

Kapitel VIII

Kostenumlagevereinbarungen

A. Einleitung

8.1 Dieses Kapitel befasst sich mit Kostenumlagevereinbarungen (KUV), die zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen geschlossen werden. Zweck dieses Kapitels ist es, einige allgemeine Hinweise für die Beurteilung der Frage zu liefern, ob die zwischen verbundenen Unternehmen für Geschäftsvorfälle im Rahmen einer KUV festgelegten Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind. Die Analyse der Struktur solcher Vereinbarungen sollte sich an den Ausführungen dieses Kapitels sowie anderen Ausführungen dieser Leitlinien orientieren und auf einer angemessenen Dokumentation der betreffenden Vereinbarung beruhen.

8.2 Abschnitt B enthält eine allgemeine Definition und einen Überblick über das Konzept der KUV, und Abschnitt C gibt Hinweise bezüglich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf KUV. Abschnitt C enthält Leitlinien dazu, wie im Rahmen von KUV geleistete Beiträge zu messen sind, ob Ausgleichszahlungen erforderlich sind (d.h. Zahlungen zwischen den Vereinbarungsteilnehmern, um ihre anteilmäßigen Beiträge aneinander anzupassen) und wie Beiträge und Ausgleichszahlungen steuerlich zu behandeln sind. Zudem befasst er sich mit der Bestimmung der Teilnehmer einer KUV sowie Fragen im Zusammenhang mit dem Ein- oder Austritt von Teilnehmern und der Beendigung von KUV. Abschnitt D erörtert schließlich Vorschläge für die Gestaltung und Dokumentation von KUV.

B. Begriff der Kostenumlagevereinbarung

B.1 Allgemeines

8.3 Eine KUV ist eine vertragliche Vereinbarung zwischen Wirtschaftsunternehmen zur Teilung der Beiträge und Risiken im Zusammenhang mit der

gemeinsamen Entwicklung, Produktion oder Beschaffung von immateriellen Werten, materiellen Vermögenswerten oder Dienstleistungen, wobei erwartet wird, dass die betreffenden immateriellen Werte, materiellen Vermögenswerte oder Dienstleistungen Vorteile für die jeweiligen Unternehmen aller Teilnehmer der Vereinbarung entstehen lassen. Eine KUV ist eine vertragliche Vereinbarung und nicht zwangsläufig eine selbstständige juristische Person oder eine feste Geschäftseinrichtung aller ihrer Teilnehmer. Eine KUV verlangt von den Teilnehmern der Vereinbarung nicht, dass sie ihre Geschäftstätigkeiten zusammenfassen, um beispielsweise die geschaffenen immateriellen Werte gemeinsam zu verwerten oder die Einkünfte oder Gewinne zu teilen. Vielmehr können die Teilnehmer einer KUV ihre Beteiligung an den Ergebnissen der KUV durch ihre jeweiligen Unternehmen verwerten. Bei den Verrechnungspreisfragen liegt das Augenmerk auf den kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Teilnehmern der Vereinbarung und den von ihnen geleisteten Beiträgen, die die Möglichkeiten zur Erzielung dieser Ergebnisse schaffen.

8.4 Wie in Kapitel I, Abschnitt D.1 festgestellt, bildet die Abgrenzung des tatsächlich getätigten Geschäftsvorfalles die erste Phase jeder Verrechnungspreisanalyse. Den Ausgangspunkt für die Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles liefert die vertragliche Vereinbarung. Diesbezüglich besteht im Hinblick auf die Verrechnungspreisanalyse kein Unterschied zwischen einer KUV und jeder anderen Art vertraglicher Vereinbarung, bei der die Aufteilung der Zuständigkeiten, Risiken und erwarteten Ergebnisse laut der Funktionsanalyse des Geschäftsvorfalles dieselbe ist. Die Leitlinien zur Identifizierung der sonstigen wirtschaftlich relevanten Merkmale sind auf KUV ebenso anzuwenden wie auf jede andere Art vertraglicher Vereinbarung, wobei es insbesondere zu beurteilen gilt, ob die Beteiligten, die Risiken vertraglich übernommen haben, diese Risiken auf der Grundlage des unter Ziffer 1.60 dieser Leitlinien dargelegten Rahmens für die Risikoanalyse auch tatsächlich tragen. Beteiligte, die Tätigkeiten im Rahmen von Vereinbarungen mit ähnlichen wirtschaftlichen Merkmalen ausüben, sollten somit ähnliche erwartete Erträge erhalten, unabhängig davon, ob die vertragliche Vereinbarung im konkreten Fall als KUV bezeichnet wird. KUV weisen jedoch spezifische Eigenschaften auf, die besondere Aufmerksamkeit verdienen.

8.5 Ein wesentliches Merkmal einer KUV ist das Teilen der Beiträge. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz muss im Zeitpunkt des Abschlusses der KUV der Anteil jedes Teilnehmers an der Gesamtheit der zur KUV geleisteten Beiträge mit seinem Anteil an der Gesamtheit der aus der Vereinbarung erwarteten Vorteile übereinstimmen. Im Fall von KUV, die die Entwicklung, Produktion oder Beschaffung immaterieller Werte oder materieller Vermögenswerte betreffen, erhält darüber hinaus jeder Teilnehmer vertraglich eine Beteiligung an den durch die Tätigkeit der KUV entstehenden immateriellen Werten bzw. materiellen Vermögenswerten oder Rechte zur Nutzung bzw. Verwertung dieser immateriellen Werte oder materiellen Vermögenswerte. Im Fall von

KUV zu Dienstleistungszwecken ist jeder Teilnehmer vertraglich berechtigt, Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen, die aus der Tätigkeit der KUV resultieren. In jedem Fall können die Teilnehmer ihre Anteile, Rechte oder Ansprüche nutzen, ohne einem anderen Beteiligten für solche Anteile, Rechte oder Ansprüche eine zusätzliche Vergütung (außer den in Abschnitt C.4 bzw. C.5 beschriebenen Beiträgen und Ausgleichszahlungen) zu zahlen.

8.6 Einige Vorteile der KUV-Tätigkeit können von vornherein bestimmt werden, während andere ungewiss sind. Manche KUV-Tätigkeiten bringen laufende Vorteile, während andere einen längeren Zeitrahmen haben oder möglicherweise nicht von Erfolg gekrönt sind. Dennoch liegt einer KUV immer ein erwarteter Vorteil zugrunde, den jeder Teilnehmer mit seinem Beitrag zu erzielen sucht, wozu auch das Anrecht auf eine sachgerechte Durchführung der KUV zählt. Der Anteil jedes Teilnehmers am Ergebnis der KUV-Tätigkeit sollte bereits zu Beginn festgelegt werden, selbst dann, wenn sein Anteil mit dem anderer Teilnehmer verknüpft ist, z.B. weil nur einem der Teilnehmer das rechtliche Eigentum an den entwickelten immateriellen Werten oder materiellen Vermögenswerten übertragen wurde, aber alle Teilnehmer laut den vertraglichen Vereinbarungen bestimmte Nutzungs- oder Verwertungsrechte an den immateriellen Werten oder den materiellen Vermögenswerten haben (z.B. dauerhafte gebührenfreie Lizenzen für das Gebiet, auf dem der jeweilige Teilnehmer tätig ist).

8.7 In manchen Fällen können KUV eine hilfreiche Vereinfachung mehrfacher Geschäftsvorfälle darstellen (wobei zu beachten ist, dass die steuerlichen Folgen von Geschäftsvorfällen nach den geltenden inländischen Rechtsvorschriften bestimmt werden). In einer Situation, in der verbundene Unternehmen Tätigkeiten für andere Konzerngesellschaften ausüben und zugleich Nutzen aus Tätigkeiten ziehen, die von anderen Konzerngesellschaften ausgeübt werden, kann eine KUV einen Mechanismus bieten, um ein Netz von separaten fremdvergleichskonformen Zahlungen innerhalb eines Konzerns durch ein schlankeres System saldierter Zahlungen zu ersetzen, das auf den Gesamtvorteilen und den Gesamtbeiträgen im Zusammenhang mit allen erfassten Tätigkeiten beruht (vgl. auch die Ziffern 3.9-3.17 dieser Leitlinien). Im Fall einer KUV, die der gemeinsamen Entwicklung immaterieller Werte dient, kann die Notwendigkeit komplexer Überkreuz-Lizenzvereinbarungen und der damit verbundenen Risikoaufteilung entfallen, an deren Stelle eine übersichtlichere Teilung der Beiträge und Risiken tritt, bei der die Eigentumsrechte an dem oder den geschaffenen immateriellen Werten gemäß den Bedingungen der KUV geteilt werden. Die Verschlankung der Ströme, die sich aus dem Abschluss einer KUV ergeben kann, hat jedoch keine Auswirkungen auf die angemessene Bewertung der Beiträge der einzelnen Beteiligten.

