

# Verrechnungspreise und Außensteuerrecht

Festschrift für Harald Kuckhoff zum 80. Geburtstag

Bearbeitet von  
Herausgegeben von Jobst Wilmanns

1. Auflage 2018. Buch. XIII, 292 S. In Leinen  
ISBN 978 3 406 72850 1  
Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Steuern > Internationales Steuerrecht](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

terschied ist insofern grundlegend, weil ein „development CCA“ für die Teilnehmer in der Regel einen *erwarteten künftigen* Nutzen kreiert, während mit einem „service CCA“ *laufende* Nutzen verbunden sind.

Insbesondere wenn „development CCA“ immaterielle Werte betreffen, bergen diese oft signifikanten Risiken, die aus der unsicheren zukünftigen Entwicklung und Verwertung resultieren.<sup>7</sup> Für die Praxis der Verrechnungspreisbestimmung ist diese Unterscheidung v. a. aus zwei Gründen wichtig. Erstens wird es deutlich, dass die praktische Anwendung des Konzeptes des erwarteten künftigen Nutzens für ein „development CCA“ eine viel größere Relevanz hat als für ein „service CCA“. Zweitens ist die Ermittlung der *wert-basierten Beiträge*, die gemäß Anforderungen der OECD im proportionalem Verhältnis zu erwarteten Nutzen stehen sollen, für ein „development CCA“ ungleich komplexer als für ein „service CCA“.<sup>8</sup>

### a) Kriterien für die Bestimmung der CCA Teilnehmer

Wie schon in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010 heißt es zur Bestimmung der CCA Teilnehmer zunächst, dass ein CCA Teilnehmer eine begründete Erwartung haben sollte aus der Aktivität selbst, die im CCA erbracht wird, einen Nutzen zu erzielen. Diese Feststellung folgt aus dem grundsätzlichen Prinzip, dass ein CCA dem gemeinsamen Interesse *aller* Teilnehmer dienen soll. Ein Teilnehmer, der nur die CCA Aktivitäten ausführt, z. B. Entwicklung und Forschung, ohne jedoch selbst am Ergebnis der CCA Aktivität zu partizipieren, kann demnach nicht als Teilnehmer eines CCA betrachtet werden.<sup>9</sup>

Erheblich entscheidend für die Bestimmung der Teilnahmeberechtigung an einem CCA ist die Anwendung des Konzeptes der Risikokontrolle, das in den Verrechnungspreisleitlinien 2017 von der OECD neu eingeführt wird. Die Einführung dieses Konzeptes steht im Einklang mit den anderen Kapiteln der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, insbesondere mit dem Kapitel VI (immaterielle Werte). In Bezug auf CCA bedeutet dieses Konzept: Teilnehmer kann nicht sein, wer nicht die mit einem CCA verbundenen spezifischen Funktionen ausführt, Risiken kontrollieren kann und auch nicht die finanziellen Kapazitäten hat, diese Risiken zu tragen.<sup>10</sup>

Die allgemeinen Grundsätze zur Bestimmung der Funktionen und Risiken des Kapitels I sollen vollumfänglich auch auf CCA Teilnehmer anwendbar sein. Im speziellen bedeutet dies, dass ein CCA Teilnehmer die Fähigkeit haben muss: i) Entscheidungen bezüglich risikobehafteter Geschäftsgelegenheiten zu treffen (bspw.

---

<sup>7</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.10.

<sup>8</sup> Zwar erwähnt die OECD (Tz. 8.10), dass in bestimmten Fällen eine genauere Unterscheidung zwischen „development CCA“ und „service CCA“ schwierig sein kann und somit die Grundsätze des Kapitels VIII für die Ermittlung der fremdüblichen Verrechnungspreise für alle Formen der CCA gelten sollten. Greil (Fn. 5), S. 39 stellt daher auch die Frage, ob die beiden Arten aus Verrechnungspreissicht unterschiedlich zu behandeln sind. In der Praxis dürften jedoch „development CCA“ von „service CCA“ häufig klar trennbar sein und damit die OECD Regelungen v. a. für „development CCA“ aus Verrechnungspreissicht erhebliche praktische Implikationen mit sich ziehen.

<sup>9</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.14.

