

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/oecd-massnahme-8---diskussionsvorlage-zur-konkretisierung-der-bestehenden-richtlinien-zu-kostenumlagevereinbarungen.html>

 26.06.2015

Transfer Pricing

OECD: Maßnahme 8 - Diskussionsvorlage zur Konkretisierung der bestehenden Richtlinien zu Kostenumlagevereinbarungen

Am 29.04.2015 veröffentlichte die OECD Ihre Diskussionsvorlage zur Überarbeitung des Kapitel VIII der OECD Verrechnungspreisrichtlinien zu Kostenumlagevereinbarungen („CCAs“). Die Diskussionsvorlage ist im Zusammenhang mit Aktionspunkt 8 des BEPS Aktionsplans entstanden, welcher Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern einzudämmen versucht.

A. Einleitung

Am 29.04.2015 veröffentlichte die OECD Ihre Diskussionsvorlage zur Überarbeitung des Kapitel VIII der OECD Verrechnungspreisrichtlinien zu Kostenumlagevereinbarungen („CCAs“). Die Diskussionsvorlage ist im Zusammenhang mit Aktionspunkt 8 des BEPS Aktionsplans entstanden, welcher Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern einzudämmen versucht.

Die enge inhaltliche Abstimmung zwischen den bisherigen Aktionspunkten der OECD und deren Diskussionsentwürfen ist auch in Bezug auf die Diskussionsvorlage zu CCAs erkennbar. Insbesondere bestehen Interdependenzen zu den Diskussionsentwürfen zur Handhabung und Vergütung von Risiken im Konzernkontext (Diskussionsvorlage zu Kapitel I der OECD vom 19.12.2014) sowie zu den verschiedenen Diskussionsvorlagen zur Berücksichtigung und Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern (zuletzt Diskussionsvorlage zu Kapitel VI der OECD zu ‚Hard-To-Value Intangibles‘ vom 04.06.2015).

Die Diskussionsvorlage folgt weitestgehend der bisherigen Gliederung der bestehenden OECD Richtlinien zu Kapitel VIII (August 1997) und enthält auch inhaltlich, bis auf wenige Klarstellungen und einige zusätzliche Detaillierungen und illustrative Beispiele wenig Neues. Zunächst wird ein allgemeiner Überblick über das Kostenumlagekonzept und dessen praktische Relevanz im Konzernkontext gegeben. Anschließend wird die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Bezug auf das Verhältnis von Beitrag und dem zu erwartenden Nutzen der Poolteilnehmer in größerem Detaillierungsgrad illustriert und auf Besonderheiten wie notwendige Anpassungen im Zeitablauf und Ausgleichszahlungen eingegangen. Kriterien für die Nichtanerkennung von CCAs sind wie bereits in den bestehenden Richtlinien sehr vage gehalten. Auch die weiteren Fragestellungen betreffend Ein- und Austritt von Poolteilnehmern sowie die Handhabung bei Beendigung von CCAs sind weitgehend identisch mit den bestehenden Richtlinien. Die Hinweise zur vertraglichen Gestaltung und Dokumentation von Kostenumlagevereinbarungen wurden sogar weitestgehend wörtlich übernommen. Der neu eingefügte Annex mit 5 praktischen Zahlenbeispielen illustriert hingegen stark vereinfacht die von der OECD beabsichtigte Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Bezug auf (zu bewertenden) Beitrag und Nutzen der Poolteilnehmer.

Im Folgenden werden wesentliche Inhalte der OECD Diskussionsvorlage analysiert.

B. Grundkonzept von Kostenumlagevereinbarungen

Zunächst stellt die OECD klar, dass eine Kostenumlagevereinbarung zuallererst eine vertragliche Übereinkunft der Poolteilnehmer ist und nicht notwendigerweise eine separate juristische Person oder eine feste Geschäftseinrichtung begründet.

Die OECD unterscheidet auch weiterhin zwischen zwei grundsätzlichen Ausgestaltungsformen für CCAs:

- (i) CCAs für Dienstleistungen („Services CCA“)
- (ii) CCAs für die gemeinsame Entwicklung, Förderung, Erhaltung, Schutz und Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter („Development CCAs“)

Bei beiden Vertragsvarianten steht der Gedanke einer effizienteren Kostenstruktur und/oder Risikoallokation im Vordergrund. Demzufolge teilen sich die Poolteilnehmer eines CCAs für Dienstleistungen die Aufwendungen vor allem mit dem Ziel, gemeinsam

effizientere Strukturen zur Erbringung der von allen benötigten Dienstleistungen schaffen zu können. Bei Entwicklungspools spielen neben Kosten und der Bündelung von Wissen gleichermaßen auch Risiko(streuungs)-Aspekte bei der Entwicklung von (immateriellen) Wirtschaftsgütern eine Rolle.

