

VEREINIGUNG SCHWEIZERISCHER UNTERNEHMEN IN DEUTSCHLAND

DUFOURSTRASSE 5 · CH-4052 BASEL · TELEPHON (061) 231660 · POSTCHECKKONTO 40-18999

S. 6, 4, 780.2, 3

Basel, 21. Mai 1985

Herrn
Dr. Hansjörg Häfele
Parlamentarischer Staatssekretär
beim Bundesminister der Finanzen
Graurheindorfer Strasse 108

D-5300 Bonn 1

Steuerausschuss der OECD
Bericht: "Die Kosten zentralen Managements und zentraler
Dienstleistungen"

Sehr geehrter Herr Staatssekretär

Wir danken für die Ueberlassung einer "Rohübersetzung" des englischsprachigen Berichts des Steuerausschusses der OECD über "Die Kosten zentralen Managements und zentraler Dienstleistungen". Wir wissen es sehr zu schätzen, dass Ihre Dienste eine Uebersetzung des Textes in die deutsche Sprache vorgenommen haben.

Die Vereinigung Schweizerischer Unternehmen in Deutschland hat den Bericht des OECD-Steuerausschusses in einem Arbeitskreis ausführlich erörtert und sieht hierin den begrüßenswerten Versuch, die Verrechnungsgrundsätze auf dem anerkanntermassen schwierigen Feld der konzerninternen Dienstleistungen (erbracht durch die Muttergesellschaft oder durch eine innerkonzernliche Dienstleistungszentrale) weiterzuentwickeln. Die Leitlinie des OECD-Steuerausschusses, bewusst keine Patentlösungen anzustreben, welche den Anspruch erheben, alle Einzelaspekte des komplexen innerkonzernlichen Dienstleistungsverkehrs zu erfassen und zu berücksichtigen, ist dabei besonders hervorzuheben, sichert sie doch die die nötige Flexibilität in der Praxis.

Der neue Bericht des Steuerausschusses der OECD steht damit in spürbarem Gegensatz zu den 1983 von der Bundesrepublik Deutsch-

land verabschiedeten Grundsätzen für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (im folgenden Verwaltungsgrundsätze genannt), welche in den Abschnitten "Verwaltungsbezogene Leistungen im Konzern" (Tz 6) und "Einkunftsabgrenzungen durch Umlageverträge" (Tz 7) erheblich detailliertere und restriktivere Regelungen enthalten, die weder den wirtschaftlichen Verhältnissen bei unseren Mitgliedsfirmen gerecht werden, noch bei den Finanzverwaltungen anderer Staaten durchsetzbar sind.

Wir möchten in diesem Zusammenhang erneut darauf hinweisen, dass der Erlass "ergänzender" nationaler Richtlinien stets zu Divergenzen mit den Empfehlungen der OECD führt. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen bzw. Rechtsunsicherheiten wäre es deshalb am sinnvollsten, auf den Erlass solcher nationalen Regelungen überhaupt zu verzichten; dieses Vorgehen haben beispielsweise die Steuerbehörden Grossbritanniens und der Niederlande vorgezogen.

Da sich die deutsche Finanzverwaltung bisher für ein solches Vorgehen nicht entschliessen konnte, erscheint es uns unumgänglich, dass die geltenden Verwaltungsgrundsätze kritisch überprüft und an die weiterentwickelten und harmonisierten Vorstellungen des Berichts der OECD angepasst werden.

Darüber hinaus wäre es wünschenswert, wenn der OECD-Bericht - seinem Wesen als international abgestimmtem Sachverständigenkommentar entsprechend - vollumfänglich zur Lösung einschlägiger Konfliktfälle angewandt wird, um langwierige Verständigungsverfahren zu vermeiden. Die Bezugnahme auf den OECD-Bericht lässt sich im Verhältnis zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz nicht nur mit Artikel 9 des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens begründen, sondern auch mit Bezug auf die Antragsmöglichkeit des Steuerpflichtigen auf Anerkennung besonderer Umstände (Tz 7.2.4.).

In materieller Hinsicht sehen wir insbesondere im Hinblick auf folgende Einzelregelungen des OECD-Berichts eine Notwendigkeit zur Anpassung der deutschen Verwaltungsgrundsätze:

1. Definition des nicht umlagefähigen Gesellschafteraufwandes

Es sollte generell anerkannt werden, dass international tätige Konzerne in der Regel nach betriebswirtschaftlichen Prinzipien einer Profit-Center-Organisation geführt werden. Das Funktionieren dieses Organisationsprinzips setzt voraus, dass die Kosten der Management-, Koordinierungs- und Beratungstätigkeiten der Muttergesellschaften umgelegt werden, da diese Aktivitäten sowohl dem Konzern (Gruppe) als Ganzem, wie auch den Gliedgesellschaften Vorteile bringen.

