

APPENDIX B
Member States' specific guidelines on Cost Contribution Arrangements

(as on 1st July 2011)

UK has amended its Guidelines on 9th August 2011

DENMARK.....	2
ESTONIA.....	9
ITALY.....	11
UNITED KINGDOM.....	14

DENMARK

5.2.5 Beskrivelse af eventuelle omkostningsfordelingsaftaler (cost contribution arrangements - CCA)

Danish version

Har den skattepligtige indgået omkostningsfordelingsaftaler med forbundne parter, skal disse aftaler beskrives i dokumentationen.

Begrebet

Ved en omkostningsfordelingsaftale forstås en aftale indgået mellem forskellige forbundne virksomheder, gående ud på, at omkostninger og risici forbundet med udvikling, produktion eller erhvervelse af aktiver, serviceydelser eller rettigheder fordeles mellem de deltagende virksomheder i forhold til den fordel, hver deltager forventer at opnå ved at deltage i omkostningsfordelingen. En deltager i en omkostningsfordelingsaftale har ret til individuel udnyttelse af resultaterne af samarbejdet.

Fordelen ved at deltage i en omkostningsfordelingsaftale kan f.eks. være delingen af risici, adgangen til flere og bedre ressourcer, igangsætningen af flere projekter end virksomheden ville have igangsat alene, sparede omkostninger o.lign. En omkostningsfordelingsaftale kan efter dansk skatteret ikke anses for at være et interessentskab, idet der ikke er tale om en fælles erhvervsmæssig udnyttelse af de resultater, der opnås inden for rammerne af omkostningsfordelingsaftalen.

En virksomhed skal have en forretningsmæssig begrundelse for at indgå i en omkostningsfordelingsaftale. Virksomheden skal således have en berettiget forventning om at opnå en fordel (f.eks. stordriftsfordele, adgang til immaterielle rettigheder, besparelser, øget indtjening o. lign.) ved at indgå i en omkostningsfordelingsaftale, svarende til hvad en uafhængig virksomhed ville forvente ved at deltage i en tilsvarende aftale. Endvidere skal virksomheden have en berettiget forventning om enten direkte eller indirekte at kunne udnytte virksomhedens andel af resultaterne af samarbejdet i form af den brugsret/medejendomsret, som virksomheden opnår til de aktiver eller serviceydelser, som udvikles/er indskudt i omkostningsfordelingsaftalen.

Den fordel, som hver deltager forventer at opnå ved deltagelse i omkostningsfordelingsaftalen, skal komme fra udnyttelse af de forventede resultater af samarbejdet. Hvis den forventede fordel alene opnås som følge af, at virksomheden får til opgave at udføre en del af aktiviteten, uden at virksomheden herved opnår nogen ret til at udnytte resultaterne, og uden at virksomheden bærer nogen del af risikoen ved aktiviteterne - er virksomheden *ikke* deltager i omkostningsfordelingsaftalen. Virksomheden kan eksempelvis i stedet blive anset for at være en serviceyder i forhold til deltagerne i omkostningsfordelingsaftalen, og skal som sådan aflønnes på armslængdevilkår for de udførte opgaver.

Indskyderen af et aktiv bevarer det juridiske ejerskab til aktivet, idet en omkostningsfordelingsaftale ikke er en juridisk person, som kan eje aktiver. Det er således alene brugsretten til aktivet som indskydes i omkostningsfordelingsaftalen.

Deltagerne i omkostningsfordelingsaftalen opnår en vederlagsfri brugsret til de aktiver, som er indskudt i omkostningsfordelingsaftalen, under forudsætning af at aktiverne anvendes til den aftalte brug, og at der er tale om en aftale på armslængdevilkår, f.eks. brug af eksisterende immaterielle aktiver til videreudvikling af nye. Herudover opnår deltagerne en

medejendomsret til de aktiver, som udvikles inden for rammerne af omkostningsfordelingsaftalen, under forudsætning af at den fordel, som hver enkelt deltager herved opnår, modsvares af de indskud/udligningsbetalinger, som er foretaget af hver enkelt deltager. Deltagerne vil således kunne udnytte de opnåede resultater vederlagsfrit. De resultater, der opnås inden for rammerne af omkostningsfordelingsaftalen, kan udnyttes individuelt af deltagerne inden for f.eks. et aftalt geografisk afgrænset område.

