aus der Fertigungstätigkeit von A und B und Berechnung des Gesamtrestgewinns***

55. Für beide Staaten wird festgestellt, dass vergleichbare unabhängige Fertigungsunternehmen ohne einzigartige und wertvolle immaterielle Werte einen Ertrag von 10 % ihres Fertigungsaufwands (ohne Materialaufwand) erzielen (Nettogewinn im Verhältnis zu den direkten und indirekten Fertigungskosten).<sup>2</sup> Die Fertigungskosten von A betragen 15, sodass A auf Basis seines Ertrags im Verhältnis zum Aufwand ein Gewinn aus der Fertigungstätigkeit in Höhe von 1,5 zugerechnet wird. Die entsprechenden Kosten von B betragen 20, sodass B auf Basis seines Ertrags im Verhältnis zum Aufwand ein Gewinn aus der Fertigungstätigkeit in Höhe von 2,0 zugerechnet wird. Der Restgewinn beträgt daher 6,5; er wird ermittelt, indem man vom relevanten Nettogewinn (10) den Gesamtgewinn aus der Fertigungstätigkeit (3,5) abzieht.

***c) Aufteilung des Restgewinns***

56. Mit der zunächst erfolgten Gewinnzurechnung (1,5 zugunsten von A und 2,0 zugunsten von B) werden die Fertigungsfunktionen von A und B vergütet; der Wert ihrer jeweiligen einzigartigen und wertvollen Beiträge, die zu einem technologisch fortgeschrittenen Produkt geführt haben, ist darin jedoch nicht erfasst. Da in diesem Fall festgestellt wird, dass der relative Anteil von A und B an den für das Produkt angefallenen FuE-Gesamtkosten eine verlässliche Hilfsvariable zur Bestimmung des Werts ihrer jeweiligen einzigartigen und wertvollen Beiträge ist, kann der Restgewinn auf dieser Grundlage zwischen A und B aufgeteilt werden. Der Restgewinn beläuft sich auf 6,5 und kann im Verhältnis 15:25 Unternehmen A und 10:25 Unternehmen B zugerechnet werden, was zu einem Anteil von 3,9 bzw. 2,6 führt, wie die folgende Berechnung zeigt:

Der Anteil von A beträgt  $6,5 \times 15/25 = 3,9$ .

Der Anteil von B beträgt  $6,5 \times 10/25 = 2,6$ .

***d) Neuberechnung des Gewinns***

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

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

---

<sup>2</sup> Dieser Ertrag von 10 % entspricht keinem Kostenaufschlag im engeren Sinne, da sich aus ihm ein Nettogewinn und nicht ein Bruttogewinn ergibt. Der 10%ige Ertrag entspricht streng genommen jedoch auch keiner Gewinnspanne im Sinne der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode, da in der Kostenbasis die betrieblichen Aufwendungen nicht enthalten sind. Der Nettoertrag aus dem Fertigungsaufwand wird als zweckdienlicher und praktischer erster Schritt der Gewinnaufteilungsmethode verwendet, da er die Ermittlung des Nettoestgewinns erleichtert, der dem von A und B beigetragenen einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert zuzurechnen ist.

Die berichtigte Gewinn- und Verlustrechnung für Steuerzwecke stellt sich folgendermaßen dar:

	A	B
<b>Umsatz</b>	55,4	100
<b>Abzüglich:</b>		
<b>Materialaufwand</b>	(10)	(55,4)
<b>Fertigungsaufwand</b>	(15)	(20)
<b>Bruttogewinn</b>	30,4	24,6
<b>Abzüglich:</b>		
<b>FuE</b>	15	10
<b>Betriebliche Aufwendungen</b>	10 (25)	10 (20)
<b>Nettogewinn</b>	5,4	4,6