Der Bericht der OECD anerkennt diesen Grundsatz, wenn er sagt, dass Teile des Aufwandes der Muttergesellschaft für zentrales Management, Koordination und Kontrolle in aller Regel bei anderen Teilen des Konzerns erfolgswirksam sind, mithin eine umfassende Weiterverrechnungsmöglichkeit auf die Gliedgesellschaften gewährleistet sein muss (Tz 38).

Ferner ist in diesem Zusammenhang die Klarstellung zu begrüßen, dass Art und Ausmass der Verrechnung konzerninterner Dienstleistungen immer von der spezifischen Organisationsstruktur eines Konzerns abhängig sind, womit jegliche Normierung und Standardisierung von Verrechnungsgrundsätzen und -methoden verfehlt wäre (Tz 36).

Dieser Denkansatz trägt den wirtschaftlichen Bedürfnissen in angemessener Weise besser Rechnung als die in den Verwaltungsgrundsätzen niedergelegte Auffassung, wonach nur Aufwendungen für "eindeutig abgrenzbare und messbare", sowie "tatsächlich" erbrachte Leistungen im "Interesse des empfangenden Unternehmens" (Tz 6.2.3) weiter belastbar und bei den Gliedgesellschaften abzugsfähig sind.

Die bisherige Rechtspraxis bei den Mitgliedsunternehmen zeigt, dass mit derart einschränkenden Kriterien die Verrechnung konzerninterner Dienstleistungen in vielen Fällen erschwert, wenn nicht sogar de facto unmöglich gemacht wird. Erwähnt seien nur die Probleme bei den sogenannten Leistungen auf Abruf, deren Kosten nach den Verwaltungsgrundsätzen nicht verrechenbar sind (Tz 6.2.3) und die einengende Interpretation des benefit-tests im Sinne eines "unmittelbaren" Nutzens (Tz 6.2.2).

Auch die inhaltliche Umschreibung der nicht verrechenbaren Gesellschaftsleistungen in Tz 6.3.2 der Verwaltungsgrundsätze erscheint, gemessen an den Vorstellungen des OECD-Berichts (Tz 38), reformbedürftig. Zu denken ist hierbei insbesondere an die Kosten für zentrale Planung, Produktions- und Investitionssteuerung, für Revision sowie für andere Tätigkeiten, die verrechenbar sind.

Die Beteiligung von Dritten an Konzerngesellschaften macht die Qualifikation des umlagefähigen Aufwandes und dessen Verrechnung unerlässlich. Gelingt es hier nicht, eine umfassende international abgestimmte Verrechnung anzuwenden, so fliessen die Vorteile konzerninterner Dienstleistungen ohne entsprechendes Entgelt den Drittbeteiligten zu.

2. Verrechnungsmethoden

Auch im Bereich konzerninterner Dienstleistungen werden alle auf allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen beruhenden Verrechnungsmethoden angewandt; sie müssen deshalb grundsätzlich steuerlich anerkannt werden.

Die breit angelegte Bestandesaufnahme des OECD-Steuerausschusses hat bestätigt, dass international tätige Konzerne aus wirtschaftlichen Belangen die unterschiedlichsten Methoden für die Weiterverrechnung von Kosten konzerninterner Dienstleistungen benutzen. Als Beispiel werden in Tz 45 genannt:

- a) direkte Berechnung einzelner Leistungen;
- b) Umlage aller Kosten nach Massgabe des (geschätzten) Vorteils;
- c) Kostenbeteiligung (cost sharing) über bestimmte (feste) Schlüssel (z.B. Umsatz);
- d) Einschluss in die Verrrechnungspreise beim Warenverkehr.

Für den in der Praxis häufigen Fall, dass eine Einzelverrechnung (Punkt a) nicht möglich ist, bzw. mit unverhältnismässig hohem Aufwand verbunden wäre, hält der OECD-Bericht alle Formen einer indirekten Verrechnung (insbesondere Punkte b und c) für zulässig. Obschon bedauerlicherweise die pauschale Verrechnung von Dienstleistungen mit Nutzungsentgelten für Patente, Know how und Warenzeichen (sogn. Package deals) - entgegen dem Bericht aus dem Jahre 1978 - nicht explizit angesprochen wird, ist damit gewährleistet, dass die Wahl einer Methode sich an den allgemeinen wirtschaftlichen Bedürfnissen und der Struktur des Unternehmens orientiert, nicht hingegen an den Nachweiskriterien der Fiscali.