8.8 Zur Veranschaulichung einer KUV nehmen wir das Beispiel eines multinationalen Konzerns, der Produkte über drei Unternehmen fertigen lässt, von denen jedes eine Produktionsstätte betreibt und die alle über eigene

FuE-Teams verfügen, die an verschiedenen Projekten zur Verbesserung der Produktionsverfahren arbeiten. Diese drei Unternehmen schließen eine KUV, die auf die Erzielung von Verbesserungen der Produktionsverfahren abzielt, was zur Folge hat, dass sie ihr Fachwissen bündeln und die Risiken teilen. Da die KUV jedem Teilnehmer Rechte an den Ergebnissen des Vorhabens gewährt, ersetzt sie die Überkreuz-Lizenzvereinbarungen, die möglicherweise geschlossen worden wären, wenn es keine KUV gegeben hätte und wenn die Unternehmen bestimmte immaterielle Werte einzeln entwickelt und sich gegenseitig Rechte an diesen gewährt hätten.

B.2 Verhältnis zu anderen Kapiteln

8.9 Wie in Ziffer 8.4 erwähnt, unterscheidet sich der Rahmen für die Verrechnungspreisanalyse im Zusammenhang mit KUV nicht von demjenigen für die Analyse anderer Formen von Vertragsbeziehungen. Die Leitlinien in Kapitel I, Abschnitt D sind maßgeblich für die Analyse aller Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen und gelten für die Identifizierung der wirtschaftlich relevanten Merkmale der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den Beteiligten, wie sie in einer KUV geregelt sind. Die Vertragsbedingungen der KUV bilden den Ausgangspunkt für die Abgrenzung des zwischen den Beteiligten stattfindenden Geschäftsvorfalles sowie die Bestimmung der im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung beabsichtigten Aufteilung der Zuständigkeiten, Risiken und erwarteten Ergebnisse. Wie in diesen Leitlinien dargelegt, kann Evidenz zum Verhalten der Beteiligten allerdings Aspekte der Vereinbarung klären oder ergänzen. Der Rahmen für die Analyse der Risiken in Kapitel I, Abschnitt D.1.2.1 ist maßgeblich für die Bestimmung, ob Beteiligte im Rahmen der KUV Risiken übernehmen, wie in Abschnitt C.2 dieses Kapitels erörtert, sowie der Konsequenzen der Bereitstellung von Finanzierungsmitteln ohne Übernahme von Risiken oder Ausübung anderer Funktionen. Kapitel VI liefert Leitlinien zur Bestimmung der fremdüblichen Bedingungen für Geschäftsvorfälle, in denen immaterielle Werte genutzt oder übertragen werden. Die Ziffern 6.60-6.64 enthalten einschlägige Leitlinien zur Ausübung der Kontrolle über das finanzielle Risiko, wenn die betreffenden Finanzmittel für Investitionen in FuE-Projekte genutzt werden. Die Leitlinien in den Abschnitten D.3 und D.4 von Kapitel VI zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten gelten gleichermaßen für KUV. Kapitel VII liefert Leitlinien zu Fragen, die sich stellen, wenn für Verrechnungspreiszwecke bestimmt wird, ob ein Unternehmen eines multinationalen Konzerns anderen Konzernunternehmen Dienstleistungen erbracht hat und wie gegebenenfalls die fremdüblichen Preise für solche konzerninternen Dienstleistungen zu ermitteln sind. Ziel des vorliegenden Kapitels ist es, ergänzende Leitlinien für Situationen zu liefern, in denen Ressourcen und Fertigkeiten gebündelt werden und die erhaltene Gegenleistung ganz oder teilweise in der berechtigten Erwartung wechselseitiger Vorteile besteht. Daher gelten die Ausführungen

der Kapitel VI und VII, wie überhaupt aller anderen Kapitel der vorliegenden Leitlinien, weiterhin soweit relevant, z.B. für die Bewertung eines zu einer KUV geleisteten Beitrags im Rahmen der Bestimmung der anteiligen Aufteilung der Beiträge. Multinationale Unternehmen werden ermutigt, die Leitlinien dieses Kapitels zu befolgen, um sicherzustellen, dass ihre KUV mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmen.

B.3 Arten von KUV

8.10 Es gibt im Wesentlichen zwei Arten von KUV: Solche, die getroffen werden, um immaterielle Werte oder materielle Vermögenswerte gemeinsam zu entwickeln und zu produzieren oder zu erwerben („KUV zu Entwicklungszwecken“), und solche, die für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen getroffen werden („KUV zu Dienstleistungszwecken“). Auch wenn jede KUV unter Berücksichtigung ihrer jeweiligen Gegebenheiten und Umstände betrachtet werden sollte, bestehen die wichtigsten Unterschiede zwischen diesen beiden Arten von KUV in der Regel darin, dass KUV zu Entwicklungszwecken dauerhafte, künftige Vorteile für die Teilnehmer schaffen sollen, wohingegen KUV zu Dienstleistungszwecken lediglich laufende Vorteile bringen. KUV zu Entwicklungszwecken, insbesondere solche in Bezug auf immaterielle Werte, sind oftmals mit erheblichen Risiken im Zusammenhang mit möglicherweise ungewissen und in weiter Ferne liegenden Vorteilen behaftet, wohingegen KUV zu Dienstleistungszwecken häufig einen sichereren und weniger risikobehafteten Vorteil verschaffen. Diese Unterscheidung ist nützlich, da die größere Komplexität von zu Entwicklungszwecken getroffenen KUV detailliertere Leitlinien erforderlich machen kann – insbesondere zur Bewertung der Beträge –, als sie für KUV zu Dienstleistungszwecken erforderlich sind, wie weiter unten erörtert wird. Die Analyse einer KUV sollte jedoch nicht auf oberflächlichen Unterscheidungen beruhen: In manchen Fällen kann eine KUV zur Inanspruchnahme laufender Dienstleistungen auch einen immateriellen Wert entstehen lassen oder verbessern, der dauerhafte und ungewisse Vorteile verschafft, während manche im Rahmen einer KUV entwickelte immaterielle Werte kurzfristige und relativ sichere Vorteile bringen können.

8.11 Im Rahmen einer KUV zu Entwicklungszwecken haben alle Teilnehmer Anspruch auf Rechte an dem bzw. den entwickelten immateriellen Werten oder materiellen Vermögenswerten. In Bezug auf immaterielle Werte nehmen solche Rechte oftmals die Form separater Rechte zur Verwertung des immateriellen Werts in einer bestimmten geografischen Region oder für eine bestimmte Anwendung an. Die erworbenen separaten Rechte können tatsächliches rechtliches Eigentum begründen; es kann aber auch sein, dass nur einer der Teilnehmer der rechtliche Eigentümer des Wirtschaftsguts ist, die anderen Teilnehmer jedoch über bestimmte Nutzungs- oder Verwertungsrechte an dem Wirtschaftsgut verfügen. Hat ein Teilnehmer solche Rechte an einem durch die KUV geschaffenen Wirtschaftsgut, dann besteht keine Notwendigkeit zur

Zahlung einer Lizenzgebühr oder anderen Vergütung für eine Nutzung des geschaffenen Wirtschaftsguts entsprechend den dem Teilnehmer im Rahmen der KUV zuerkannten Ansprüchen (die Beiträge eines Teilnehmers sind jedoch möglicherweise anzupassen, wenn sie nicht im richtigen Verhältnis zu den erwarteten Vorteilen stehen; vgl. Abschnitt C.5).

C. Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

C.1 Allgemeines

8.12 Damit die Bedingungen einer KUV dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, muss der Wert der Beiträge der Teilnehmer dem entsprechen, was unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen aufgrund ihres Anteils an den voraussichtlichen Gesamtvorteilen, die sie vernünftigerweise aus der Vereinbarung erwarten, beizutragen bereit gewesen wären. Der Unterschied zwischen Beiträgen aufgrund einer KUV und anderen konzerninternen Geschäftsvorfällen mit Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen liegt darin, dass die von den Teilnehmern der Vereinbarung angestrebte Vergütung ganz oder teilweise in den wechselseitigen und anteiligen Vorteilen besteht, die sie aus der Bündelung der Ressourcen und Fertigkeiten erwarten. Außerdem vereinbaren die Teilnehmer, insbesondere bei KUV zu Entwicklungszwecken, die positiven und negativen Konsequenzen der Risiken, die an die Erzielung der erwarteten KUV-Ergebnisse geknüpft sind, gemeinsam zu tragen. Folglich besteht beispielsweise ein Unterschied zwischen der konzerninternen Lizenzierung eines immateriellen Werts, bei der der Lizenzgeber das Entwicklungsrisiko alleine trägt und dafür eine Vergütung in Form der Lizenzgebühren erwartet, die er erhält, wenn die Entwicklung des immateriellen Werts abgeschlossen ist, und einer KUV zu Entwicklungszwecken, bei der alle Beteiligten Beiträge leisten und die Konsequenzen des Eintretens von Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung des immateriellen Werts gemeinsam tragen und beschließen, dass jeder von ihnen aufgrund besagter Beiträge ein Recht an dem immateriellen Wert erwirbt.