Im aktuellen Diskussionsentwurf wird zunächst hervorgehoben, dass die Vereinbarung eines CCAs im Konzernkontext mit dem Ergebnis, das zwischen fremden Dritten vereinbart würde, übereinstimmen sollte. Um die angestrebte Fiktion von fremdüblichen unverbundenen Geschäftsbeziehungen herzustellen, müssen sowohl die ursprünglichen Beiträge zum CCA als auch die fortlaufenden Beiträge auf Basis der tatsächlichen Wertschöpfung ermittelt werden. Die Bewertung des anteiligen Beitrags eines Teilnehmers an der Gesamtsumme aller Beiträge auf Basis von Kosten wird ausdrücklich auf die Fälle beschränkt, in denen der Wert der erbrachten Leistungen im direkten Zusammenhang zu den Kosten für deren Bereitstellung steht oder die Differenz zwischen Wert und Kosten der Leistung verhältnismäßig gering ist (z.B. bei ‚low value-added‘ Dienstleistungen). Dies ist wiederum regelmäßig der Fall bei Dienstleistungsumlagen („Services CCAs“) und stellt insofern keine Abkehr vom bisherigen Grundfall dar.

Eine weitaus wichtigere Rolle spielt die Erfordernis hingegen bei Entwicklungspools („Development CCAs“), bei denen die entstandenen Kosten oftmals keine verlässliche Basis für eine fremdvergleichskonforme Bestimmung der Beiträge der Poolteilnehmer bilden. Der Diskussionsentwurf bekräftigt somit das Ansinnen der OECD aus dem „Intangibles Draft“, immaterielle Wirtschaftsgüter nicht basierend auf (Entwicklungs-) Kosten zu bewerten, da Kosten in der Regel keinen verlässlichen Rückschluss auf den entstandenen Wertzuwachs erlauben. Es wird insofern erwartet, dass die Beiträge der Poolteilnehmer nicht maßgeblich basierend auf den entstandenen Kosten der Entwicklungstätigkeiten bemessen werden, sondern vornehmlich auf Basis von Fremdvergleichspreisen, welche die tatsächliche Wertschöpfung berücksichtigen.

C. Weitergehende Spezifizierungen und Detaillierungen

Die Diskussionsvorlage zu Kostenumlagevereinbarungen spezifiziert nunmehr, dass Poolmitglieder die faktische und tatsächliche Möglichkeit zur Kontrolle der im Rahmen des CCAs durchgeführten Entwicklungstätigkeiten haben müssen („an entity must have the capability and authority to control the risks associated with the risk-bearing opportunity under the CCA“). Diese Ergänzung spiegelt in erster Linie den Ansatz des BEPS Aktionsplans wider, die Gewinnallokation von der wirtschaftlichen Substanz abhängig zu machen, so dass die Besteuerung letztendlich dort erfolgen soll, wo die tatsächliche Wertschöpfung erfolgt.

Weiterhin wird konkretisiert, dass insbesondere bei Entwicklungspools die Fragestellung von Ausgleichszahlungen, z.B. zum Zeitpunkt des Ein- oder Austritts von Poolteilnehmern, eine zunehmend wichtige Rolle einnimmt. Grundsätzlich gilt hierbei nach wie vor, dass sich die anfänglichen und fortlaufenden Beiträge jedes Poolteilnehmers mit den zu erwartenden Vorteilen aus der Pool-Teilnahme decken müssen. Sofern das Verhältnis von Gesamtbeitrag an der Kostenumlage nicht (mehr) mit dem Verhältnis des zu erwartenden Nutzens übereinstimmt, werden Ausgleichszahlung bzw. zukünftige Änderungen der Schlüsselung notwendig. So empfiehlt der Diskussionsentwurf dem Steuerpflichtigen explizit die Aufnahme einer vertraglichen Anpassungsklausel, die es ermöglicht, Veränderungen hinsichtlich der erwarteten Vorteile bzw. der erwarteten Wertschöpfung der Poolteilnehmer, zu berücksichtigen. Eine konkrete Definition von Form und Inhalt einer etwaigen Anpassungsklausel erfolgt jedoch nicht.

D. Form und Inhalt sowie angemessene Dokumentation von Kostenumlagen

Der Diskussionsentwurf behandelt auch weiterhin Struktur und Aufbau sowie Dokumentation eines CCAs. Die bestehenden OECD Verrechnungspreisrichtlinien enthalten bereits weitestgehend identische Empfehlungen bezüglich der Dokumentation sowie eine Auflistung der Dokumentationsanforderungen, die der Steuerpflichtige gegenüber der Steuerbehörde zur Verfügung stellen sollte. Die vom Diskussionsentwurf übernommene Liste wurde jedoch nicht mit den Vorgaben des Kapitels V (Dokumentation) abgestimmt, so dass offen bleibt, welche Informationen letztendlich in Local File und Master File enthalten sein müssen. Inhaltlich ist allerdings von erhöhten Dokumentationsanforderungen auszugehen, da insbesondere die Bestimmung des Wertbeitrags der Poolteilnehmer in größerem Detail zu dokumentieren sein wird.

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.