OECD: Diskussionsentwurf zur „Profit Split“-Methode – BEPS Maßnahmen 8-10

Die OECD veröffentlichte am 04.07.2016 den Diskussionsentwurf „Revised Guidance on Profit Splits“ zur weiteren öffentlichen Konsultation. Der Diskussionsentwurf thematisiert die Anwendbarkeit der Gewinnaufteilungsmethode und deren mögliche Ausgestaltung.

Diskussionsentwurf zur überarbeiteten Version der Profit-Split Richtlinien

Am 04.07.2016 veröffentlichte die OECD einen Diskussionsentwurf in Bezug auf die überarbeiteten Richtlinien zur Anwendung der Profit-Split-Methode im Bereich der Verrechnungspreise („Diskussionsentwurf“). Der Diskussionsentwurf knüpft an die Arbeit der G20 Staaten und der OECD hinsichtlich Maßnahmen 8-10 des G20/OECD BEPS Aktionsplans an. Er spiegelt keine Konsensposition der beteiligten Regierungen wider, sondern beinhaltet Vorschläge für die öffentliche Diskussion und Stellungnahme. Die eingereichten Kommentare wurden im Oktober in einer öffentlichen Sitzung diskutiert. Die Veröffentlichung der finalen Fassung steht noch aus.

Im Folgenden wird zunächst dargestellt, in welchen Fällen gemäß dem Diskussionsentwurf die Profit-Split-Methode die geeignetste Verrechnungspreismethode ist sowie welche Empfehlungen im Diskussionsentwurf hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung der Profit-Split-Methode gegeben werden. Zudem werden die Stärken und Schwächen der Profit-Split-Methode herausgestellt bevor abschließend auf die nächsten Schritte sowie die Praxisimplikationen für Steuerpflichtige hingewiesen wird.

Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode

Die Auswahl der geeignetsten Verrechnungspreismethode ist ein wesentlicher Bestandteil der Verrechnungspreisanalyse.

Die transaktionsbezogene Profit-Split-Methode ist eine der fünf anerkannten Verrechnungspreismethoden der OECD. Die Profit-Split-Methode ist anzuwenden, wenn sich verbundene Parteien Risiken teilen, da ihre Funktionen integriert sind oder mehr als eine Partei einzigartige Wertschöpfungsbeiträge leistet. Der Diskussionsentwurf konkretisiert die Identifizierungsmerkmale für „integrierte Funktionen“ sowie „einzigartige Wertschöpfungsbeiträge“ wie folgt:

- Integrierte Funktionen

Ein hoher Grad an integrierten Funktionen liegt vor, wenn die ausgeübten Funktionen, getragenen Risiken sowie eingesetzten Vermögenswerte einer beteiligten Partei nicht unabhängig von den ausgeübten Funktionen, getragenen Risiken sowie eingesetzten Vermögenswerten der anderen beteiligten Partei betrachtet werden können. Dies liegt meist dann vor, wenn die Wertschöpfungsbeiträge parallel ausgeführt werden und nicht sequentiell. Für den Fall, dass die Wertschöpfungsbeiträge sequentiell ausgeführt werden, können oftmals Fremdvergleichsdaten zur Hilfe gezogen werden um fremdübliche Verrechnungspreise zu bestimmen.

- Einzigartige Wertschöpfungsbeiträge

Einzigartige Wertschöpfungsbeiträge sind z.B. einzigartige und werthaltige immaterielle Wirtschaftsgüter. Oftmals können für diese einzigartigen und werthaltigen immateriellen Wirtschaftsgüter keine Fremdvergleichswerte gefunden werden.

Gemäß dem Diskussionsentwurf ist die Profit-Split-Methode grundsätzlich nicht die geeignetste Verrechnungspreismethode, wenn Fremdvergleichsdaten vorliegen, welche die Anwendung einer der Standardverrechnungspreismethoden zulassen. Darüber hinaus wird in dem Diskussionsentwurf erneut bestätigt, dass mangelhafte Fremdvergleichsdaten allein noch keine hinreichende Begründung für die Anwendung der Profit-Split-Methode darstellen. Vielmehr soll zunächst eine mögliche Anpassung dieser mangelhaften Fremdvergleichsdaten geprüft werden, um eine der Standardverrechnungspreismethoden zu nutzen und so eine unangemessene Anwendung der Profit-Split-Methode zu vermeiden

(vgl. Tz. 18 des Diskussionsentwurfs).

Analyse der Wertschöpfungskette

In dem Diskussionsentwurf wird darauf eingegangen, unter welchen Umständen die Analyse der Wertschöpfungskette als geeignetes Instrument für die Auswahl der Profit-Split-Methode eingesetzt werden kann. Die sogenannte Wertschöpfungsbeitragsanalyse ermöglicht einen Überblick, wo und in welchem Maße Wertschöpfungsbeiträge innerhalb des gesamten Konzerns geleistet werden. Insbesondere wird im Rahmen von Wertschöpfungsbeitragsanalysen Folgendes analysiert:

- Die Analyse der wirtschaftlich bedeutenden Funktionen, Vermögenswerte und Risiken;
- Welche Gesellschaft(en) führen diese Funktionen aus, halten die Vermögenswerte und tragen die wesentlichen Risiken;
- Wie sind die Funktionen, Vermögenswerte und Risiken miteinander verknüpft;
- Bieten die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen möglicherweise Chancen mehr Gewinne zu realisieren als dies ohne die entsprechenden einzigartigen immateriellen Vermögenswerten, First-Mover-Advantages oder sonstigen einzigartigen Wertschöpfungsbeiträge der Fall wäre; und
- Ob die Wertschöpfung nachhaltig ist.

Eine Analyse der Wertschöpfungskette ist hilfreich bei der Bestimmung der bestehenden Integration, welche bei der Prüfung der Anwendung der Profit-Split-Methode zu berücksichtigen ist.