Af armslængdeprincippet følger, at de nærmere vilkår for omkostningsfordelingsaftalen skal være afklaret før den fælles aktivitet påbegyndes. Som følge af, at de forventede fordele for virksomhederne først kan forventes at vise sig efter, at omkostningsfordelingsaftalen har været i kraft i en periode, antages det, at uafhængige parter som altovervejende hovedregel vil sikre sig ved at udfærdige en skriftlig aftale. Det betyder, at der mellem forbundne parter også bør udfærdiges en skriftlig aftale.

Såfremt der ikke er overensstemmelse mellem de fastsatte vilkår i omkostningsfordelingsaftalen og de faktiske forhold, kan omkostningsfordelingsaftalen tilsidesættes helt eller delvist af SKAT. Der kunne f.eks. være tale om en situation, hvor en deltager i realiteten ikke har nogen forretningsmæssig begrundelse for at deltage i en omkostningsfordelingsaftale, fordi virksomheden ikke kan forventes at opnå en fordel ved samarbejdet, jf. ovenfor.

Ind- og udtræden samt ophør af omkostnings-fordelingsaftalen

I OECD's Guidelines anføres det, at deltagerens indskud/ løbende bidrag skal ansættes til den værdi, som ville være anvendt af uafhængige parter i en sammenlignelig situation. OECD's Guidelines lægger op til, at der må foretages en konkret vurdering i hver enkelt sag baseret på, hvad uafhængige parter ville have gjort i en sammenlignelig situation.

Indskud og de løbende bidrag, parterne yder, skal fastsættes til markedspris. Bogførte værdier kan alene anvendes, såfremt de er udtryk for markedsværdien. Værdierne skal dokumenteres.

Fastsættelse af de forventede fordele

De fordele, som den enkelte deltager i en omkostningsfordelingsaftale opnår, kan defineres som andelen af de forventede fremtidige fordele vurderet ud fra den yderligere indtjening eller sparede omkostning, som den enkelte virksomhed forventer at opnå ved sin deltagelse i omkostningsfordelingsaftalen.

Det er nødvendigt inden indgåelsen af en omkostningsfordelingsaftale at budgettere de forventede fordele ud fra de tilgængelige oplysninger, der er på tidspunktet for aftalens indgåelse, da fordelingen af indskuddene som udgangspunkt bestemmes ud fra de enkeltes forholdsmæssige andel af de forventede fordele på dette tidspunkt. Det vil eksempelvis være nødvendigt at budgettere, hvilken indflydelse et nyt forsknings- og udviklingsprojekt vil få - såfremt omkostningsfordelingsaftalen er succesfuld - for indtjeningen i de virksomheder, der deltager i omkostningsfordelingsaftalen. Dette skal naturligvis ses i forhold til chancen for, at projektet bliver succesfuldt.

Det er ved bestemmelsen af de enkelte virksomheders andel af de samlede forventede fordele nødvendigt at tage højde for den tidsmæssige placering af disse fordele. I tilfælde af at omkostningsfordelingsaftalen realiserer et resultat, der afviger væsentligt fra det forventede, skal afvigelserne begrundes og dokumenteres. Det skal tillige beskrives, hvilken betydning det afvigende resultat har for deltagerens fremtidige forventede fordele samt bidrag.

Det er en betingelse ved en omkostningsfordelingsaftale, at alle de implicerede parter har en forventet fordel af arrangementet på tidspunktet for aftalens indgåelse. Kravet om forventet fordel for de implicerede parter udelukker ikke, at en omkostningsfordelingsaftale kan

medføre underskud enten samlet eller for nogle af deltagerne. Det forventes alene, at virksomheden ikke fortsætter tabsgivende aktiviteter ud over, hvad en tilsvarende uafhængig virksomhed ville have gjort.