8.13 Die Erwartung wechselseitiger und anteiliger Vorteile bildet die Grundlage dafür, dass unabhängige Unternehmen einer Vereinbarung zustimmen, die vorsieht, dass sie die Folgen eintretender Risiken gemeinsam tragen und Ressourcen und Fertigkeiten bündeln. Unabhängige Unternehmen würden verlangen, dass sich der Wert des Anteils jeden Teilnehmers an der tatsächlichen Gesamtsumme aller Beiträge mit seinem Anteil an den aus der Vereinbarung insgesamt erwarteten Vorteilen deckt. Bei Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf eine KUV ist es deshalb eine notwendige Voraussetzung, dass alle Beteiligten vernünftigerweise Vorteile aus der Vereinbarung erwarten können. Der nächste Schritt besteht darin, für jeden Teilnehmer den Wert des jeweils von ihm zu der gemeinsamen Tätigkeit geleisteten Beitrags zu berechnen und dann zu untersuchen, ob die Aufteilung

der Beiträge zur KUV (unter Berücksichtigung etwaiger Ausgleichszahlungen zwischen den Teilnehmern) mit dem jeweiligen Anteil der Teilnehmer an den erwarteten Vorteilen übereinstimmt. Dabei ist einzuräumen, dass diese Beurteilungen wahrscheinlich ein gewisses Maß an Unsicherheit aufweisen, insbesondere im Hinblick auf KUV, die Entwicklungszwecken dienen. Es besteht die Möglichkeit, dass die Beiträge zwischen den Teilnehmern der KUV so aufgeteilt werden, dass die steuerpflichtigen Gewinne gemessen am Fremdvergleichsgrundsatz in einigen Staaten zu hoch und in anderen zu niedrig ausgewiesen werden. Aus diesem Grund sollten die Steuerpflichtigen in der Lage sein, nachzuweisen, auf was sich ihre Behauptungen hinsichtlich der KUV gründen (vgl. Abschnitt E).

C.2 Bestimmung der Teilnehmer

8.14 Weil das Konzept der wechselseitigen Vorteile für eine KUV von grundlegender Bedeutung ist, kann ein Unternehmen nicht als Teilnehmer einer KUV angesehen werden, wenn es nicht vernünftigerweise erwarten kann, aus den Zielen der KUV-Tätigkeit selbst (und nicht bloß daraus, dass es diese Tätigkeit ganz oder teilweise ausübt) Vorteile zu ziehen, beispielsweise aus der Verwertung seiner Beteiligung oder seiner Rechte an den durch die KUV geschaffenen immateriellen Werten oder materiellen Vermögenswerten oder der Inanspruchnahme der durch die KUV erbrachten Dienstleistungen. Daher muss einem Teilnehmer eine Beteiligung oder ein Recht an den immateriellen Werten, materiellen Vermögenswerten oder Dienstleistungen zugesichert werden, die Gegenstand der KUV sind, und muss er vernünftigerweise erwarten können, Nutzen aus dieser Beteiligung oder diesen Rechten ziehen zu können. Ein Unternehmen, das die Tätigkeit, die Gegenstand der KUV ist, beispielsweise Forschungsfunktionen, lediglich ausübt, aber keine Beteiligung am Ergebnis der KUV erhält, wird nicht als Teilnehmer dieser KUV betrachtet, sondern vielmehr als Dienstleistungserbringer für die KUV. Deshalb sollte es außerhalb der KUV eine fremdübliche Vergütung für die von ihm erbrachten Dienstleistungen erhalten. Vgl. Ziffer 8.18. Ebenso ist ein Unternehmen nicht Teilnehmer einer KUV, wenn es nicht in der Lage ist, die Ergebnisse der KUV auf irgendeine Art und Weise in seiner eigenen Geschäftstätigkeit zu verwerten.

8.15 Ein Unternehmen ist auch dann nicht Teilnehmer einer KUV, wenn es nicht die Kontrolle über die spezifischen Risiken ausübt, die es im Rahmen der KUV übernimmt, und nicht über die finanzielle Kapazität verfügt, diese Risiken zu tragen, da ein solches Unternehmen auf der Grundlage der Funktionen, die es tatsächlich ausübt, keinen Anspruch auf einen Anteil an dem Ergebnis hat, das Ziel der KUV ist. Die in Kapitel I dieser Leitlinien dargelegten allgemeinen Grundsätze zur Übernahme von Risiken gelten auch für Situationen im Zusammenhang mit KUV. Jeder Teilnehmer leistet bestimmte Beiträge zu den Zielen der KUV und übernimmt vertraglich bestimmte Risiken. Die Leitlinien in Kapitel I, Abschnitt D.1 zur Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles

gelten für die Verrechnungspreisanalyse im Hinblick auf diese Risiken. Dies bedeutet auch, dass ein Beteiligter, der laut einer Analyse gemäß Schritt 4i des in Ziffer 1.60 dargelegten Verfahrens für die Risikoanalyse Risiken im Rahmen einer KUV übernimmt („übernimmt das Risiko im Rahmen der KUV“), die Kontrolle über die spezifischen Risiken ausüben muss, die er im Rahmen der KUV übernimmt, und über die finanzielle Kapazität verfügen muss, diese Risiken zu tragen. Im Einzelnen bedeutet dies, dass ein Teilnehmer einer KUV folgende Fähigkeiten besitzen muss: i) die Fähigkeit, Entscheidungen bezüglich der Annahme, Abgabe oder Ablehnung einer risikoträchtigen Geschäftschance zu treffen, die sich aus der Teilnahme an einer KUV ergibt, wobei er diese Entscheidungsfunktion tatsächlich ausüben muss, und ii) die Fähigkeit, Entscheidungen darüber zu treffen, ob und wie auf die mit der Geschäftschance verbundenen Risiken zu reagieren ist, wobei er diese Entscheidungsfunktion tatsächlich ausüben muss. Der Teilnehmer muss zwar nicht die laufenden Tätigkeiten der Risikominderung im Zusammenhang mit Aktivitäten der KUV wahrnehmen, er muss in solchen Fällen jedoch über die Fähigkeit verfügen, die Ziele dieser Risikominderungstätigkeiten, die von einer anderen Person ausgeübt werden, festzulegen, über die Beauftragung dieser anderen Person mit der Ausübung der Risikominderungsfunktionen zu entscheiden, zu beurteilen, ob die Ziele in angemessener Weise erfüllt werden, und nötigenfalls zu entscheiden, ob die Vereinbarung geändert oder gekündigt werden sollte, und er muss diese Beurteilungs- und Entscheidungsfunktionen tatsächlich ausüben. Nach den Grundsätzen einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitung entscheidet der Umfang der Risiken, die die Vereinbarung beinhaltet, über den Grad der jeweils erforderlichen Fähigkeit und Kontrolle. Die in den Ziffern 6.60-6.64 enthaltenen Leitlinien sind für die Beurteilung relevant, ob ein Beteiligter, der Finanzierungsmittel bereitstellt, über die funktionale Fähigkeit zur Ausübung der Kontrolle über das an seine Beiträge zur KUV geknüpfte finanzielle Risiko verfügt und ob er diese Funktionen tatsächlich ausübt. Vgl. die Beispiele 4 und 5 im Anhang zu diesem Kapitel wegen einer Veranschaulichung dieses Grundsatzes.

8.16 Soweit sich die spezifischen Beiträge, die die Teilnehmer einer KUV leisten, in ihrer Art unterscheiden, zum Beispiel wenn die Teilnehmer sehr unterschiedliche FuE-Tätigkeiten durchführen oder wenn einer der Beteiligten Vermögenswerte einbringt und ein anderer FuE-Tätigkeiten durchführt, gelten die Leitlinien von Ziffer 6.64 gleichermaßen. Dies bedeutet: Je höher das Entwicklungsrisiko ist, das an die von dem anderen Beteiligten durchgeführten Entwicklungstätigkeiten geknüpft ist, und je enger das von dem ersten Beteiligten übernommene Risiko mit diesem Entwicklungsrisiko verknüpft ist, desto mehr muss der erste Beteiligte in der Lage sein, die Fortschritte bei der Entwicklung des immateriellen Werts sowie die Konsequenzen dieser Fortschritte im Hinblick auf die von ihm erwarteten Vorteile zu beurteilen, und umso stärker muss dieser Beteiligte die tatsächlichen Entscheidungen,

die er im Hinblick auf die weitere Leistung von Beiträgen zur KUV treffen muss, möglicherweise von wichtigen operationellen Entwicklungen abhängig machen, die sich auf die spezifischen Risiken auswirken können, die er im Rahmen der KUV übernimmt. Eine Entwicklungszwecken dienende KUV, bei der die Vorteile ungewiss sind und in weiter Ferne liegen, ist wahrscheinlich mit größeren Risiken verbunden als eine KUV zu Dienstleistungszwecken, die laufende Vorteile verschafft.