<sup>10</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.15 und Greil (Fn. 5), S. 46.

durch Annahme und Ablehnung dieser) und ii) auf die mit der Geschäftsgelegenheit verbundenen Risiken angemessen zu reagieren. In beiden Fällen muss ein CCA Teilnehmer diese Funktionen auch tatsächlich ausführen. Schließlich muss ein CCA Teilnehmer auch über die entsprechenden finanziellen Mittel verfügen, diese Risiken zu kontrollieren und zu tragen.<sup>11</sup> Des Weiteren ist es nicht notwendig, dass die CCA Teilnehmer alle CCA Aktivitäten durch das eigene Personal ausüben. So können bestimmte Funktionen auch auf andere Unternehmen ausgelagert werden. Entscheidend ist jedoch, dass die Kontrolle über die ausgelagerten Funktionen und damit verbundenen Risiken bei den CCA Teilnehmern bleibt.<sup>12</sup>

Eine konsequente Anwendung der Neuregelung setzt voraus, dass eine detaillierte Analyse der Wertschöpfungskette zu erfolgen hat.<sup>13</sup> Im Zusammenhang mit „development CCA“ und unter Einbeziehungen der Ausführungen des Kapitels VI bedeutet dies, dass aus Verrechnungspreissicht die Wertschöpfungsbeiträge der zentralen Funktionen für die Entwicklung und Verwertung immaterieller Werte zu analysieren sind. Rechtliche und vertragliche Gegebenheiten können dabei nur den Ausgangspunkt der Analyse bilden. Vielmehr ist für die Wertschöpfungsanalyse eine eigene Funktions- und Risikoanalyse im Rahmen des DEMPE (development, enhancement, maintenance, protection, exploitation)-Konzeptes erforderlich<sup>14</sup>. Hierbei ist festzustellen, welche Konzerngesellschaften in Bezug auf Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung immaterieller Werte maßgeblich Funktionen ausüben sowie die personellen und finanziellen Kapazitäten zur Übernahme und Kontrolle der damit verbundenen Risiken haben. Kern des DEMPE-Konzeptes ist damit ein „Substance-over-Form-Ansatz“.<sup>15</sup>

Mit der Einführung des Konzeptes der Risikokontrolle und der damit einhergehenden umfassenden Funktions- und Risikoanalyse sollen „substanzlose Teilnehmer“ von Kostenumlagevereinbarungen ausgeschlossen werden. Mit Hinblick auf „development CCA“ implizieren die OECD Anforderungen, dass die Teilnahme von Konzerngesellschaften mit reinen Finanzierungsfunktionen und Konzerngesellschaften ohne eigene Verwertungsmöglichkeit der resultierenden immateriellen Werte nicht mehr möglich sein wird.<sup>16</sup>

Zusammenfassend müssen folgende Kriterien erfüllt sein, damit ein Konzernunternehmen als Teilnehmer einer Kostenumlagevereinbarung betrachtet werden kann:

- Die Leistungen werden im gemeinsamen Interesse erbracht;
- Risiken können von dem Teilnehmer kontrolliert werden;
- Der Teilnehmer kann einen Nutzen aus der Kostenumlagevereinbarung erwarten.<sup>17</sup>

---

<sup>11</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.15 und Greil (Fn. 5), S. 46.

<sup>12</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.17.

<sup>13</sup> Vgl. Greil (Fn. 5), S. 47.

<sup>14</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 6.48.

<sup>15</sup> Vgl. Stein, Schwarz, Holinski, DStR 2017, 118 (119).

<sup>16</sup> Vgl. Kroppen, Ruhmer-Krell, Sommer, IStR 2017, 667 (670).