Fordelingsnøgler

Ved bestemmelse af de fordele, der opnås ved en omkostningsfordelingsaftale, kan der anvendes en fordelingsnøgle til at bestemme, hvilke forhold, der bevirker, at deltagerne af en omkostningsfordelingsaftale realiserer en fordel. Fordelingsnøglen anvendes til at bestemme de enkelte deltagers bidrag. Det er derfor vigtigt ved anvendelse af fordelingsnøgler, at der er et tæt forhold mellem den anvendte fordelingsnøgle og de forventede fordele.

Hvis der eksempelvis etableres en fælles indkøbsfunktion, kunne fordelingen eventuelt være den enkeltes indkøb i en periode i forhold til det samlede indkøb. Fordelingsnøglen kan ved udvikling af et edb-program eksempelvis være antal brugere af det konkrete program. Hvis nogle brugere har større nytte af programmet end andre som følge af den arbejdsfunktion, de pågældende brugere varetager, kan det bevirke, at det er nødvendigt med to fordelingsnøgler ved bestemmelse af de fordele, den enkelte virksomhed realiserer.

Indskudte aktiver

Værdien af de enkelte deltagers indskud opgøres på tidspunktet for aftalens indgåelse. Værdien af indskuddene skal opgøres til markedsværdien.

Formålet med værdiansættelsen af de indskudte aktiver er, at den enkelte deltagers andel af det samlede indskud, skal modsvares af en tilsvarende andel af den samlede forventede fordel ved samarbejdet inden for rammerne af omkostningsfordelingsaftalen. Et eksempel kan være, at virksomhederne går sammen om at udvikle et produkt, som skal afsættes på de geografiske områder, hvor de deltagende virksomheder har deres markeder. I denne situation fastsættes deltagernes indskud/løbende bidrag på baggrund af de enkelte virksomheders forventede fremtidige merindtjening.

Løbende bidrag

Når de forbundne parter, der indgår i omkostningsfordelingsaftalen, har fastlagt den forventede samlede fordel og fastlagt fordelingen heraf, skal de løbende bidrag, der afholdes i forbindelse med omkostningsfordelingsaftalen, fordeles mellem parterne. Parterne kan eksempelvis bidrage med finansielle, materielle og immaterielle aktiver, stille personale til rådighed eller afholde omkostninger.

Værdiansættelse

Det afgørende for værdiansættelsen er, hvordan uafhængige parter ville værdiansætte i en sammenlignelig situation. Indskud og de løbende bidrag skal således værdiansættes på armslængde vilkår.

Som undtagelse hertil kan nævnes, at det i en situation, hvor deltagerne i en omkostningsfordelingsaftale alle foretager indskud/løbende bidrag med sammenlignelige ydelser, vil det være muligt at anvende omkostninger uden tillæg af en mark-up. Dette vil for eksempel være muligt i de situationer, hvor samtlige deltagers bidrag består af sammenlignelige rutineserviceydelser.

Alle bidrag, som parterne yder, skal medtages ved vurderingen af de enkeltes deltagers bidrag til omkostningsfordelingsaftalen. Dette gælder tillige i de situationer, hvor et aktiv eksempelvis både anvendes i den enkelte deltagers virksomhed samt i en omkostningsfordelingsaftale. I disse situationer vil det være nødvendigt at foretage en fordeling af bidraget mellem omkostningsfordelingsaftalen og den enkelte virksomhed.

De løbende bidrag, som parterne yder til omkostningsfordelingsaftalen, skal fordeles efter de samme principper som værdien af de indskudte værdier. De løbende bidrag til omkostningsfordelingsaftalen skal fastlægges på baggrund af den forholdsmæssige fordeling af de forventede fordele. Hvis eksempelvis der årligt skal afholdes et løbende bidrag på 12 mio. kr. og en deltagers andel af de samlede fordele vurderes til 22 %, vil den pågældende deltager årligt skulle afholde 2,64 mio. kr. af de løbende bidrag til omkostningsfordelingsaftalen.