8.17 Wie unter den vorstehenden Ziffern beschrieben, ist es nicht erforderlich, dass die Teilnehmer einer KUV alle KUV-Tätigkeiten mit ihrem eigenen Personal durchführen. In einigen Fällen können die Teilnehmer einer KUV beschließen, bestimmte Funktionen im Zusammenhang mit der KUV-Tätigkeit in ein anderes Unternehmen auszulagern, das nach dem Kriterium der obigen Ziffer 8.14 kein Teilnehmer der Vereinbarung ist. In solchen Fällen sollten die Teilnehmer einer KUV jeweils die Voraussetzungen für die Ausübung der Kontrolle über die spezifischen Risiken erfüllen, die sie im Rahmen der KUV übernehmen. Diese Voraussetzungen beinhalten, dass mindestens ein Teilnehmer der KUV die Kontrolle über die ausgelagerten Funktionen ausübt. In Fällen, in denen das Ziel der KUV in der Entwicklung eines immateriellen Werts besteht, sollte mindestens einer der Teilnehmer der KUV auch die Kontrolle über die wichtigen ausgelagerten Entwicklungs-, Verbesserungs-, Erhaltungs-, Schutz- und Verwertungsfunktionen ausüben. Wenn der Beitrag eines Teilnehmers der KUV in anderen Tätigkeiten als der Ausübung der Kontrolle über die ausgelagerten Funktionen besteht, sind die Leitlinien unter Ziffer 8.15 maßgeblich, um zu beurteilen, ob dieser Beteiligte über die funktionale Fähigkeit verfügt, die Kontrolle über die spezifischen Risiken auszuüben, die er im Rahmen der KUV übernimmt, insbesondere wenn diese Risiken eng mit den ausgelagerten Funktionen verbunden sind.

8.18 Werden KUV-Tätigkeiten ausgelagert, dann wäre eine fremdübliche Vergütung angemessen, um das betreffende Unternehmen für die Dienstleistungen oder anderen Beiträge zu entschädigen, die es gegenüber den Teilnehmern der KUV erbringt. Wenn es sich bei dem Unternehmen um ein verbundenes Unternehmen eines oder mehrerer KUV-Teilnehmer handelt, ist die fremdübliche Vergütung nach den allgemeinen Grundsätzen der Kapitel I-III zu bestimmen, wobei u.a. die ausgeübten Funktionen, die genutzten Vermögenswerte und die übernommenen Risiken sowie die besonderen Überlegungen bezüglich einer fremdüblichen Vergütung für Dienstleistungen und/oder im Zusammenhang mit immateriellen Werten, wie in Kapitel VII und Kapitel VI (einschließlich der Leitlinien zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten) beschrieben, zu berücksichtigen sind.

C.3 Aus der KUV-Tätigkeit erwartete Vorteile

8.19 Die relativen Anteile an den erwarteten Vorteilen können ausgehend von den voraussichtlichen Einnahmezuwächsen oder Kosteneinsparungen oder

sonstigen Vorteilen geschätzt werden, in deren Genuss die einzelnen Teilnehmer infolge der Vereinbarung kommen. Ein in der Praxis – insbesondere bei KUV zu Dienstleistungszwecken – häufig angewendeter Lösungsansatz besteht darin, die jeweiligen Anteile der Teilnehmer an den erwarteten Vorteilen mit Hilfe eines geeigneten Umlageschlüssels zu ermitteln. Möglich sind beispielsweise Umlageschlüssel, die sich am Umsatz, am Gewinn, an der Zahl der eingesetzten, hergestellten oder verkauften Einheiten, der Beschäftigtenzahl usw. orientieren.

8.20 Soweit davon ausgegangen wird, dass ein wesentlicher Teil oder die Gesamtheit der Vorteile einer im Rahmen einer KUV ausgeübten Tätigkeit in der Zukunft und nicht nur in dem Jahr, in dem die Kosten entstehen, realisiert werden, wird man bei der Aufteilung der Beiträge, insbesondere im Fall von KUV zu Dienstleistungszwecken, Prognoserechnungen bezüglich der Anteile der Teilnehmer an diesen Vorteilen berücksichtigen müssen. Die Heranziehung von Prognoserechnungen kann für die Steuerverwaltungen Probleme hinsichtlich der Überprüfung der Annahmen, auf denen solche Prognosen beruhen, und der Behandlung von Fällen, in denen die Prognosen deutlich von den tatsächlichen Ergebnissen abweichen, aufwerfen. Diese Probleme können sich verschärfen, wenn die KUV-Tätigkeit mehrere Jahre, bevor sich die erwarteten Vorteile tatsächlich einstellen, endet. Insbesondere wenn Vorteile in der Zukunft erzielt werden sollen, kann es angebracht sein, in einer KUV von vornherein die Möglichkeit von Anpassungen der anteiligen Beiträge während der Laufzeit der KUV vorzusehen, um etwaigen Veränderungen der Umstände Rechnung zu tragen, die zu Veränderungen der relativen Anteile an den Vorteilen führen. In Fällen, in denen die tatsächlichen Anteile an den Vorteilen deutlich von den Prognosen abweichen, können sich die Steuerverwaltungen veranlasst sehen zu prüfen, ob die erstellten Prognosen von unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen als akzeptabel angesehen worden wären, wobei alle Entwicklungen zu berücksichtigen sind, die für die Beteiligten vernünftigerweise vorhersehbar waren, ohne jedoch den Sachverhalt rückwirkend aufgrund nachträglich gewonnener Erkenntnisse zu beurteilen. Wenn die aus einer KUV erwarteten Vorteile in einem Recht an einem immateriellen Wert bestehen, der zu Beginn des Entwicklungsvorhabens schwer zu bewerten ist, oder wenn bereits zuvor existierende immaterielle Werte, die schwer zu bewerten sind, Teil der Beiträge zu dem KUV-Vorhaben sind, gelten die Leitlinien in den Abschnitten D.3 und D.4 von Kapitel VI zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten für die Bewertung der Beiträge der einzelnen Teilnehmer der KUV.

8.21 Bezieht sich eine Vereinbarung gleichzeitig auf mehrere Tätigkeiten, dann ist es wichtig, dies bei der Wahl der Umlagemethode zu berücksichtigen, um sicherzustellen, dass der Wert der von den einzelnen Teilnehmern geleisteten Beiträge im richtigen Verhältnis zu den jeweils von ihnen erwarteten Vorteilen steht. Eine Lösungsmöglichkeit hierfür (wenngleich nicht die einzige) wäre die Heranziehung mehrerer Umlageschlüssel. Zählt eine KUV beispielsweise fünf Teilnehmer, von denen einem durch bestimmte im Rahmen der KUV

durchgeführte Dienstleistungsaktivitäten kein Vorteil entsteht, dann könnten, sofern keine Form des Vorteilsausgleichs oder der Beitragsermäßigung vorgesehen ist, die mit diesen Tätigkeiten verbundenen Beiträge nur auf die anderen vier Teilnehmer aufgeteilt werden. In diesem Fall könnten zur Aufteilung der Beiträge zwei Umlageschlüssel herangezogen werden. Ob sich einer oder mehrere besondere Umlageschlüssel eignen, hängt von der genauen Art der im Rahmen der KUV ausgeübten Tätigkeit und von dem zwischen dem oder den Umlageschlüsseln und den erwarteten Vorteilen bestehenden Zusammenhang ab. Die Leitlinien in Kapitel VII zur Anwendung indirekter Methoden zur Ermittlung der fremdüblichen Vergütung für Dienstleistungen (Ziffern 7.23-7.26) können diesbezüglich hilfreich sein. In dem unter Ziffer 8.8 beschriebenen Beispiel einer KUV erwarten hingegen alle drei Unternehmen, die Produktionsstätten betreiben, Vorteile aus den verschiedenen Projekten zur Verbesserung der Produktionsverfahren, so dass sie einen Umlageschlüssel wählen können, der sich beispielsweise nach dem relativen Umfang ihrer Produktionskapazitäten richtet. Wenn sich eines der Unternehmen entscheidet, die Ergebnisse eines bestimmten Projekts nicht umzusetzen, sollte dies keine Auswirkungen auf seinen relativen Anteil an den Vorteilen oder den verwendeten Umlageschlüssel haben. In solchen Fällen sollte jedoch sorgfältig untersucht werden, aus welchem Grund das Unternehmen sich dazu entschlossen hat, das Ergebnis nicht umzusetzen, ob es je eine begründete Absicht hatte, dies zu tun, ob die erwarteten Vorteile mit der Fortentwicklung der KUV-Struktur hätten angepasst werden müssen und wann das Unternehmen seine Absicht geändert hat.

2.22 Ungeachtet der Methode, die für die Bewertung der relativen Anteile der Teilnehmer an den erwarteten Vorteilen angewendet wird, können Anpassungen des herangezogenen Aufteilungsmaßstabs erforderlich sein, um Unterschiede zwischen den von den Beteiligten erwarteten Vorteilen und den tatsächlich von ihnen bezogenen Vorteilen Rechnung zu tragen. Eine KUV sollte eine regelmäßige Überprüfung der Beiträge im Verhältnis zu den aktualisierten Anteilen an den Vorteilen vorsehen, damit entschieden werden kann, ob die zukünftigen Beiträge der Teilnehmer entsprechend angepasst werden sollten. Daher ist es möglich, dass sich der oder die passendsten Umlageschlüssel für eine bestimmte KUV im Zeitverlauf ändern, was zu zukünftigen Anpassungen führen kann. Solche Anpassungen können entweder auf die Tatsache, dass die Teilnehmer mit der Zeit über zuverlässigere Informationen über vorhersehbare (aber ungewisse) Ereignisse verfügen, oder auf das Eintreten unvorhersehbarer Ereignisse zurückzuführen sein.