In Tz 67 geht der OECD-Bericht dann noch einen Schritt weiter, indem er feststellt, dass die Steuerbehörden Kostenumlagen oder Kostenbeiträge immer dann anerkennen sollen, wenn bestimmte - im einzelnen näher aufgeführte - Voraussetzungen gegeben sind. Den international tätigen Unternehmen werden mit diesen Regeln für die Gestaltung ihrer Verrechnungspraxis ausreichend klare und unmittelbar anwendbare Kriterien an die Hand gegeben. Die Finanzbehörden sind umgekehrt in ihrer Veranlagungspraxis verpflichtet, derartige Kostenverrechnungen anzuerkennen.

Es ist deshalb nur folgerichtig, dass der Steuerausschuss der OECD in Tz 68 eine Empfehlung an die Finanzbehörden ausspricht, im voraus solche Leitlinien bekanntzugeben, an denen ein Konzernumlagevertrag gemessen werden kann. Gerade dieses Institut der verbindlichen Auskunft wäre wie die in anderen Staaten üblichen Vorbescheide (sogenannte Rulings) bei multilateralen Umlageverträgen von besonderer Bedeutung.

Vergleicht man den OECD-Bericht im Bereich der Verrechnungsmethoden mit den entsprechenden Einzelfeststellungen in den deutschen Verwaltungsgrundsätzen (Tz 7), so fallen insbesondere folgende Unterschiede auf:

- Zulässigkeit einer Kostenbeteiligung der Gliedgesellschaften nach Massgabe eines festen Schlüssels (z.B. Umsatz);
- sachlich und zeitlich erweiterter Nutzenbegriff mit Einbezug der sogenannten "on call Leistungen" und mehrperiodischer Nutzenbetrachtung (Vorteilsausgleich).

Insbesondere die Verrechnung konzerninterner Dienstleistungen nach der Methode des festen Schlüssels (z.B. Umsatz), welche durch die deutschen Verwaltungsgrundsätze strikte abgelehnt wird (Tz 7.1.2), kann unter einer mehrperiodischen Nutzenbetrachtung durchaus betriebswirtschaftlich begründet werden, bei vergleichbar einfacher Anwendung und Transparenz gegenüber den Finanzbehörden. Insbesondere für den Fall, dass ein Unternehmen durch Vorlage geeigneten Materials für einen mehrperiodischen Zeitraum bereits Kostenanfall und Nutzen nachgewiesen hat, sollte diese Methode zugelassen werden.

3. Höhe des Entgelts

Nach dem Bericht der OECD ist bei indirekter Kostenverrechnung ein Gewinnaufschlag zulässig.

Es werden ausdrücklich drei Fälle genannt (Tz 78), in denen ein solcher Aufschlag notwendig und sinnvoll ist. Die deutschen Verwaltungsgrundsätze, welche den Gewinnaufschlag bisher generell ablehnen (Tz 7.1.6), bedürfen in dieser Hinsicht dringend einer Ueberprüfung; dies ist nicht zuletzt auch deshalb notwendig, weil bei in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen konzerninternen Dienstleistungsstellen die Verrechnung eines Gewinnaufschlages von 10 % zwingend verlangt wird (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 28. August 1984, RIW 1984, S. 751).

Die Vereinigung Schweizerischer Unternehmen in Deutschland würde es begrüßen, wenn die aufgezeigten Anregungen bei ihren Ueberlegungen, die Verwaltungsgrundsätze zu überprüfen und den wirtschaftlichen Bedürfnissen entsprechend anzupassen, Verwendung finden könnten.

Wir haben uns zudem erlaubt, dem Referat "Steuerpolitik" im Bundesministerium für Wirtschaft in Bonn und der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Bern eine Abschrift dieses Schreibens zu übermitteln.

Mit freundlichen Grüßen

VEREINIGUNG SCHWEIZERISCHER UNTERNEHMEN
IN DEUTSCHLAND

Der Präsident:

Das geschäftsführende
Vorstandsmitglied:

Franz Schwarzenbach *Rudolf Kögler*

Dr. F. Schwarzenbach

Dr. R. Kögler