I de situationer, hvor en omkostningsfordelingsaftale strækker sig over en årrække, skal der ved aftalen fastsættes en procedure for en løbende evaluering af, hvorvidt deltagernes bidrag svarer til deres andel af de samlede forventede fordele. Ved større udviklingsopgaver kan der på tidspunktet for aftalens indgåelse være stor usikkerhed om de fremtidige samlede fordele og fordelingen heraf, hvorfor en løbende justering af deltagernes bidrag i forhold til eventuelle ændringer i andelen af den forventede fordel er påkrævet.

Indtræden

Når en virksomhed indtræder i en eksisterende omkostningsfordelingsaftale, gælder der de samme betingelser for at gå ind i samarbejdet som ved etableringen af et samarbejde med hensyn til forretningsmæssig begrundelse for at deltage, forventede fordel, værdiansættelse af indskud mv. for den nye deltager.

I de situationer, hvor en virksomhed indtræder i en allerede eksisterende omkostningsfordelingsaftale, skal det vurderes, hvilken betaling ("buy-in") den nyindtrådte virksomhed skal betale til de allerede eksisterende deltagere af omkostningsfordelingsaftalen for at få andel i tidligere opnåede resultater. Dette vederlag skal fastsættes efter samme principper, som gælder for en interessents indtræden i et interessentskab, jf. Ligningsvejledningen for Erhvervsdrivende, [afsnit E.I.6](#). Herudover skal den nye deltagers løbende bidrag for at få andel i de kommende resultater i omkostningsfordelingsaftalen fastsættes.

I de situationer, hvor samarbejdet inden for rammerne af omkostningsfordelingsaftalen alene går ud på at producere serviceydelser til deltagerne, uden at der i den forbindelse skabes nogen form for værdier, vil en nyindtrådt virksomhed som udgangspunkt ikke skulle betale vederlag ved indtræden i omkostningsfordelingsaftalen. I denne situation vil der alene skulle tages stilling til størrelsen af den nye deltagers løbende bidrag.

Udtræden

Når en deltager udtræder af en omkostningsfordelingsaftale skal der tages stilling til følgende forhold:

1. De indskudte aktiver
2. Eventuelt oparbejdede aktiver

Ad 1.

Som nævnt ovenfor er ikke tale om en juridisk overdragelse ved indskud af aktiver, hvorfor der heller ikke bliver tale om beskatning, når virksomheden udtager det indskudte aktiv. Der bliver således ikke tale om afståelsesbeskatning på udtrædelsestidspunktet af omkostningsfordelingsaftalen af en eventuel værdistigning på aktivet.

Ad 2.

Såfremt omkostningsfordelingsaftalen har resulteret i oparbejdelse af et aktiv, vil udtræden af omkostningsfordelingsaftalen udløse beskatning. Såfremt en virksomhed udtræder af en omkostningsfordelingsaftale, skal den således godskrives en værdi ("buy-out") svarende til

ændringen i de resterende medlemmers forventede samlede fordel. Den udtrædende deltager skal alene godskrives for sin udtræden af en omkostningsfordelingsaftale, hvis den samlede værdi af de tilbageværende deltageres andel øges. Kompensationen fastsættes på tilsvarende måde som ved udtræden af et interessentskab. Der kan i denne forbindelse henvises til Ligningsvejledningen for Erhvervsdrivende, [afsnit E.1.6](#) om indtræden og udtræden af et interessentskab.

Ind- eller udtræden af en omkostningsfordelingsaftale vil normalt medføre, at den enkelte virksomheds andel af de forventede fordele ændres som følge af de ændrede forventninger til de fordele, som ændringen af deltagerkredsen medfører. Dette bevirker, at der normalt skal foretages en justering af bidragene (udligningsbetaling), som de enkelte deltagere skal yde som følge af ændringerne i de forventede andele af de samlede fordele.

I de situationer, hvor samarbejdet inden for rammerne af omkostningsfordelingsaftalen alene går ud på at producere serviceydelser til deltagerne, uden at der i den forbindelse skabes nogen form for aktiver, vil der ikke skulle betales nogen form for kompensation til en udtrædende virksomhed.

Udligningsbetaling

Udligningsbetalinger kan anvendes til at ændre deltagernes forholdsmæssige andel af den forventede fordel ved samarbejdet ved at øge værdien af den betalende deltagers indskud, og dermed øge denne deltagers forholdsmæssige andel af de forventede fordele.