C.4 Wert des Beitrags der einzelnen Teilnehmer

8.23 Um festzustellen, ob eine KUV dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, d.h. ob sich der Anteil jedes Teilnehmers an der Gesamtsumme aller Beiträge zur KUV mit seinem Anteil an den insgesamt erwarteten Vorteilen

deckt, ist es notwendig, den Wert der aufgrund der Vereinbarung geleisteten Beiträge jedes Teilnehmers zu bewerten.

8.24 Beiträge zu KUV können zahlreiche Formen annehmen. Im Fall von Dienstleistungszwecken dienenden KUV bestehen die Beiträge in erster Linie in der Erbringung von Dienstleistungen. Bei KUV, die Entwicklungszwecken dienen, umfassen die Beiträge in der Regel die Durchführung von Entwicklungstätigkeiten (z.B. FuE, Marketing) und beinhalten oftmals zusätzliche Beiträge, die für die Entwicklungs-KUV relevant sind, beispielsweise bereits zuvor existierende materielle Vermögenswerte oder immaterielle Werte. Unabhängig von der Art der KUV sind alle laufenden Wertbeiträge oder Beiträge in Form bereits zuvor existierender Werte dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend zu ermitteln und angemessen zu berücksichtigen. Da der Wert des relativen Anteils jedes Teilnehmers an den Beiträgen seinem Anteil an den erwarteten Vorteilen entsprechen sollte, können Ausgleichszahlungen erforderlich sein, um diese Übereinstimmung zu erzielen. Der in diesem Kapitel verwendete Begriff „Beiträge“ umfasst sowohl laufende Wertbeiträge der Teilnehmer einer KUV als auch Beiträge in Form bereits zuvor existierender Werte.

8.25 Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sollte der Wert der Beiträge jedes Teilnehmers mit dem Wert übereinstimmen, den unabhängige Unternehmen diesen Beiträgen unter vergleichbaren Umständen beigemessen hätten. Demnach müssen die Beiträge im Allgemeinen aufgrund ihres Werts im Zeitpunkt der Beitragsstellung unter Berücksichtigung der wechselseitigen Risikoteilung sowie der Art und des Umfangs der entsprechenden von den Teilnehmern der KUV erwarteten Vorteile bewertet werden, um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen. Bei der Ermittlung des Werts der zu einer KUV geleisteten Beiträge sollten die in diesen Leitlinien an anderer Stelle gelieferten Hinweise befolgt werden.

8.26 Bei der Bewertung der Beiträge sollte zwischen Beiträgen in Form von bereits existierenden Werten und laufenden Beiträgen unterschieden werden. Bei einer KUV zur Entwicklung eines immateriellen Werts stellt die Einbringung einer patentgeschützten Technologie durch einen der Teilnehmer beispielsweise einen Beitrag in Form eines bereits existierenden Werts dar, der für die Entwicklung des immateriellen Werts nützlich ist, die Ziel der KUV ist. Der Wert dieser Technologie sollte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz anhand der Leitlinien in den Kapiteln I-III und in Kapitel VI ermittelt werden, gegebenenfalls unter Anwendung von Bewertungsmethoden, wie dies in letzterem Kapitel dargelegt ist. Die laufende FuE-Tätigkeit, die von einem oder mehreren verbundenen Unternehmen im Rahmen der Entwicklungszwecken dienenden KUV ausgeübt wird, stellt einen laufenden Beitrag dar. Der Wert der laufenden funktionalen Beiträge beruht nicht auf dem potenziellen Wert der daraus resultierenden künftigen Anwendung der Technologie, sondern auf dem Wert der ausgeübten Funktionen. Der potenzielle Wert der künftigen Anwen-

derung der Technologie wird durch den Wert der bereits zuvor existierenden Beiträge und durch die Aufteilung des Entwicklungsrisikos im Verhältnis zu den Anteilen der Teilnehmer der KUV an den erwarteten Vorteilen berücksichtigt. Der Wert der laufenden Beiträge sollte anhand der Leitlinien in den Kapiteln I-III, VI und VII ermittelt werden. Wie unter Ziffer 6.79 erwähnt, wird eine Vergütung auf der Basis einer Erstattung der Kosten zuzüglich einer kleinen Gewinnmarge dem erwarteten Wert des Beitrags des Forschungsteams oder dem fremdüblichen Preis dafür in jedem Fall nicht gerecht werden.

8.27 Auch wenn alle Beiträge ihrem Wert nach gemessen werden sollten (vgl. jedoch Ziffer 8.28 weiter unten), kann die Bezahlung der laufenden Beiträge auf Kostenbasis für die Steuerpflichtigen leichter zu handhaben sein. Dies könnte insbesondere für KUV relevant sein, die Entwicklungszwecken dienen. Wenn dieser Ansatz gewählt wird, sollten die Beiträge in Form bereits existierender Werte die Opportunitätskosten decken, die mit der im Voraus geleisteten Zusage über die Bereitstellung von Ressourcen im Rahmen der KUV verbunden sind. Eine vertragliche Vereinbarung (d.h. die KUV), in deren Rahmen beispielsweise zugesagt wird, dass ein bereits existierendes FuE-Team Arbeiten für die KUV durchführen wird, sollte in den aus bereits existierenden Werten bestehenden Beiträgen die Opportunitätskosten alternativer FuE-Anstrengungen (z.B. den Barwert des fremdüblichen Gewinnaufschlags auf die FuE-Kosten) berücksichtigen, während die Beiträge in Form laufender Tätigkeiten auf Kostenbasis erfasst werden sollten (vgl. Beispiel 1A im Anhang zu diesem Kapitel).

8.28 Während nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Wert bereits zuvor existierender Beiträge den Kosten entspricht, kann es manchmal möglich sein, die Kosten als zweckmäßiges Instrument zur Messung des relativen Werts der laufenden Beiträge heranzuziehen. Ist die Differenz zwischen dem Wert und den Kosten vergleichsweise unerheblich, können ähnlich geartete laufende Beiträge bei KUV zu Dienstleistungszwecken in solchen Fällen aus praktischen Gründen auf Kostenbasis bewertet werden. In anderen Situationen (beispielsweise wenn die von den Teilnehmern geleisteten Beiträge unterschiedlicher Natur sind und eine Kombination verschiedener Dienstleistungsarten und/oder immaterieller Werte oder anderer Vermögenswerte umfassen) dürfte die Messung der laufenden Beiträge auf Kostenbasis indessen kaum eine verlässliche Grundlage für die Ermittlung des Werts der relativen Beiträge der Teilnehmer bieten und könnte zu Ergebnissen führen, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Bei KUV zu Entwicklungszwecken bietet die Messung der laufenden Beiträge auf Kostenbasis (abgesehen vom Prinzip der leichteren Handhabung in Ziffer 8.27) im Allgemeinen keine verlässliche Grundlage für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Vgl. die Beispiele 1-3 im Anhang zu diesem Kapitel wegen einer Veranschaulichung dieser Leitlinien. Wird geltend gemacht, dass Vereinbarungen, die zwischen unabhängigen

Unternehmen getroffen wurden, mit den Vereinbarungen vergleichbar sind, die zwischen den an einer KUV teilnehmenden verbundenen Unternehmen getroffen wurden, und sehen diese Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen vor, dass die Beiträge auf Kostenbasis erbracht werden, ist es wichtig, die Vergleichbarkeit aller wirtschaftlich relevanten Merkmale der Geschäftsvorfälle im allgemeineren Kontext der Vereinbarung zu prüfen, einschließlich der Auswirkungen etwaiger allgemeinerer Vereinbarungen über wirtschaftlich zusammenhängende Geschäftsvorfälle, die zwischen den an den Fremdgeschäftsvorfällen Beteiligten existieren können, sowie der Risikoteilung. Besondere Aufmerksamkeit sollte der Frage gelten, ob im Rahmen der Vereinbarungen zwischen unabhängigen Unternehmen andere Zahlungen geleistet werden, z.B. könnten zusätzlich zur Kostenerstattung Ratenzahlungen oder Ausgleichsbeiträge geleistet werden.

8.29 Da sich die Beiträge nach den erwarteten Vorteilen richten, gilt im Allgemeinen, dass in Fällen, in denen eine Kostenerstattungsbasis für die Bewertung der laufenden Beiträge gestattet ist, die Analyse zunächst auf den budgetierten Kosten beruhen sollte. Dies bedeutet nicht unbedingt, dass die Kosten festgelegt werden müssen, da der Budgetrahmen Schwankungen aufgrund von Faktoren wie Nachfrageänderungen zulassen kann (beispielsweise können die budgetierten Kosten als fester Prozentsatz des tatsächlichen Umsatzes ausgedrückt werden). Zudem dürfte es während der Laufzeit der KUV zu Abweichungen zwischen den budgetierten Kosten und den tatsächlichen Kosten kommen. Unter fremdüblichen Bedingungen werden die zwischen den Beteiligten vereinbarten Vertragsbedingungen wahrscheinlich Bestimmungen hinsichtlich der Behandlung solcher Abweichungen enthalten, da unabhängige Unternehmen, wie unter Ziffer 2.96 dargelegt, wohl kaum budgetierte Kosten zugrunde legen werden, ohne zu vereinbaren, welche Faktoren bei der Festlegung des Budgets berücksichtigt werden und wie mit unvorhergesehenen Situationen umzugehen ist. Bei größeren Abweichungen zwischen den budgetierten Kosten und den tatsächlichen Kosten sollte dem Grund hierfür Aufmerksamkeit geschenkt werden, da die Abweichungen auf Änderungen des Umfangs der Tätigkeiten hindeuten könnten, die nicht allen Beteiligten in gleicher Weise zugutekommen wie die ursprünglich geplanten Tätigkeiten. Wenn festgestellt wird, dass die Kosten eine angemessene Grundlage für die Bewertung der laufenden Beiträge bieten, dürfte es jedoch im Allgemeinen ausreichend sein, die tatsächlichen Kosten als Basis hierfür zu verwenden.