### *Anmerkung*

58. Dieses Beispiel soll auf einfache Art und Weise die Mechanismen einer Restgewinnaufteilung aufzeigen und sollte nicht so interpretiert werden, als würde es allgemeine Hinweise dazu liefern, wie der Fremdvergleichsgrundsatz zur Ermittlung fremdüblicher Vergleichswerte und Festlegung einer angemessenen Aufteilung angewendet werden sollte. Es ist wichtig, dass die Grundsätze, die es veranschaulichen soll, stets unter Berücksichtigung der konkreten Gegebenheiten und Umstände des jeweiligen Falls angewendet werden. Insbesondere ist zu beachten, dass die Verteilung des Restgewinns in der Praxis möglicherweise einer beträchtlichen Verfeinerung bedarf, um die geeignete Grundlage für die Gewinnaufteilung zu ermitteln und zu quantifizieren. Werden die FuE-Ausgaben verwendet, so müssen möglicherweise Unterschiede bei der Art der durchgeführten FuE berücksichtigt werden, da unterschiedliche Arten von FuE beispielsweise mit einem unterschiedlichen Risikograd verbunden sein können, was unter fremdüblichen Bedingungen zu Unterschieden bei der Höhe der erwarteten Erträge führen würde. Zudem spiegelt die relative Höhe der laufenden FuE-Ausgaben den Beitrag zur Erzielung der laufenden Gewinne, der immateriellen Werten zuzuschreiben ist, die in der Vergangenheit entwickelt oder erworben wurden, möglicherweise nicht angemessen wider. Vgl. Kapitel II Abschnitt C.5.3.2 dieser Leitlinien.

### **Beispiel 12**

59. Unternehmen A mit Sitz in Staat A, Unternehmen B mit Sitz in Staat B und Unternehmen C mit Sitz in Staat C gehören einem multinationalen Konzern an. Unternehmen A und B gestalten und fertigen Produkte, und ihre diesbezüglichen Tätigkeiten sind stark integriert. Zusätzlich sind Unternehmen A und Unternehmen B für Marketing und Vertrieb der Produkte an konzernfremde Kunden in Staat A bzw. in Staat B zuständig. Unternehmen C ist für Marketing und Vertrieb der von Unternehmen A und Unternehmen B gekauften Produkte an konzernfremde Kunden in Staat C zuständig; diese Marketing- und Vertriebstätigkeiten können anhand von Fremdvergleichsgrößen bepreist werden.
60. Unternehmen A und Unternehmen B schließen eine Vereinbarung über den An- und Verkauf von Einzelteilen, Formen und Komponenten für die Fertigung der verschiedenen Modelle des Produkts ab. Diese Geschäftsvorfälle können auch Halbwaren

- umfassen, um die Kundennachfrage rechtzeitig effektiv zu decken. Infolge ihrer umfassenden Erfahrung in der Branche haben sowohl Unternehmen A als auch Unternehmen B im Rahmen ihrer jeweiligen Gestaltungs- und Fertigungsverfahren einzigartiges und wertvolles Know-how und andere immaterielle Werte entwickelt. Unternehmen C leistet hingegen keinen einzigartigen und wertvollen Beitrag, wie die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles zeigt. Stattdessen übt Unternehmen C Marketing- und Vertriebsfunktionen aus, die anhand von Vergleichsgrößen bestimmt werden können.
61. Gestaltung und Fertigung sind die wichtigsten Werttreiber des multinationalen Konzerns, und die Funktionsanalyse ergibt, dass es sich bei den an die Gestaltungs- und Fertigungsfunktionen geknüpften strategischen und operationellen Risiken um die wirtschaftlich signifikanten Risiken handelt. Unternehmen A und Unternehmen B sind Teil eines komplexen Gefüges konzerninterner Geschäftsbeziehungen, in dem die Ergebnisse des einen Unternehmens in hohem Maße von der Fähigkeit des anderen Unternehmens abhängig sind, die verschiedenen Komponenten und sonstigen Vorleistungen zu liefern. Die Fertigungs- und Gestaltungstätigkeiten von Unternehmen A und Unternehmen B sind stark miteinander verflochten, und beide Unternehmen üben einschlägige Kontrollfunktionen im Zusammenhang mit den wirtschaftlich signifikanten Risiken aus. Die gemäß den Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 dieser Leitlinien durchgeführte Risikoanalyse ergibt, dass Unternehmen A und Unternehmen B die mit Gestaltung und Fertigung zusammenhängenden Risiken gemeinsam tragen. Sowohl Unternehmen A als auch Unternehmen B leisten einzigartige und wertvolle Beiträge zu den Fertigungs- und Gestaltungsprozessen.
  62. Unter diesen Umständen ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode wahrscheinlich die am besten geeignete Methode, um die Vergütung zu bestimmen, die Unternehmen A und B im Zusammenhang mit ihren konzerninternen Geschäftsbeziehungen zusteht. Um einen fremdüblichen Ertrag für Unternehmen C zu ermitteln, dürfte dagegen eine einseitige Verrechnungspreismethode wie die Wiederverkaufspreismethode oder eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode am zweckmäßigsten sein.
  63. Bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode sollte der Produktabsatz in Staat A, Staat B und Staat C zugrunde gelegt werden, um den maßgeblichen aufzuteilenden Gewinn zu bestimmen. Im Fall von Staat C wird dieser Gewinn in Bezug auf die Umsatzerlöse von Unternehmen C berechnet, abzüglich des fremdüblichen Ertrags, der Unternehmen C (wie oben dargelegt) für seine Beiträge zusteht.
  64. Der erste Schritt eines Restgewinnansatzes zur geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode besteht darin, fremdübliche Erträge für die weniger komplexen, anhand von Vergleichsgrößen bestimmbarbeitrags der verschiedenen Beteiligten (d. h. Unternehmen A und B) zu ermitteln. Diese Beträge werden dann von der maßgeblichen Gewinnmasse abgezogen, um den aufzuteilenden Restgewinn zu bestimmen. Im zweiten Schritt der Restgewinnanalyse wird der Restgewinn dann zwischen Unternehmen A und Unternehmen B auf der Grundlage ihrer relativen Beiträge zu diesem Restgewinn aufgeteilt.