Udligningsbetaling kan eksempelvis anvendes i en situation, hvor en deltager indskyder brugsretten til et aktiv, hvis værdi ikke svarer til den værdi, som skal indskydes af deltageren. Her kan der suppleres med en kontantbetaling for at udligne den manglende værdi.

Ophør

Såfremt samarbejdet inden for rammerne af omkostningsfordelingsaftalen ophører svarer det til, at samtlige deltagere udtræder af aftalen. Skattemæssigt behandles ophøret derfor som ved udtræden.

Fordele for andre forbundne virksomheder, der ikke indgår i omkostningsfordelingsaftalen

Hvis ikke alle virksomheder i en gruppe deltager i en omkostningsfordelingsaftale, skal deltagerne sikre sig, at de virksomheder, der ikke deltager i omkostningsfordelingsaftalen, hverken direkte eller indirekte har nytte af aftalen, uden at der betales et armslængdevederlag herfor.

Hvis eksempelvis tre produktionsselskaber i fællesskab har indgået en omkostningsfordelingsaftale, der skal udvikle en mere effektiv metode til at producere kuglepenne på, kan andre koncernselskaber ikke anvende denne metode, hverken direkte eller indirekte (teknikken kunne eksempelvis anvendes til produktion af andre produkter, som gruppen producerer) uden, at der betales en armslængde-royalty herfor til deltagerne i omkostningsfordelingsaftalen. Baggrunden herfor er, at en uafhængig part ikke antages at ville indgå i et arrangement, hvor andre virksomheder ville kunne anvende resultatet, uden at der foretages en betaling herfor.

Det vil således være naturligt, at der i omkostningsfordelingsaftalen fastlægges, hvordan en eventuel indtægt fra andre virksomheder, herunder forbundne parter, skal behandles. En naturlig måde at fordele disse indtægter på, kunne være i forhold til værdien af de bidrag, som den enkelte deltager i aftalen har ydet.

Krav til virksomhedens TP-dokumentation:

Af ovenstående afsnit følger, at virksomhedens dokumentation skal indeholde følgende oplysninger:

1. Oplysning om samtlige deltagere i omkostningsfordelingsaftalen.
2. Oversigt over eventuelle andre forbundne parter, der vil blive involveret i den aktivitet, der foregår inden for rammerne af omkostningsfordelingsaftalen, eller som vil drage nytte af resultaterne af den aktivitet, der foregår inden for rammerne af omkostningsfordelingsaftalen.
3. Oplysning om hvilke aktiviteter, der er omfattet af omkostningsfordelingsaftalen.
4. Oplysning om varigheden af omkostningsfordelingsaftalen.
5. Oplysning om, hvordan hver enkelt deltagers forholdsmæssige andel af den forventede fordel ved aftalen er fastsat.
6. Oplysning om, hvilken form for indskud hver af deltagerne bidrager til aftalen med, samt værdien af disse indskud. Der skal i denne forbindelse redegøres for, hvorledes værdien af startindskuddet og eventuelle efterfølgende indskud er fastsat. Det er nødvendigt, at der anvendes en ensartet regnskabspraksis ved fastsættelsen af værdien af de indskud/bidrag og fordele, som deltagerne henholdsvis yder og modtager.
7. Oplysning om den fordeling af ansvar og opgaver mellem deltagerne i omkostningsfordelingsaftalen og andre forretningsenheder, som var forudsat på tidspunktet for indgåelse af omkostningsfordelingsaftalen.
8. Oplysning om, hvordan der skal forholdes i tilfælde af, at en ny deltager indtræder i omkostningsfordelingsaftalen, eller en deltager udtræder af aftalen.
9. Oplysning om, hvorvidt der i aftalen er fastsat bestemmelser om udligningsbetalinger, og om der er fastsat bestemmelser i aftalen med henblik ændring af aftalen, hvis de økonomiske forudsætninger for aftalen ændres.
10. Oplysning om, hvorvidt der er sket ændringer i de tidligere afgivne oplysninger. I givet fald skal der gives oplysning om konsekvenserne af ændringerne af omkostningsfordelingsaftalen.
11. En sammenligning mellem de forudsætninger, der blev brugt til at fastsætte de forventede fordele ved indtræden i omkostningsfordelingsaftalen med de faktiske opnåede resultater.
12. Oplysning om de i indkomståret anvendte udgifter forbundet med aktiviteten, omfattet af omkostningsfordelingsaftalen.
13. Oplysning om eventuelle yderligere indskud i omkostningsfordelingsaftalen i løbet af indkomståret, herunder oplysning om hvordan disse indskud er værdiansat.