<sup>17</sup> Vgl. auch Greil (Fn. 5), S. 9.

b) *Ermittlung des erwarteten Nutzens und der zu leistenden Beiträge*

Wie bereits erwähnt stellt das Teilen von Beiträgen laut OECD das Kernmerkmal eines CCA dar.<sup>18</sup> Der Fremdvergleichsgrundsatz setzt dabei voraus, dass der relative Anteil eines jeden Teilnehmers an den Gesamtbeiträgen dem relativen Anteil seines Nutzens an den erwarteten Gesamtnutzen aller Teilnehmer entsprechen muss.<sup>19</sup> Die folgende Gleichung kann somit als ein Kernelement des revidierten Kapitels VIII interpretiert werden<sup>20</sup>:

$$\frac{\text{Erwarteter Nutzen eines Teilnehmers}}{\text{Erwarteter Gesamtnutzen aller Teilnehmer}} = \frac{\text{Beitrag eines Teilnehmers}}{\text{Gesamtbeitrag aller Teilnehmer}}$$

aa) *Erwarteter Nutzen*

Erwarteter Nutzen aus der Kostenumlagevereinbarungen kann laut OECD auf Basis vom zusätzlichen erwarteten Einkommen, möglichen Kosteneinsparungen oder anderen Vorteilen, die ein Teilnehmer erzielen kann, ermittelt werden.<sup>21</sup> Somit können ausschließlich monetäre Größen für die Ermittlung des zu erwartenden Nutzens herangezogen werden, weil nur diese letzten Endes quantifiziert und als Bewertungsbasis genutzt werden. Eine Orientierung an finanziellen Zielgrößen in Form von Cashflows bzw. Zahlungsüberschüssen kann demnach sachgerecht sein.<sup>22</sup> Für den Fall, dass die erwarteten Nutzen größtenteils oder ganz in Zukunft und nicht (nur) in dem Jahr, indem die die Kosten anfallen, materialisiert werden, müssen Prognosen hinsichtlich der finanziellen Zielgrößen berücksichtigt werden. Dies ist insbesondere für „development CCA“ von Relevanz.<sup>23</sup> Der Fokus auf den zu erwartenden Nutzen bedeutet also, dass hierfür vorzunehmende Bewertung prinzipiell zukunftsorientiert erfolgen muss. Das impliziert, dass gängige Barwertmethoden bei der entsprechenden Bewertung angewendet werden sollen.<sup>24</sup>

Die Anwendung von zukunftsorientierten Bewertungsmethoden und den zugrundeliegenden Prognosen ist natürlich mit Unsicherheiten verbunden, so dass Abweichungen zwischen der Planung und der tatsächlich eingetretenen Entwicklung entstehen können. Kostenumlagevereinbarungen können daher mögliche Anpassungsmechanismen beinhalten, um Änderungen der relevanten Umstände zu reflektieren. Im Allgemeinen sollen deutliche Abweichungen steuerlich von Bedeutung sein. Allerdings spezifiziert die OECD nicht, was unter deutlichen Abweichungen zu verstehen ist. Die OECD verweist lediglich darauf, dass wenn ein CCA ein sogenanntes „hard to value intangible“ („HTVI“) zum Gegenstand hat, die entsprechenden Abschnitte des Kapitels VI ihre Anwendung finden.<sup>25</sup>

<sup>18</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.5.

<sup>19</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.5.

<sup>20</sup> Vgl. Greil (Fn. 5), S. 29.

<sup>21</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.19.

<sup>22</sup> Vgl. Greil (Fn. 5), S. 30 und 52.

<sup>23</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.20.

<sup>24</sup> Vgl. Greil (Fn. 5), S. 52.

<sup>25</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.20. HTVI werden in Tz. 6.186–6.194 näher erläutert. Darüber hinaus stellt Greil (Fn. 5), S. 55 fest, dass die Definition von HTVI so um-

Um den *relativen* Anteil der Teilnehmer an dem erwarteten Gesamtnutzen zu bestimmen, können laut OECD die in der Praxis (insbesondere im Kontext von „service CCA“) häufig verwendeten Verteilungsschlüssel („allocation keys“) herangezogen werden. Beispielhaft werden Verteilungsschlüssel aufgelistet, die auf Kennzahlen wie Umsatz, Gewinne, produzierte bzw. verkaufte Einheiten, Anzahl der Arbeitnehmer, usw. basieren.<sup>26</sup>