### Beispiel 13

65. Unternehmen A mit Sitz in Staat A ist die Muttergesellschaft des im Modeeinzelhandel tätigen multinationalen Konzerns Retail Group. Im Lauf der Jahre hat Unternehmen A

Know-how erworben und den Wert der Marke sowie den damit zusammenhängenden Goodwill durch intensive Marketingaktivitäten gesteigert. Bei den von Unternehmen A entwickelten und in seinem Besitz befindlichen immateriellen Werten in diesem Beispiel handelt es sich nicht um schwer zu bewertende immaterielle Werte.

66. Um die Geschäftstätigkeit auf den Markt von Staat B auszuweiten, schließt Unternehmen A eine Vereinbarung mit Unternehmen B, einem in Staat B ansässigen Konzernunternehmen von Retail Group. In dieser Vereinbarung gewährt Unternehmen A Unternehmen B das Recht, das Know-how und die Marke zu nutzen, um Mode-einzelhandelsaktivitäten in Staat B zu betreiben. Unternehmen B verfügt über umfangreiche Erfahrung im Vertrieb von Bekleidungsartikeln und ist dank seines hauseigenen Teams, das innovative Marketingstrategien und -aktivitäten entwickelt und umsetzt, in Staat B sehr erfolgreich bei der Förderung von Markentreue und Markenwiedererkennung.
67. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ergibt, dass die Beiträge beider Unternehmen einzigartig und wertvoll für die Geschäftstätigkeit von Retail Group in Staat B sind.
68. In den nachstehenden Szenarien erweist sich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode – in Anbetracht der Tatsache, dass beide am Geschäftsvorfall beteiligte Unternehmen einzigartige und wertvolle Beiträge leisten – als die am besten geeignete Methode zur Bestimmung der Vergütung für die Rechte, die Unternehmen A Unternehmen B gewährt.

### ***Szenario 1***

69. Die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ergibt, dass Unternehmen A sich nicht an der Übernahme der wirtschaftlich signifikanten Risiken beteiligt, die mit den Marketing- und Verwertungsaktivitäten von Unternehmen B für die lizenzierten immateriellen Werte verbunden sind.
70. Unter diesen Umständen sollte die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode auf dem Gewinn beruhen, den Unternehmen B in einem sachgerecht abgegrenzten Zeitraum aus der Vermarktung der Produkte erwartet (z. B. unter Verwendung einer Bewertungsmethode auf der Basis von abgezinsten Cash-flows, wie in Kapitel VI Abschnitt D.2.6.3 und D.2.6.4 der Leitlinien beschrieben).
71. Der relative Wert der von Unternehmen A und Unternehmen B geleisteten Beiträge dient zur Ermittlung der Aufteilung des erwarteten Gewinns von Unternehmen B, der aus der Kombination der Beiträge der beiden Unternehmen resultiert. Die Vergütung für den Geschäftsvorfall kann auf verschiedene Weise erfolgen, beispielsweise in Form einer Pauschalzahlung an Unternehmen A oder einer umsatzabhängigen Lizenzgebühr.