Source: <http://www.skat.dk/display.aspx?oId=146730&vId=92251&indhold=1#i367412>

ESTONIA

5. KULUDE JAGAMISE KOKKULEPPED (Cost Contribution Agreements – CCAs)

Estonian version

Kulude jagamise kokkulepe asendab teenuse osutamise olukorras, kus ühisel tegutsemisel otsustatakse kulud huvitatud osapoolte vahel jagada. Kuigi omandiõigus kokkuleppe objektile kuulub ühele isikule, võib õigus asjast kasu saada ning kohustus kulusid kanda olla kokkuleppe kohaselt mitmel isikul. Iga kokkuleppe osalise poolt kantavad kulud peavad olema samaväärsed samadel tingimustel sõltumatute ettevõtjate poolt kantud kuludega proportsionaalselt konkreetse kokkuleppe osalise teenitud või loodetava tuluga.

Kulude jagamise kokkuleppe eesmärgiks on vastastikune kasu.

Kulude jagamise kokkuleppe on seotud isikute vahel sõlmitud leping, millega jagatakse kokkuleppeosaliste vahel kulud ja riskid varade, teenuste või õiguste arendamisel, tootmisel või omandamisel. Määratletakse poolte õigused kokkuleppe eseme suhtes. Samuti on võimalik määratleda mitterahalised suhted ja panused. Teisisõnu sisaldab nimetatud kokkuleppe lepingulise suhte iseseisvate juriidiliste isikute vahel eesmärgiga ühiselt finantseerida või jagada kulusid ning riske.

Näide

Seotud isikud ostavad laohoone ning jagavad kulud (nt soetamiskulud, renoveerimiskulud, kommunaalkulud jne) proportsionaalselt vastavalt laohoone pinna kasutamisele. Kui üks osapool astub kokkuleppe ulatusest välja, siis talle kompenseeritakse teiste kokkuleppe osaliste poolt (proportsionaalselt) sissemakse osa turuhinnas. Vabanenud pinna rendile andmise korral jagatakse teenitud tulu kokkuleppe osaliste vahel samuti proportsionaalsuse põhimõttel.

Analoogselt jagatakse kulud uurimis- ja arendustegevuse puhul, mille tulemusena luuakse mittemateriaalne vara, mida iga osaleja kasutab vastavalt oma vajadustele, nt reklaamikampaaniate puhul jne.

Et olla vastavuses turuväärtuse põhimõttega, peab kulude jagamise kokkuleppe vastama mõlemale kriteeriumile:

- 1) iga osaniku poolt kantavad kulud peavad olema võrreldavad samadel tingimustel sõltumatute ettevõtjate poolt kantud kuludega ning
- 2) iga lepinguosalise osa üldistest kuludest peab olema proportsiooniliselt konkreetse osaniku osaga teenitud tulust.

Kulud, mida kulude jagamise kokkuleppes osalejad kannavad ei pea olema alati panustatud rahaliselt, st mõni kokkuleppes osaleja võib kokkuleppesse panustada näiteks inventariga (sellisel juhul peab panuse väärtus olema võrreldav teistega).

Proportsionaalsuse testi puhul on oluline hinnata nii osapoolte poolt tehtavaid sissemakseid kui ka tulusust, mida sõlmitavast lepingust loodetakse saada. Olenevalt kokkuleppe sisust võib proportsiooni määrata näiteks kokkuleppe vilja edaspidise kasutuse järgi (ühiselt rahastatud laohoone puhul) või käibe järgi (ühiselt rahastatud reklaamiteenuse puhul). Kulude jagamise kokkulepetest on kirjutatud OECD juhendmaterjali VIII peatükis.