8.30 Es ist wichtig, dass das Bewertungsverfahren allen Beiträgen der Teilnehmer der Vereinbarung Rechnung trägt. Dies umfasst Beiträge, die von einem oder mehreren Beteiligten bei Abschluss der KUV geleistet werden (z.B. Beiträge in Form bereits existierender immaterieller Werte), sowie Beiträge, die kontinuierlich während der Laufzeit der KUV geleistet werden. Zu den zu berücksichtigenden Beiträgen zählen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen, die nur für die KUV-Tätigkeit genutzt werden, aber auch Wirtschaftsgüter

und Dienstleistungen, die teilweise für die KUV-Tätigkeit und teilweise für die eigene Geschäftstätigkeit eines der Teilnehmer eingesetzt werden (d.h. gemeinsam genutzte Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen). Die Bewertung der Beiträge kann sich als schwierig erweisen, wenn diese gemeinsam genutzte Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen umfassen, z.B. wenn der Beitrag eines Teilnehmers in der teilweisen Überlassung von Vermögenswerten wie Bürogebäuden oder IT-Systemen besteht oder wenn dieser Teilnehmer Überwachungs-, Büro- und administrative Funktionen sowohl für die KUV als auch für sein eigenes Unternehmen ausübt. Es wird erforderlich sein, den proportionalen Anteil der Vermögenswerte oder Dienstleistungen zu ermitteln, der im Zusammenhang mit der KUV-Tätigkeit genutzt wird, wobei anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze und die tatsächlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen sind; zudem können in wesentlichen Fällen Anpassungen erforderlich sein, um Übereinstimmung zu erzielen, wenn mehrere Staaten betroffen sind. Ist dieser proportionale Anteil ermittelt, kann der Beitrag unter Beachtung der übrigen Grundsätze dieses Kapitels bewertet werden.

8.31 Bei KUV, die Entwicklungszwecken dienen, dürften Beiträge in Form der Kontrolle und Verwaltung der KUV, ihrer Tätigkeiten und Risiken, wie in Ziffer 6.56 beschrieben, wichtige Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Produktion oder Beschaffung immaterieller Werte oder materieller Vermögenswerte darstellen, und sie sollten gemäß den in Kapitel VI dargelegten Grundsätzen bewertet werden.

8.32 Im folgenden Szenario werden die Leitlinien zur Ermittlung der Teilnehmer, der Aufteilung der Vorteile und des Werts der Beiträge veranschaulicht.

8.33 Unternehmen A mit Sitz in Staat A und Unternehmen B mit Sitz in Staat B gehören einem multinationalen Konzern an und haben eine KUV geschlossen, um immaterielle Werte zu entwickeln. Unternehmen B ist im Rahmen der KUV berechtigt, die immateriellen Werte in Staat B zu verwerten, und Unternehmen A ist im Rahmen der KUV berechtigt, die immateriellen Werte in den übrigen Teilen der Welt zu verwerten. Die Beteiligten gehen davon aus, dass auf Unternehmen A 75% und auf Unternehmen B 25% des Gesamtumsatzes entfallen werden und dass sich die voraussichtlichen Vorteile aus der KUV zwischen ihnen im Verhältnis von 75:25 verteilen werden. Sowohl A als auch B haben Erfahrung in der Entwicklung immaterieller Werte und verfügen über eigenes Personal für Forschung und Entwicklung. Beide kontrollieren ihr Entwicklungsrisiko im Rahmen der KUV entsprechend den unter den Ziffern 8.14-8.16 dargelegten Bedingungen. Unternehmen A leistet zu der KUV einen Beitrag in Form bereits zuvor existierender immaterieller Werte, die es kürzlich bei einem fremden Dritten erworben hat. Unternehmen B trägt unternehmenseigene Analysemethoden bei, die es entwickelt hat, um die Effizienz zu verbessern und die Entwicklungszeit bis zur Marktreife zu verkürzen. Diese beiden bereits zuvor existierenden Beiträge sollten gemäß den

Leitlinien in den Kapiteln I-III und VI bewertet werden. Die laufenden Beiträge in Form laufender Forschungsarbeiten werden zu 80% von Unternehmen B und zu 20% von Unternehmen A unter der Leitung eines Führungsteams erbracht, das sich aus Mitarbeitern beider Unternehmen im Verhältnis von 90:10 zugunsten von Unternehmen A zusammensetzt. Diese beiden Arten laufender Beiträge sollten gemäß den Leitlinien in den Kapiteln I-III und VI gesondert analysiert und bewertet werden. Wenn die aus einer KUV erwarteten Vorteile in einem Recht an einem immateriellen Wert bestehen, der zu Beginn des Entwicklungsvorhabens schwer zu bewerten ist, oder wenn bereits zuvor existierende immaterielle Werte, die schwer zu bewerten sind, Teil der Beiträge zu dem KUV-Vorhaben sind, gelten die Leitlinien in den Abschnitten D.3 und D.4 von Kapitel VI zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten für die Bewertung der Beiträge der einzelnen Teilnehmer der KUV.

C.5 Ausgleichszahlungen

8.34 Eine KUV gilt dann als mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar, wenn der Wert des Anteils jedes Teilnehmers an der Gesamtheit der vertraglich geleisteten Beiträge (nach Berücksichtigung etwaiger bereits geleisteter Ausgleichszahlungen) mit dessen Anteil an den insgesamt erwarteten Vorteilen aus der KUV übereinstimmt. Deckt sich der Wert des Anteils eines Teilnehmers an der Gesamtheit der Beiträge zu einer KUV in dem Zeitpunkt, in dem die Beiträge geleistet werden, nicht mit dem Anteil des Teilnehmers an den aus der KUV erwarteten Vorteilen, so sind die von mindestens einem der Teilnehmer geleisteten Beiträge zu niedrig und die von mindestens einem anderen Teilnehmer geleisteten Beiträge zu hoch. In einem solchen Fall ist nach dem Fremdvergleichsgrundsatz im Allgemeinen zu erwarten, dass eine Anpassung vorgenommen wird. Dies wird im Allgemeinen in Form einer Anpassung des Beitrags durch Leistung oder Anrechnung einer (weiteren) Ausgleichszahlung geschehen. Solche Ausgleichszahlungen erhöhen den Wert der vom Zahlungsleistenden geleisteten Beiträge und vermindern den der vom Zahlungsempfänger geleisteten Beiträge.

8.35 Ausgleichszahlungen können von den Teilnehmern geleistet werden, um den Wert ihrer Beiträge „aufzustocken“, wenn ihre anteiligen Beiträge niedriger sind als ihre erwarteten anteiligen Vorteile. Solche Anpassungen können von den Teilnehmern bei Abschluss einer KUV im Voraus vereinbart werden oder das Ergebnis einer regelmäßigen Neubewertung ihres Anteils an den erwarteten Vorteilen und/oder des Werts ihrer Beiträge sein (vgl. Ziffer 8.22).

8.36 Ausgleichszahlungen können auch von den Steuerverwaltungen vorgeschrieben werden, wenn der Wert der anteiligen Beiträge eines Teilnehmers in Form von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen im Zeitpunkt der Beitragsleistung unzutreffend ermittelt wurde oder wenn die von dem Teilnehmer erwarteten anteiligen Vorteile falsch bewertet wurden, z.B. wenn der Umlageschlüssel, als er gewählt wurde oder an geänderte Umstände ange-

passt wurde, die anteiligen erwarteten Vorteilen nicht angemessen widerspiegelte. Üblicherweise wird die Anpassung in Form einer Ausgleichszahlung erfolgen, die ein oder mehrere Teilnehmer einem anderen Teilnehmer für den betreffenden Zeitraum zahlen oder anrechnen.