### ***Szenario 2***

72. In diesem Szenario ergibt die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles Folgendes:
  - Unternehmen A und Unternehmen B vereinbaren, den tatsächlichen Gewinn aus dem Verkauf der Produkte durch Unternehmen B aufzuteilen,
  - Unternehmen A und Unternehmen B führen die Marketing- und Vertriebsaktivitäten im Zusammenhang mit den markenrechtlich geschützten Produkten gemeinsam durch und
  - sowohl Unternehmen A als auch Unternehmen B übernehmen Risiken im Zusammenhang mit dem Erfolg bzw. Misserfolg des Marketings und der Vermarktung der Produkte durch Unternehmen B.

73. Unter diesen Umständen wird die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode auf den tatsächlich mit dem Verkauf der Produkte erzielten Gewinn angewendet; wie dieser Gewinn aufzuteilen ist, wird ausgehend vom relativen Wert der von Unternehmen A und Unternehmen B geleisteten Beiträge bestimmt.

### Beispiel 14

74. Im Folgenden wird anhand verschiedener Szenarien veranschaulicht, welchen Effekt die Wahl der Gewinngröße zur Ermittlung des einschlägigen aufzuteilenden Gewinns bei der Anwendung einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode hat.

#### *Szenario 1*

75. Angenommen, A und B sind zwei verbundene Unternehmen, die in zwei verschiedenen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind. Beide stellen die gleichen Artikel her und tätigen Ausgaben, die zur Entstehung eines einzigartigen und wertvollen immateriellen Werts führen, den beide gemeinsam nutzen können. Für die Zwecke dieses Beispiels wird angenommen, dass dieser konkrete einzigartige und wertvolle immaterielle Wert so beschaffen ist, dass sich der Wert des A und B im fraglichen Jahr jeweils zuzurechnenden einzigartigen und wertvollen Beitrags proportional zu den relativen Ausgaben verhält, die A und B im betreffenden Jahr für den immateriellen Wert tätigen. (Es ist zu beachten, dass diese Annahme in der Praxis nicht immer zutreffen wird.) Angenommen, A und B verkaufen ausschließlich Produkte an fremde Dritte. Angenommen, es wird festgestellt, dass die am besten geeignete Methode eine Restgewinnaufteilungsmethode ist, dass es sich bei den Fertigungstätigkeiten von A und B um weniger komplexe, nicht einzigartige Geschäftsvorfälle handelt, für die zunächst ein Ertrag in Höhe von 10 % des Wareneinsatzes (*Costs of Goods Sold* – COGS) zuzurechnen ist, und dass der Restgewinn im Verhältnis zu den Ausgaben von A und B für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert aufgeteilt werden sollte. Die folgenden Zahlen dienen nur der Veranschaulichung:

	A	B	A und B insgesamt
Umsatz	100	300	400
Wareneinsatz	60	170	230
Bruttogewinn	40	130	170
Gemeinkosten	3	6	9
Sonstige betriebliche Aufwendungen	2	4	6
Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert	30	40	70
Betriebsergebnis	5	80	85

#### *Schritt 1: Ermittlung des Grundertrags aus den nicht einzigartigen fertigungsbezogenen Geschäftsvorfällen (in diesem Beispiel Wareneinsatz + 10 %)*

<b>A</b>	$60 + (60 \cdot 10\%) = 66$	→ Grundertrag aus den fertigungsbezogenen Geschäftsvorfällen von A	6
<b>B</b>	$170 + (170 \cdot 10\%) = 187$	→ Grundertrag aus den fertigungsbezogenen Geschäftsvorfällen von B	17
		Gesamtgewinn, aufgeteilt anhand der Grunderträge (6 + 17) =	23