#### *bb) Wert der Beiträge*

Neben der Ermittlung des relativen Anteils eines Teilnehmers an den erwarteten Gesamtnutzen aus einer Kostenumlagevereinbarung, ist die Bestimmung des relativen individuellen Beitrages notwendig. Um dem Fremdvergleichsgrundsatz gerecht zu werden, muss dabei der *Wert* eines jeden Beitrages zu der Kostenumlagevereinbarung bemessen werden.<sup>27</sup> Diese Feststellung der OECD bedeutet eine zentrale Abkehr von der bis dahin existierenden Anforderungen an eine Kostenumlagevereinbarung. Wesentlich für die Ermittlung der CCA-Beiträge sind nun nicht mehr die Kosten der im Rahmen von CCA ausgeübten Aktivitäten. Kosten können grundsätzlich keine verlässliche Basis für die Ermittlung der Wertbeiträge und somit auch für die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bilden.<sup>28</sup> Nur in den Fällen, in denen die Differenz zwischen den Kosten und dem Wert des Beitrages marginal ist, können Kosten aus Gründen der praktischen Handhabung als Basis für die Wertermittlung dienen. Dies ist typischerweise bei „service CCA“ gegeben.<sup>29</sup>

Vielmehr soll der Wert der für eine Kostenumlagevereinbarung zu leistenden Beiträge dem Wert entsprechen, den unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen diesen Beiträgen beimessen würden. Der Wert eines Beitrages soll auf den Zeitpunkt bestimmt werden, in dem der Beitrag erbracht wird. Dabei sollen die Teilung der Risiken und erwartete künftige Nutzen berücksichtigt und die Ausführungen in den anderen Kapiteln der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien beachtet werden.<sup>30</sup> Insbesondere für „development CCA“ gelten damit die Richtlinien des Kapitels VI. So weist die OECD bspw. explizit darauf hin, dass der Wert von bereits vorhandenen immateriellen Wirtschaftsgütern (z. B. Technologien, Know-how), die in das CCA eingebracht werden, unter Heranziehung geeigneter Bewertungstechniken („valuation techniques“) ermittelt werden soll. Auch für die Ermittlung des Wertes für laufende Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten gelten die grundsätzlichen Anforderungen der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien. So kann die Kostenaufschlagmethode in vielen Fällen keine fremdübliche Vergütung für diese Aktivitäten gewährleisten.<sup>31</sup>

---

fassend ist, sodass bei der Entwicklung von immateriellen Werte im Rahmen von CCA in der Regel von HTVI auszugehen ist.

<sup>26</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.19.

<sup>27</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.23.

<sup>28</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.27, Tz. 8.28.

<sup>29</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.28.

<sup>30</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.25 und Greil (Fn. 5), S. 59.

<sup>31</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 8.27.

Die Abkehr vom kostenbasierten Ansatz zur Wertermittlung der Beiträge insbesondere bei „development CCA“ ist konsistent mit der allgemeinen Logik der OECD zur Behandlung der immateriellen Werte. So stellt die OECD die Anwendung von Verrechnungspreismethoden, die den Wert von immateriellen Werten auf Basis von Entwicklungskosten zu ermitteln versuchen, grundsätzlich in Frage. Laut OECD besteht kaum eine Korrelation zwischen den Kosten der Entwicklung von immateriellen Werten und ihrem Wert oder Verrechnungspreis, wenn sie einmal entwickelt sind.<sup>32</sup>

### *c) Dokumentationsvorschriften*

Hinsichtlich der Verrechnungspreisdokumentation von Kostenumlagevereinbarungen weist die OECD zunächst auf die neuen Anforderungen des BEPS Aktionspunktes 13. Eine Kostenumlagevereinbarung sollte in dem Master File dokumentiert werden. Die Ausführungen zum Local File implizieren, dass hier eine ausführliche Darstellung der Kostenumlagevereinbarung mit der Beschreibung der Aktivitäten, zugrundeliegenden Vereinbarungen, Bestimmung sowie der ökonomischen Analyse der Verrechnungspreise erfolgen sollte.