8.37 Im Fall von KUV, die Entwicklungszwecken dienen, können in einem gegebenen Jahr Diskrepanzen zwischen dem Anteil eines Teilnehmers an der Gesamtsumme aller Beiträge und dem Anteil dieses Teilnehmers an der Gesamtsumme der erwarteten Vorteile auftreten. Ist die betreffende KUV ansonsten akzeptabel und wird sie unter Beachtung der Empfehlungen des Abschnitts E gewissenhaft umgesetzt, sollten die Steuerverwaltungen grundsätzlich davon absehen, eine Berichtigung auf der Grundlage der Ergebnisse eines einzigen Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Es sollte untersucht werden, ob der Anteil jedes Teilnehmers an der Gesamtheit der Beiträge mit seinem Anteil an den insgesamt aus der Vereinbarung erwarteten Vorteilen über einen mehrjährigen Zeitraum hinweg übereinstimmt (vgl. Ziffer 3.75-3.79). Für Beiträge in Form bereits zuvor existierender Werte und für laufende Beiträge können jeweils gesonderte Ausgleichszahlungen geleistet werden. Eine verlässlichere und leichter zu handhabende Alternative könnte ansonsten die Leistung einer globalen Ausgleichszahlung sein, die sich auf die bereits zuvor existierenden Beiträge und die laufenden Beiträge zusammengenommen bezieht. Vgl. Beispiel 4 im Anhang zu diesem Kapitel.

8.38 In dem unter Ziffer 8.33 beschriebenen Beispiel erwarten die Teilnehmer, Unternehmen A und B, aus der KUV Vorteile im Verhältnis von 75:25. Im ersten Jahr beträgt der Wert ihrer bereits zuvor existierenden Beiträge 10 Millionen für Unternehmen A und 6 Millionen für Unternehmen B. Folglich muss Unternehmen A Unternehmen B eine Nettoausgleichszahlung von 2 Millionen leisten (d.h. 4,5 Millionen von Unternehmen A an Unternehmen B abzüglich 2,5 Millionen von Unternehmen B an Unternehmen A), um den Beitrag von Unternehmen A auf 12 Millionen zu erhöhen (75% der Gesamtbeiträge) und den Beitrag von Unternehmen B auf 4 Millionen zu verringern (25% der Gesamtbeiträge).

C.6 Sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles

8.39 Wie unter Ziffer 8.9 erwähnt, können die nach den Leitlinien in Kapitel I, Abschnitt D ermittelten wirtschaftlich relevanten Merkmale der Vereinbarung darauf schließen lassen, dass der tatsächliche Geschäftsvorfall von den Bedingungen der KUV abweicht, welche die Teilnehmer angeblich vereinbart haben. Ein solcher Fall liegt etwa dann vor, wenn einer oder mehrere der angeblichen Teilnehmer vernünftigerweise keinen Vorteil aus der KUV-Tätigkeit erwarten können. Der geringe Umfang des Anteils eines Teilnehmers an den erwarteten Vorteilen stellt zwar im Prinzip keinen Grund dar, diesen Teilnehmer nicht anzuerkennen; soll ein Teilnehmer,

der die gesamte Tätigkeit ausübt, die Gegenstand der Vereinbarung ist, nur einen kleinen Teil der insgesamt erwarteten Vorteile erhalten, erhebt sich jedoch die Frage, ob die Vereinbarung für diesen Beteiligten tatsächlich in einer Bündelung der Ressourcen und Teilung der Risiken besteht oder ob die äußere Erscheinungsform der Teilung wechselseitiger Vorteile nicht vielmehr gewählt wurde, um günstigere steuerliche Ergebnisse zu erzielen. Das Vorliegen umfangreicher Ausgleichszahlungen, die sich aus einer wesentlichen Differenz zwischen den anteiligen Beiträgen und Vorteilen der Beteiligten ergeben, kann ebenfalls die Frage aufwerfen, ob wechselseitige Vorteile vorliegen oder ob es nicht vielmehr sachgerecht wäre, die Vereinbarung unter Berücksichtigung aller wirtschaftlich relevanten Merkmale als Finanzierungstransaktion abzugrenzen.

8.40 Wie in Ziffer 8.33 erwähnt, können die Leitlinien in Kapitel VI zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten auch in Situationen im Zusammenhang mit KUV angewandt werden. Dies wird der Fall sein, wenn das Ziel der KUV in der Entwicklung eines neuen immateriellen Werts besteht, der zu Beginn des Entwicklungsprojekts schwer zu bewerten ist, aber auch bei der Bewertung von Beiträgen, die bereits zuvor existierende immaterielle Werte umfassen. Fehlt es der Vereinbarung in ihrer Gesamtheit betrachtet nach den Kriterien von Kapitel I, Abschnitt D.2 an kaufmännischer Rationalität, so kann der KUV die Anerkennung versagt werden.

C.7 Steuerliche Behandlung von Beiträgen und Ausgleichszahlungen

8.41 Die von einem Teilnehmer einer KUV geleisteten Beiträge, einschließlich etwaiger Ausgleichszahlungen, sollten steuerlich so behandelt werden, wie dies nach den allgemeinen Vorschriften des oder der für diesen Teilnehmer maßgebenden Steuersysteme zu geschehen hätte, wenn diese Beiträge außerhalb einer KUV für die betreffende Tätigkeit geleistet würden. Die Qualifizierung des Beitrags hängt von der Tätigkeit ab, die im Rahmen der KUV ausgeübt wird, und ist maßgebend für seine steuerliche Behandlung.

8.42 Bei KUV zu Dienstleistungszwecken führt der Beitrag eines Teilnehmers oftmals zu Vorteilen in Form von Kosteneinsparungen (in welchem Fall möglicherweise keine unmittelbar aus der KUV-Tätigkeit resultierenden Einnahmen erzielt werden). Bei KUV, die Entwicklungszwecken dienen, fallen die erwarteten Vorteile möglicherweise erst einige Zeit nach der Leistung der Beiträge an, weshalb es zu keiner unmittelbaren Erfassung von Einkünften der Teilnehmer im Zeitpunkt der Beitragsleistung kommt.

8.43 Ausgleichszahlungen sollten als Beitragserhöhung für den Zahlungsleistenden und als Beitragsermäßigung für den Zahlungsempfänger behandelt werden. Wie bei Beiträgen im Allgemeinen, erfolgt die Qualifizierung etwaiger Ausgleichszahlungen und die Bestimmung ihrer steuerlichen Behandlung nach innerstaatlichem Recht, einschließlich einschlägiger Steuerabkommen.

D. Eintritt in oder Austritt aus einer KUV oder Beendigung einer KUV

8.44 Veränderungen des Teilnehmerkreises einer KUV sind im Allgemeinen Anlass für eine Neubewertung der jeweiligen Anteile der Teilnehmer an den Beiträgen und den erwarteten Vorteilen. Es kann vorkommen, dass ein Unternehmen, das in eine bereits laufende KUV als neuer Teilnehmer eintritt, eine Beteiligung an allen Ergebnissen der bisherigen Tätigkeit der KUV erhält, wie etwa fertiggestellten oder noch in Arbeit befindlichen immateriellen Werten oder materiellen Vermögenswerten. In solchen Fällen übertragen die bisherigen Teilnehmer effektiv einen Teil ihrer jeweiligen Beteiligung an den Ergebnissen der bisherigen Tätigkeit der KUV an das neu eintretende Unternehmen. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz muss für jede derartige Übertragung immaterieller Werte oder materieller Vermögenswerte eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die übertragene Beteiligung gezahlt werden. Eine solche Vergütung wird in diesem Kapitel als „Eintrittszahlung“ bezeichnet.

8.45 Die Höhe einer Eintrittszahlung sollte auf der Grundlage des Werts (d.h. des Fremdvergleichspreises) der Beteiligung ermittelt werden, welche der neu eintretende Teilnehmer an den immateriellen Werten und/oder materiellen Vermögenswerten erwirbt, und zwar unter Berücksichtigung des Anteils des neuen Teilnehmers an den insgesamt aus der KUV erwarteten Vorteilen. Es kann auch Fälle geben, in denen ein neuer Teilnehmer bereits zuvor existierende immaterielle Werte oder materielle Vermögenswerte in die KUV einbringt, so dass Ausgleichszahlungen der anderen Teilnehmer als Vergütung für diesen Beitrag angebracht sein könnten. Etwaige Ausgleichszahlungen an den neuen Teilnehmer könnten mit etwa erforderlichen Eintrittszahlungen saldiert werden, wobei jedoch für die Zwecke der Steuerverwaltung adäquate Aufzeichnungen über die vollständigen Beträge der einzelnen Zahlungen zu führen sind.

8.46 Fragen ähnlicher Art können sich ergeben, wenn ein Teilnehmer aus einer KUV austritt. Insbesondere kann ein aus einer KUV austretendes Unternehmen seine Beteiligung an den gegebenenfalls erzielten Ergebnissen der bisherigen KUV-Tätigkeit (einschließlich noch laufender Arbeiten) an die anderen Teilnehmer veräußern. Eine entsprechende Übertragung sollte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vergütet werden. Eine solche Vergütung wird in diesem Kapitel als „Austrittszahlung“ bezeichnet.

8.47 Die Leitlinien in den Kapiteln I-III und VI sind für die Bestimmung der fremdvergleichskonformen Höhe der erforderlichen Eintritts-, Austritts- oder Ausgleichszahlungen vollumfänglich anwendbar. Es kann Fälle geben, in denen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz keine solchen Zahlungen erforderlich sind. Eine KUV für die gemeinsame Nutzung administrativer Dienstleistungen beispielsweise bringt den Teilnehmern im Allgemeinen lediglich laufende Vorteile, jedoch keine wertvollen dauerhaften Ergebnisse.