## Schritt 2: Ermittlung des aufzuteilenden Restgewinns

a) Sofern er anhand des Betriebsergebnisses ermittelt wird:

<b>Gesamtbetriebsergebnis</b>		85
<b>Bereits aufgeteilter Gewinn (Grundertrag aus den fertigungsbezogenen Geschäftsvorfällen)</b>		23
<b>Restgewinn, aufzuteilen im Verhältnis zu den Ausgaben von A und B für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert</b>		62

<b>A zugerechneter Restgewinn:</b>	$62 \cdot 30/70$	26,57
<b>B zugerechneter Restgewinn:</b>	$62 \cdot 40/70$	35,43

<b>A zugerechneter Gesamtgewinn:</b>	6 (Grundertrag) + 26,57 (Restgewinn)	32,57
<b>B zugerechneter Gesamtgewinn:</b>	17 (Grundertrag) + 35,43 (Restgewinn)	52,43
<b>Insgesamt</b>		85

b) Sofern er anhand des Betriebsergebnisses vor Gemeinkosten ermittelt wird (unter der Annahme, dass festgestellt wird, dass sich die Gemeinkosten von A und B nicht auf den geprüften Geschäftsvorfall beziehen und bei der Ermittlung des aufzuteilenden Gesamtgewinns ausgeklammert werden sollten):

	A	B	A und B insgesamt
Umsatz	100	300	400
Wareneinsatz	60	170	230
Bruttogewinn	40	130	170
Sonstige betriebliche Aufwendungen	2	4	6
Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert	30	40	70
Betriebsergebnis vor Gemeinkosten	8	86	94
Gemeinkosten	3	6	9
Betriebsergebnis	5	80	85

<b>Gesamtbetriebsergebnis vor Gemeinkosten</b>		94
<b>Bereits aufgeteilter Gewinn (Grundertrag aus den fertigungsbezogenen Geschäftsvorfällen)</b>		23
<b>Restgewinn vor Gemeinkosten, aufzuteilen im Verhältnis zu den Ausgaben von A und B für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert</b>		71

<b>A zugerechneter Restgewinn:</b>	$71 \cdot 30/70$	30,43
<b>B zugerechneter Restgewinn:</b>	$71 \cdot 40/70$	40,57

<b>A zugerechneter Gesamtgewinn:</b>	6 (Grundertrag) + 30,43 (Restgewinn) - 3 (Gemeinkosten)	33,43
<b>B zugerechneter Gesamtgewinn:</b>	17 (Grundertrag) + 40,57 (Restgewinn) - 6 (Gemeinkosten)	51,57
<b>Insgesamt</b>		85

76. Wie das vorstehende Beispiel verdeutlicht, bedeutet die Ausklammerung bestimmter Posten bei der Ermittlung des maßgeblichen aufzuteilenden Gewinns, dass jeder Beteiligte für seine eigenen Aufwendungen in Bezug auf diese Posten verantwortlich bleibt. Daher muss die Entscheidung, ob bestimmte Posten ausgeklammert werden sollten oder nicht, mit der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles im Einklang stehen.

### **Szenario 2**

77. Als weiteres Beispiel sei angeführt, dass es in manchen Fällen angemessen sein kann, eine Kategorie von Aufwendungen zunächst unberücksichtigt zu lassen, soweit der bzw. die bei der Restgewinnaufteilungsanalyse verwendeten Gewinnaufteilungsfaktoren auf diesen Aufwendungen beruhen. Beispielsweise kann der Restgewinn in Fällen, in denen die relativen Ausgaben für die Entwicklung eines einzigartigen und wertvollen immateriellen Werts als der am besten geeignete Gewinnaufteilungsfaktor identifiziert werden, auf dem Betriebsergebnis vor diesen Ausgaben beruhen. Nach Ermittlung der Aufteilung des Restgewinns zieht dann jedes verbundene Unternehmen seine eigenen Ausgaben ab. Dies lässt sich folgendermaßen veranschaulichen. Es sei angenommen, dass der Sachverhalt derselbe ist wie im ersten Szenario dieses Beispiels unter Ziffer 2.74 weiter oben und dass die Gemeinkosten nicht aus der Berechnung des aufzuteilenden Restgewinns ausgeklammert werden.