Die OECD führt dann eine umfangreiche Liste von Informationen und Materialien auf, die aus ihrer Sicht für Dokumentationszwecke einer Kostenumlagevereinbarung zu empfehlen sind. Neben vertraglichen Details betreffen diese Informationen u. a.:

- Angaben zur Bestimmung der relativen Anteile an den erwarteten Nutzen sowie zur verwendeten Planungsrechnungen zu ihrer Bemessung;
- Art und Weise sowie den Wert der Beiträge der jeweiligen Teilnehmer einschließlich einer detaillierten Beschreibung der Beitragsberechnung und darüber hinaus wie Buchführungsstandards bei der Bestimmung der Ausgaben und Beiträge angewendet werden;
- Die voraussichtliche Verteilung der Verantwortlichkeiten und Aufgaben sowie Mechanismen für das Management und Controlling der selbigen, insbesondere hinsichtlich der DEMPE-Funktionen, die im Rahmen der Kostenumlagevereinbarungen ausgeübt werden;
- Mechanismen und Konsequenzen eines Bei- sowie Austrittes eines Teilnehmers; und
- Umgang mit Ausgleichszahlungen sowie Anpassungsbedingungen, um Veränderungen in den ökonomischen Umständen zu reflektieren.

Schlussfolgernd lässt sich feststellen, dass die formellen Anforderungen zusätzlich zur aufwendigen Implementierung eine weitere Hürde für die praktische Umsetzung von Kostenumlagevereinbarungen stellen. Allerdings ist auch festzuhalten, dass das vollständig überarbeitete Kapitel VIII im Gesamtkontext der BEPS Initiative und damit auch der neuen OECD-Verrechnungspreisleitlinien betrachtet werden sollte und daher auch als konsistent bezeichnet werden kann.

---

<sup>32</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz.6.142 und Kroppen, Ruhmer-Krell, Sommer, IStR 2017, 667 (672).

### 3. Auswirkungen auf deutsche regulatorische Rahmenbedingungen

Die regulatorischen Rahmenbedingungen für Kostenumlageverträge in Deutschland ergeben sich – ebenso wie im Hinblick auf andere Verrechnungspreisfragen – bekanntermaßen weder aus Steuergesetzen (insbesondere nicht aus § 1 AStG) noch aus einer Rechtsverordnung. Vielmehr nahm die Finanzverwaltung mit dem BMF Schreiben „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen“<sup>33</sup> zu dem Themenkomplex Stellung, der zuvor als Textziffer 7 der Verwaltungsgrundsätze 1983<sup>34</sup> geregelt worden war. Obwohl die VGr-Umlageverträge vor mittlerweile knapp 20 Jahren veröffentlicht wurden<sup>35</sup>, sind wesentliche ihrer Parameter nach wie vor praxisrelevant und -tauglich.

Kostenumlageverträge nach den VGr-Umlageverträge, die zweifelsfrei ausschließlich die Umlage von Aufwendungen erlauben,<sup>36</sup> beruhen auf dem sogenannten „Pool-Konzept“, bei dem international verbundene Unternehmen Leistungen im gemeinsamen Interesse über einen längeren Zeitraum erlangen bzw. erbringen.<sup>37</sup> Dabei können Umlageverträge nicht nur für einzelne, ggf. enumerativ aufgeführte Leistungskategorien abgeschlossen werden, sondern sind für alle Leistungsarten denkbar.<sup>38</sup> Die Konzernumlage steht darüber hinaus ausdrücklich neben möglichen anderen Abrechnungsformen innerhalb eines Konzerns, insbesondere neben den Konzernumlageverträgen nach dem Leistungsaustauschprinzip bzw. der Einzelverrechnung von Leistungen nach der direkten Methode.<sup>39</sup>

Daraus erfolgt unter anderem auch, dass Kostenumlageverträge nicht subsidiär gegenüber anderen Verrechnungsarten zurücktreten, sondern Steuerpflichtige vielmehr ein Wahlrecht haben, wie sie entsprechende Tätigkeiten im Konzern verrechnen. Die VGr-Umlageverträge stellen klar, dass durch den Abschluss eines solchen Vertrages weder eine Mitunternehmerschaft noch eine Betriebsstätte begründet wird<sup>40</sup> und ein Gewinnaufschlag auf die umzulegenden Aufwendungen nicht anzusetzen ist.<sup>41</sup>

Neben den genannten, zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der VGr-Umlageverträge durchaus fortschrittlichen und kaum strittigen Merkmalen, enthalten die VGr-Umlageverträge einige einschränkende und problematische Voraussetzungen. Umlageverträge sollen nur Hilfsfunktionen im Unternehmen betreffen dürfen<sup>42</sup> und erfordern „gleichgerichtete Interessen“ der Beteiligten.<sup>43</sup> Obwohl eine genaue

<sup>33</sup> BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122ff.; nachfolgend „VGr-Umlageverträge“.