Konzernsynergien

Im Hinblick auf Konzernsynergien stellt der Diskussionsentwurf klar, dass bei der Profit-Split-Methode nicht zwingend der Gesamtgewinn der Gruppe zusammengefasst werden sollte bzw. dass die Methode nicht ausschließlich aufgrund von Gruppensynergien angewandt werden sollte. Stattdessen erscheint es sinnvoller, einen passenden Allokationsschlüssel - ähnlich wie im Falle der Kostenallaktion - für die Gewinne, die aufgrund von Gruppensynergien entstehen, anzuwenden (vgl. Tz. 23 des Diskussionsentwurfs).

Ausgestaltung der Profit-Split-Methode

Ziel des Diskussionsentwurfs ist es, eine Aufteilung der Gewinne möglichst so vorzunehmen, wie sie auch unabhängige Dritte realisiert hätten. Hierzu sind gemäß Diskussionsentwurf eine genaue Darstellung der zugrundeliegenden Transaktion (ausgeübten Funktionen, eingesetzten Vermögenswerte, getragenen Risiken) sowie die Identifizierung der aufzuteilenden Gewinne und der Gewinnaufteilungsschlüssel (Profit-Split-Faktoren) notwendig. Die aufzuteilenden Gewinne und Profit-Split-Faktoren sind in einer zuverlässigen und nachvollziehbaren Weise zu bestimmen.

Die Profit-Split-Faktoren würden gemäß dem Diskussionsentwurf regelmäßig von unabhängigen Dritten im Vorhinein vereinbart. Auch der aufzuteilende Gewinn sollte im Vorhinein dem Grunde nach festgelegt werden. Die Neuerung im Diskussionsentwurf bezieht sich insbesondere auf die Frage der Bestimmung der aufzuteilenden Gewinne der Höhe nach: Hierzu unterscheidet der Diskussionsentwurf zwischen der Aufteilung von erwartenden Gewinnen vs. der Aufteilung von tatsächlichen Gewinnen („Ist-Basis“).

Der Diskussionsentwurf zeigt auf, dass die Verwendung einer Profit-Split-Methode auf Ist-Basis in den folgenden Fällen am besten geeignet scheint:

- Ein hohes Maß an Integration der Aktivitäten liegt vor;
- eine hohe Unsicherheit auf Basis von risikobehafteten Transaktionen besteht; sowie
- ein hohes Maß an Integration der Geschäftsvorfälle liegt vor und die beteiligten Parteien teilen sich das Risiko dementsprechend.

Umsetzung der Profit-Split-Methode

Der Diskussionsentwurf diskutiert zwei häufig verwendete Umsetzungsmöglichkeiten der Profit-Split-Methode:

- **Gewinnaufteilungsmethode:** Der Gesamtgewinn wird mit Hilfe eines fremdüblichen Gewinnaufteilungsschlüssels aufgeteilt.
- **Residualgewinnmethode:** Bei der Residualgewinnmethode werden in einem ersten Schritt Gewinne für Routinetätigkeiten den beteiligten Gesellschaften zugeteilt. In einem zweiten Schritt wird der Residualgewinn gemäß der Wertigkeit der eingesetzten (immateriellen) Wirtschaftsgüter/Risiken/Funktionen aufgeteilt.

Zudem bietet der Diskussionsentwurf einen Überblick über verschiedene Profitkennzahlen, Kriterien für Gewinnaufteilungsfaktoren, Beispiele für vermögensbasierte und kostenbasierte Profit-Split-Faktoren und die Anwendung interner Vergleichsdaten, wenn entsprechende Daten von unabhängigen Dritten nicht zur Verfügung stehen.

Stärken und Schwächen

Im vorliegenden Diskussionsentwurf wird intensiv auf die Stärken und Schwächen der Profit-Split-Methode eingegangen. Die Profit-Split-Methode auf Ist-Basis lässt sich insbesondere bei Transaktionen anwenden, bei denen alle beteiligten Parteien ein signifikantes Risiko tragen. Dies ist beispielsweise bei hoch integrierten Geschäftsmodellen der Fall, wenn beide Parteien wesentliche Funktionen übernehmen und/oder über wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter verfügen.

Die Hauptschwäche liegt in der Schwierigkeit der Anwendung und insbesondere in der Beschaffung und Analyse der notwendigen Daten. Meist werden hierbei Annahmen getroffen, die auf spezifischen Kenntnissen beruhen und daher von der Finanzverwaltung häufig nicht ohne Unterstützung des Steuerpflichtigen nachvollzogen werden können. Weitere Schwierigkeiten bei der Anwendung ergeben sich bei Mehrjahres-Betrachtungen und insbesondere in Fällen, bei denen Kosten und Aufwendungen in der Vergangenheit liegen, diese jedoch einen wesentlichen Einfluss auf die heutigen oder zukünftigen Gewinne haben.

Nächste Schritte

Kommentare waren bis zum 05.09.2016 erwünscht. Eine öffentliche Konsultation hat vom 11. bis 12.10.2016 bei der OECD in Paris stattgefunden. Die Veröffentlichung der finalen Fassung wird zeitnah erwartet. Vor dem Hintergrund, dass multinationale Unternehmen zunehmend von integrierten Wertschöpfungsketten geprägt sind, ist zu erwarten, dass Anwendung der Profit-Split-Methode zunehmen wird. Insofern ist eine weitere Konkretisierung zur Anwendung der Profit-Split-Methode grundsätzlich zu befürworten. Dies ist jedoch mit erhöhten Dokumentationsanforderungen seitens des Steuerpflichtigen verbunden, insbesondere, wenn es um die Aufteilung der erwarteten Gewinne geht.

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.