#### **Schritt 1: Ermittlung des Grundertrags aus den Fertigungstätigkeiten (in diesem Beispiel Wareneinsatz + 10 %)**

78. Selber Sachverhalt wie in Szenario 1, Schritt 1 weiter oben.

#### **Schritt 2: Ermittlung des aufzuteilenden Restgewinns**

a) Sofern er anhand des Betriebsergebnisses nach den Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert ermittelt wird:

Es gilt die gleiche Berechnung wie in Szenario 1, Absatz 2, Fall a).

b) Sofern er anhand des Betriebsergebnisses vor den Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert ermittelt wird:

	A	B	A und B insgesamt
Umsatz	100	300	400
Wareneinsatz	60	170	230
Bruttogewinn	40	130	170
Gemeinkosten	3	6	9
Sonstige betriebliche Aufwendungen	2	4	6
Betriebsergebnis vor Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert	35	120	155
Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert	30	40	70
Betriebsergebnis	5	80	85

<b>Maßgebliches Betriebsergebnis vor Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert</b>	155
<b>Bereits aufgeteilter Gewinn (Grundertrag aus den fertigungsbezogenen Geschäftsvorfällen)</b>	23
<b>Restgewinn vor Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert, aufzuteilen im Verhältnis zu den Ausgaben von A und B für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert</b>	132

<b>A zugerechneter Restgewinn:</b>	$132 * 30/70$	56,57
<b>B zugerechneter Restgewinn:</b>	$132 * 40/70$	75,43

<b>A zugerechneter Gesamtgewinn:</b>	6 (Grundertrag) + 56.57 (Restgewinn) - 30 (Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert)	32,57
<b>B zugerechneter Gesamtgewinn:</b>	17 (Grundertrag) + 75.43 (Restgewinn) - 40 (Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert)	52,43
<b>Insgesamt</b>		85

A und B wird somit der gleiche Gewinn zugerechnet wie in dem Fall, in dem der maßgebliche aufzuteilende Gewinn anhand des Betriebsergebnisses nach den Ausgaben für den einzigartigen und wertvollen immateriellen Wert ermittelt wird, vgl. Fall a) oben.

79. Dieses Beispiel veranschaulicht die Tatsache, dass es in Fällen, in denen der für die Aufteilung des Restgewinns verwendete Gewinnaufteilungsfaktor auf einer Kategorie von im jeweiligen Zeitraum entstandenen Aufwendungen beruht, unerheblich ist, ob der aufzuteilende Restgewinn ermittelt wird, bevor die Aufwendungen von den einzelnen Beteiligten abgezogen werden, oder ob der aufzuteilende Restgewinn nach Abzug der Aufwendungen ermittelt wird. In Fällen, in denen der Aufteilungsfaktor auf den kumulierten Ausgaben aus den Vorjahren und dem laufenden Jahr beruht, kann das Ergebnis jedoch unterschiedlich ausfallen.

### Beispiel 15

80. Unternehmen A mit Sitz in Staat A und Unternehmen B mit Sitz in Staat B gehören einem multinationalen Konzern an. Beide Unternehmen gestalten und fertigen Produkte, und ihre diesbezüglichen Tätigkeiten sind stark integriert. Zusätzlich sind Unternehmen A und Unternehmen B für Marketing und Vertrieb der Produkte an konzernfremde Kunden in Staat A bzw. in Staat B zuständig.
81. Unternehmen A und Unternehmen B schließen eine Vereinbarung über den An- und Verkauf von Einzelteilen, Formen und verschiedenen Komponenten für die Fertigung mehrerer unterschiedlicher Produktmodelle. Diese Geschäftsvorfälle können auch Halbwaren umfassen, um die Kundennachfrage rechtzeitig effektiv zu decken. Infolge ihrer umfassenden Erfahrung in der Branche haben sowohl Unternehmen A als auch Unternehmen B im Rahmen ihrer jeweiligen Gestaltungs- und Fertigungsverfahren einzigartiges und wertvolles Know-how und andere immaterielle Werte entwickelt.
82. Die Funktionsanalyse ergibt, dass es sich bei den wirtschaftlich signifikanten Risiken um die an die Gestaltungs- und Fertigungsfunktionen geknüpften strategischen und operationellen Risiken handelt und dass Unternehmen A und Unternehmen B Teil eines komplexen Gefüges konzerninterner Geschäftsbeziehungen sind, in dem die Ergebnisse des einen Unternehmens in hohem Maße von der Fähigkeit des anderen Unternehmens abhängig sind, die verschiedenen Komponenten und sonstigen Vorleistungen