<sup>34</sup> BMF v. vom 23.2.1983, BStBl. I S. 218ff.

<sup>35</sup> Also im zweiten Jahr der Kanzlerschaft Gerhard Schröder und kurz vor Eintritt in den Ruhestand von Harald Kuckhoff.

<sup>36</sup> Tz. 2 VGr-Umlageverträge.

<sup>37</sup> Tz. 1.1 VGr-Umlageverträge.

<sup>38</sup> Tz. 1.1 Abs. 4 VGr-Umlageverträge.

<sup>39</sup> Tz. 1.1 Abs. 1 VGr-Umlageverträge.

<sup>40</sup> Tz. 1.1 Abs. 2 S. 6 VGr-Umlageverträge.

<sup>41</sup> Tz. 2.2 VGr-Umlageverträge.

<sup>42</sup> Tz. 1.1 Abs. 2 S. 1 VGr-Umlageverträge.

<sup>43</sup> Tz. 1.2 Abs. 1 VGr-Umlageverträge.



Abgrenzung von gleichgerichteten Interessen im Einzelfall durchaus schwierig sein kann, sollen jedenfalls Holding und Patentverwertungsgesellschaften andere Interessen z. B. als Produktionsgesellschaften haben.<sup>44</sup>

Darüber hinaus ist jedenfalls im Zeitverlauf erkennbar geworden, dass die VGr-Umlageverträge auch einige praxisrelevante Fragen nicht adressieren. Während z. B. als „Sonderfälle“ ein späterer Ein- bzw. Austritt von Parteien sowie die Beendigung eines Umlagevertrages geregelt werden<sup>45</sup>, bleibt im Hinblick auf den Beginn der Zusammenarbeit im Rahmen eines Umlagevertrages unter anderem die wichtige Frage unbeantwortet, wie mit Sach-, „Beiträgen“ umzugehen ist. Wenn mehrere (zukünftige) Pool-Mitglieder zu Beginn der Zusammenarbeit ungefähr gleichwertiges Wissen oder andere Wirtschaftsgüter für die Zusammenarbeit zur Verfügung stellen können, sollte dies in analoger Anwendung von Tz. 4.1 Satz 6 VGr-Umlageverträge<sup>46</sup> steuerneutral möglich sein. Dagegen dürfte die knappen Regelungen zum umlagefähigen Betrag (also zur umzulegenden Kostenbasis) in den VGr-Umlageverträge eher zu begrüßen sein, da damit in der Praxis die erforderliche Flexibilität und Berücksichtigung der Besonderheiten von Einzelfällen ermöglicht wird.<sup>47</sup>

Durch die Neufassung des Kapitels VIII der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien werden die VGr-Umlageverträge nunmehr in Kernpunkten ganz offensichtlich konterkariert. Indem die VGr-Umlageverträge ausschließlich das Konzept der Umlage von Kosten zulassen, stehen sie im Gegensatz zu den neu gefassten OECD Richtlinien, soweit diese – jedenfalls für „development CCAs“ – ausnahmslos einen marktwertbasierten Ansatz der Beiträge fördern. Die Konzepte der Umlage von Kosten einerseits und die Berücksichtigung von Beiträgen nach ihrem Marktwert andererseits schließen einander aus. In diesem Punkt ist also eine grundlegende Überarbeitung der VGr-Umlageverträge erforderlich.

Bei einer solchen Überarbeitung sollte man sinnvollerweise auch die Unterscheidung der OECD zwischen „development CCAs“ und „service CCA“ ausdrücklich in die deutschen Regelungen übernehmen. Zwingend notwendig dürfte weiterhin eine Überarbeitung der Bestimmung des potentiellen Teilnehmerkreises sein, aus dem sich ein Kostenumlagevertrag zusammensetzen kann. Während die VGr-Umlageverträge im Wesentlichen (lediglich) die gleichgerichteten Interessen fordern, gehen die neuen OECD-Richtlinien darüber weit hinaus. Angepasste deutsche Neuregelungen müssten sich daher an den oben unter 2.1 genannten Kriterien – insbesondere am Konzept der Risikokontrolle – orientieren, wenn man insoweit eine Umsetzung der BEPS-Vorgaben in deutsches Recht anstrebt.