8.48 Eintritts- und Austrittszahlungen sollten steuerlich so behandelt werden, wie dies nach den allgemeinen Vorschriften des oder der für die jeweiligen Teilnehmer maßgebenden Steuersysteme (einschließlich von Doppelbesteuerungsabkommen) zu geschehen hätte, wenn die Zahlung für den Erwerb oder die Veräußerung der Beteiligung an den Ergebnissen der bisherigen KUV-Tätigkeit außerhalb einer KUV geleistet worden wäre.

8.49 Endet eine KUV, verlangt der Fremdvergleichsgrundsatz, dass jeder Teilnehmer eine Beteiligung an den etwaigen Ergebnissen der KUV-Tätigkeit erhält, die mit den anteiligen Beiträgen im Einklang steht, welche er während ihrer gesamten Laufzeit zu der KUV geleistet hat (wobei gegebenenfalls eine Anpassung aufgrund tatsächlich erfolgter Ausgleichszahlungen vorzunehmen ist, einschließlich solcher, die infolge der Beendigung der Vereinbarung getätigt wurden), oder dass ihm gegebenenfalls eine angemessene Vergütung für die Übertragung dieser Beteiligung an andere Teilnehmer gezahlt wird.

E. Empfehlungen für die Ausgestaltung und Dokumentation von KUV

8.50 Im Allgemeinen sollte eine KUV zwischen verbundenen Unternehmen die folgenden Bedingungen erfüllen:

- a) Als Teilnehmer gelten nur solche Unternehmen, bei denen davon ausgegangen werden kann, dass ihnen durch die KUV-Tätigkeit als solche (und nicht nur aufgrund des Umstands, dass sie diese Tätigkeit ganz oder teilweise ausüben) wechselseitige und anteilige Vorteile entstehen. Vgl. Ziffer 8.14.
- b) Die Vereinbarung enthält genaue Angaben über Art und Umfang der Beteiligung der einzelnen Teilnehmer an den Ergebnissen der KUV-Tätigkeit sowie ihrem jeweiligen Anteil an den erwarteten Vorteilen.
- c) Abgesehen von den Beiträgen zur KUV sowie angemessenen Ausgleichs- und Eintrittszahlungen erfolgen keine Zahlungen für die durch die KUV erworbenen Beteiligungen oder Rechte an immateriellen Werten, materiellen Vermögenswerten oder Dienstleistungen.
- d) Der Wert der Beiträge der Teilnehmer wird im Einklang mit diesen Leitlinien bestimmt, und gegebenenfalls sollten Ausgleichszahlungen geleistet werden, um sicherzustellen, dass der Anteil jedes Teilnehmers an den Beiträgen mit seinem Anteil an den aus der Vereinbarung erwarteten Vorteilen übereinstimmt.
- e) Die Vereinbarung kann die Möglichkeit von Ausgleichszahlungen und/oder von künftigen Änderungen der Aufteilung der Beiträge nach Ablauf eines angemessenen Zeitraums vorsehen, um wesentlichen Veränderungen des Anteils der einzelnen Teilnehmer an den erwarteten Vorteilen Rechnung zu tragen.

- f) Nach Bedarf werden Anpassungen (einschließlich der Möglichkeit von Eintritts- und Austrittszahlungen) bei Ein- oder Austritt eines Teilnehmers und bei Beendigung der KUV vorgenommen.

8.51 Der in Kapitel V beschriebene Standard für die Verrechnungspreisdokumentation verlangt den Ausweis wichtiger Dienstleistungsvereinbarungen und wichtiger Vereinbarungen im Hinblick auf immaterielle Werte, einschließlich KUV, in der Stammdokumentation („Master File“). In der Einzeldokumentation („Local File“) sind geschäftsvorfallbezogene Informationen zu liefern, darunter eine Beschreibung der Geschäftsvorfälle, die Beträge der geleisteten und erhaltenen Zahlungen, die Namen der beteiligten verbundenen Unternehmen, Abschriften aller wesentlichen konzerninternen Vereinbarungen und Informationen über die Bestimmung der Preise, einschließlich einer Beschreibung der Gründe für die Schlussfolgerung, dass die Geschäftsvorfälle fremdvergleichskonform vergütet wurden. Es ist davon auszugehen, dass die Teilnehmer einer KUV zur Erfüllung dieser Dokumentationsanforderungen Aufzeichnungen erstellen oder sich beschaffen, die Aufschluss über die Art der betreffenden Tätigkeit, die Bedingungen der Vereinbarung und deren Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz geben. Daraus ergibt sich, dass jeder Teilnehmer uneingeschränkter Zugang zu den Einzelheiten der im Rahmen der KUV durchgeführten Aktivitäten, zu Informationen über Identität und Standort der anderen an der KUV teilnehmenden Beteiligten, zu den Prognoserechnungen, aufgrund derer die Beiträge zu leisten sind und die erwarteten Vorteile ermittelt werden, sowie zu den budgetierten und tatsächlichen Ausgaben für die KUV-Tätigkeit hat, und zwar in einem Grad der Detailliertheit, der der Komplexität und der Bedeutung der KUV für den Steuerpflichtigen angemessen ist. Alle diese Informationen können für die Steuerverwaltungen im Zusammenhang mit einer KUV relevant und nützlich sein, und die Steuerpflichtigen sollten – sofern diese Informationen nicht in der Stammdokumentation oder der Einzeldokumentation enthalten sind – in der Lage sein, sie auf Ersuchen vorzulegen. Welche Informationen für eine bestimmte KUV relevant sind, hängt von den jeweiligen Gegebenheiten und Umständen ab. Es ist hervorzuheben, dass es sich bei den in dieser Aufzählung beschriebenen Informationen weder um Mindestanforderungen handelt noch um eine erschöpfende Liste aller Informationen, die eine Steuerverwaltung verlangen könnte.

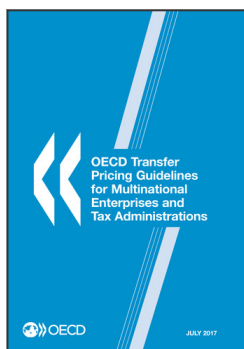
8.52 Die nachstehenden Informationen sind hinsichtlich der bei Abschluss der KUV vereinbarten Bedingungen relevant und nützlich:

- a) eine Liste der Teilnehmer;
- b) eine Liste aller weiteren verbundenen Unternehmen, die an der KUV-Tätigkeit mitwirken oder bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie die Ergebnisse der KUV-Tätigkeit verwerten oder nutzen werden;

- c) der Umfang der Aktivitäten und spezifischen Projekte, die Gegenstand der KUV sind, und die Methoden der Verwaltung und Kontrolle der KUV-Aktivitäten;
- d) die Dauer der Vereinbarung;
- e) die Art und Weise, wie der Anteil der verschiedenen Teilnehmer an den erwarteten Vorteilen ermittelt wird, einschließlich aller hierbei angewandten Prognoserechnungen;
- f) die Art und Weise, wie zukünftige Vorteile (z.B. immaterielle Werte) verwertet werden sollen;
- g) die Art und Höhe der anfänglichen Beiträge der einzelnen Teilnehmer sowie eine genaue Beschreibung, wie der Wert von anfänglichen und späteren Beiträgen ermittelt wird (einschließlich etwaiger veranschlagter bzw. tatsächlicher Anpassungen) und wie die Rechnungslegungsgrundsätze bei der Ermittlung der Ausgaben und des Werts der Beiträge auf alle Teilnehmer einheitlich angewendet werden;
- h) die voraussichtliche Aufteilung der Zuständigkeiten und Aufgaben und die Mechanismen für die Kontrolle und Verwaltung dieser Zuständigkeiten und Aufgaben, insbesondere derjenigen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung von im Rahmen der KUV-Tätigkeit genutzten immateriellen Werten oder materiellen Vermögenswerten;
- i) die Verfahren und Folgen im Fall des Ein- oder Austritts eines Teilnehmers und der Beendigung der KUV;
- j) alle Bestimmungen hinsichtlich Ausgleichszahlungen oder Anpassungen der Bedingungen der Vereinbarung an veränderte wirtschaftliche Umstände.

8.53 Während der Laufzeit der KUV könnten die nachstehenden Informationen nützlich sein:

- a) Informationen zu etwaigen Änderungen der Vereinbarung (z.B. betreffend Bedingungen, Teilnehmern, Tätigkeit) und den Folgen solcher Änderungen;
- b) ein Vergleich zwischen den Prognosen, die zur Bestimmung der Aufteilung der aus der KUV-Tätigkeit erwarteten Vorteile zugrunde gelegt wurden, und der tatsächlichen Aufteilung der Vorteile (wobei jedoch Ziffer 3.74 beachtet werden sollte);
- c) die bei Ausübung der KUV-Tätigkeit jährlich angefallenen Ausgaben, die Art und Höhe der von jedem Teilnehmer während der Laufzeit der KUV geleisteten Beiträge sowie eine genaue Beschreibung, wie der Wert der Beiträge ermittelt wird.



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

Access the complete publication at:

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

Please cite this chapter as:

OECD (2018), "Kostenumlagevereinbarungen", in *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264304529-12-de>

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

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

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