zu liefern. Die Fertigungs- und Gestaltungstätigkeiten von Unternehmen A und Unternehmen B sind stark miteinander verflochten, und beide Unternehmen üben einschlägige Kontrollfunktionen im Zusammenhang mit den wirtschaftlich signifikanten Risiken aus. Die gemäß den Leitlinien in Kapitel I Abschnitt D.1.2.1 dieser Leitlinien durchgeführte Risikoanalyse ergibt, dass Unternehmen A und Unternehmen B die mit Gestaltung und Fertigung zusammenhängenden Risiken gemeinsam tragen. Sowohl Unternehmen A als auch Unternehmen B leisten einzigartige und wertvolle Beiträge zu den Gestaltungs- und Fertigungsprozessen.

83. Unter diesen Umständen ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode wahrscheinlich die am besten geeignete Methode, um die Vergütung zu bestimmen, die Unternehmen A und B im Zusammenhang mit ihren konzerninternen Geschäftsbeziehungen zusteht.
84. Wenn es an vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen mangelt und keine direkten Anhaltspunkte dafür vorhanden sind, wie unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen den Gewinn aufgeteilt hätten, kann die Gewinnaufteilung auf Basis des relativen Werts der Beiträge von Unternehmen A und Unternehmen B erfolgen. Zweckmäßig könnte dabei insbesondere ein vermögensbasierter Aufteilungsfaktor sein, vorausgesetzt, die Funktionsanalyse ergibt, dass ein starker Zusammenhang zwischen den Vermögenswerten von Unternehmen A und Unternehmen B und der im Kontext ihrer konzerninternen Geschäftsbeziehungen erzielten Wertschöpfung besteht.

### Beispiel 16

85. Unternehmen A, Unternehmen B und Unternehmen C, die demselben multinationalen Konzern angehören, vereinbaren miteinander, gemeinsam ein neuartiges Produkt zu entwickeln. Keines der Unternehmen bringt dazu bereits bestehende Wertbeiträge, etwa bereits vorhandene immaterielle Werte, in das Vorhaben ein. Jedes der verbundenen Unternehmen ist dafür zuständig, eine der drei Schlüsselkomponenten des Produkts zu entwickeln und zu fertigen.
86. Angenommen, in diesem Fall wird festgestellt, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode ist, um den Gewinn aus dem Verkauf des neuen Produkts zu ermitteln, der den drei Unternehmen jeweils zuzurechnen ist. Die Funktionsanalyse ergibt, dass die relativen Beiträge der Beteiligten anhand der von ihnen für die Entwicklung der Komponenten getätigten relativen Ausgaben gemessen werden können, da ein direkter Zusammenhang zwischen diesen relativen Ausgaben und dem relativen Wert der Beiträge der einzelnen Unternehmen besteht. Dementsprechend kann der maßgebliche Gewinn (Verlust) aus dem Verkauf des neuen Produkts auf Basis der von den einzelnen beteiligten Unternehmen getätigten relativen Entwicklungskosten aufgeteilt werden.
87. In diesem Beispiel liefert die Gewinnaufteilung auf Basis der relativen Entwicklungskosten ein ähnliches Ergebnis, wie es mit einer entsprechenden Kostenumlagevereinbarung erzielt worden wäre, da Unternehmen, die Tätigkeiten mit ähnlichen wirtschaftlichen Merkmalen ausüben, ähnliche erwartete Gewinne erhalten sollten, und zwar unabhängig davon, ob die vertragliche Vereinbarung in einem bestimmten Fall als Kostenumlagevereinbarung bezeichnet wird oder nicht (vgl. Ziffer 8.4).

# Überarbeitete Leitlinien zur Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode

INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS: AKTIONSPUNKT 10