Wünschenswert wäre bei einer Überarbeitung der VGr-Umlageverträge, dass eine Anpassung der deutschen Regelungen an die neuen OECD-Richtlinien zugleich zum Anlass genommen würde, die VGr-Umlageverträge auch in anderen Beziehungen zu modernisieren und zu erweitern bzw. die OECD-Vorgaben pra-

---

<sup>44</sup> Tz. 1.2 Abs. 3 VGr-Umlageverträge.

<sup>45</sup> Tz. 4, 4.1 und 4.2 VGr-Umlageverträge.

<sup>46</sup> „Bringt der Eintretende einen annähernd gleichen Wissensstand wie die bisherigen Pool-Mitglieder ein, wird regelmäßig ein Ausgleich nicht geboten sein“.

<sup>47</sup> Tz. 2.1 VGr-Umlageverträge.



xisgerecht und realitätsnah zu interpretieren. Es sollte somit nicht nur eine Umsetzung der OECD-Regeln angestrebt werden, sondern auch weiteren Konstellationen Rechnungen getragen werden. Dabei müsste u. a. eine sklavische Bindung an eine Bewertung zu Marktpreisen relativiert werden. Sogar bei Sachverhalten zwischen fremden Dritten kann es durchaus üblich sein, dass z. B. bei Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten (also im Rahmen eines „development CCAs“) lediglich Kosten geteilt werden. Ein Beispiel dafür findet sich bei gemeinsamen Entwicklungstätigkeiten für Motoren in der Automobilindustrie zwischen unverbundenen Konzernen. Wenn eine entsprechende gemeinsame, kostenbasierte Entwicklung zwischen fremden Dritten anzutreffen ist, muss eine entsprechende Preisgestaltung auch zwischen verbundenen Parteien zugelassen werden.

In Linie wäre ein Bestandsschutz für bereits existierende Kostenumlagervereinbarungen wünschenswert. Eine Umstellung eines – ggf. bereits jahrelang laufenden Umlagesystems – kann für einen Steuerpflichtigen unangemessen schwierig sein und zudem kaum beherrschbare Risiken (z. B. bei einer Realisierung stiller Reserven des vom Pool umfassten IPs) auslösen. Zudem sind natürlich ausreichende Übergangsfristen für die Umstellung auf geänderte regulatorische Rahmenbedingungen erforderlich. Man wird nicht verlangen können, dass ggfs. langjährig bestehende Kostenumlageverträge innerhalb eines kurzen Zeitraumes von z. B. einem Jahr umgestellt werden müssen. Weiterer Regelungsbedarf besteht u. E. unter anderem bei der o. g. Problematik von Sachbeiträgen anlässlich der Gründung eines Kostenpools.

Insgesamt wird die Finanzverwaltung also nicht umhinkommen, ihre Positionen zu dem Themenkomplex (sinnvollerweise in enger Abstimmung mit Wirtschaftsvertreter) grundlegend anzupassen, um den OECD-Richtlinien gerecht zu werden, diese praxisgerecht umzusetzen und weitere relevante Fragen zu regeln.

#### 4. Anwendungsbeispiel aus der Praxis

Im Folgenden soll anhand eines praktischen Beispiels illustriert werden, wie die Implementierung eines wert-basierten Ansatzes zur Ermittlung von Beiträgen in einer Kostenumlagervereinbarung für ein „development CCA“ gemäß den OECD-Richtlinien erfolgen könnte. Damit soll nicht nur die Komplexität des entsprechenden – nach der OECD nunmehr erforderlichen – Ansatzes verdeutlicht werden, sondern auch der grundlegende Umfang, in dem die deutschen Regeln allein in diesem Aspekt anzupassen sind.

##### a) Kostenbasiertes CCA-Pool

Als Beispiel mag ein weltweit operierender Konzern in der Elektroindustrie dienen, der im Rahmen seiner forschungsintensiven Wertschöpfungskette seine globalen Forschungs- und Entwicklung (F&E) Aktivitäten zentral in einer Kostenumlagervereinbarung mit 10 Teilnehmern organisiert. Produktion und Vertriebstätigkeiten sowie technischen Kundendienstleistungen erfolgen dezentral. Die Pro-