5.1 Kulude jagamise dokumenteerimine

Kulude jagamise kokkuleppe dokumentatsioon peab sisaldama järgmist teavet:

- kokkuleppes osalejate nimekiri, sh seotud isikud
- kokkuleppega hõlmatud tegevused ja projektid
- kokkuleppe kestvus

- teave osaliste poolt eeldatavalt teenitava tulususe proportsionaalsete osade määramise kohta
- kokkuleppes osalejate ja teiste ettevõtjate vaheline eeldatav kohustuste ja vastutuste jaotus
- iga osalise esmase sissemakse vorm ja väärtus ning nii esmase kui järgnevate sissemaksete suuruse määramise tehnika detailne kirjeldus koos raamatupidamisreeglite rakendamise kirjeldusega
- kokkuleppega liitumise ja kokkuleppe ulatusest väljaastumise ning kokkuleppe lõpetamise protseduuride ja tagajärgede kirjeldus
- sätted sissemaksete tasakaalustamiseks või kokkuleppe tingimuste kohandamiseks tulenevalt majanduslike tingimuste/asjaolude muutusest.

Kulude jagamise kokkuleppe korral on alati nõutav dokumenteerimine.

Source: http://www.emta.ee/public/Siirdehinna_maaramise_juhend_0407.pdf

ITALY

Cost Contribution Arrangements (extract from Italy's Ministerial Circular no.32 of 22 September 1980)

In recent years, multinational corporations have increasingly used the so-called "cost - sharing arrangements", i.e. arrangements entered into by the various units of the group located in different countries, on the basis of which the costs of research, but also other services available within the group are allocated among the various subsidiaries in connection with the benefits that each unit may derive from their utilization.

The scope of these arrangements is usually very extensive and includes:

- a) utilization (license right) of patents, trademarks and other rights relating to intangible assets available within the group;
- b) utilization of the results of R&D carried out within the group;
- c) technical assistance;
- d) administrative and accounting assistance;
- e) marketing assistance.

In this respect, as specified in Resolutions No. 9/977 of 8 February 1977 and No. 9/258 of 17 February 1979, the share of contribution relating to these arrangements should be considered "related to the acquisition of goods and services from which the revenues of the company are derived" as such being deductible in determining the business income under Articles 56 and 61, third paragraph, of Presidential Decree No. 597 of 29 September 1973. As regards the sharing of charges, made according to the criteria chosen by each company, the Administration shall not go beyond the verification of its adequacy. In this respect it should be noted that, typically, the consideration, or better, the participating share of each subsidiary is predetermined according to fixed formulas based on the ratio between the turnover of the recipient body and the total turnover of the group to which it belongs, or on other parameters (invested capital, number of employees, production capacity, etc.).

Under given circumstances, however, the contribution of each subsidiary in the overall agreement, especially when this is limited only to the research activity, is already included in the price of the goods purchased from the parent company or from other bodies of the group: in such cases the Administration shall make an adjustment of the consideration agreed upon to accede the overall agreement.

Example: the Italian company A buys some products from the foreign parent company B at a unit price of 100.

The breakdown of the transfer value is as follows:

Direct manufacturing costs	90
Indirect costs (research and development, etc.)	10
	100

Separately, the subsidiary company A enters into an overall agreement with other companies of the group. This agreement allows A to benefit from all the services available at the controlling company (development, research, administration, assistance, etc.).

The agreed consideration is calculated at 5% of the ratio between the total turnover of B (e.g. = 1,000,000) and that of A (e.g. = 100,000 = 60,000 domestic production + 40,000 imports from B).

Assuming that B has incurred a total cost equal to 50,000, i.e. 5% of the sales, the contribution of A would be determined as follows:

$$\frac{100,000}{1,000,000} \times 50,000 = 5,000 + 5\% \text{ of } 40,000 = 7,000.$$

The contribution of A to the overall agreement would be equal to 7,000 and would include the costs already paid to B with the purchase of the imported goods, thus making a double deduction of the same cost. On the other hand, the actual participation of A should exclude, in the determination of the consideration, the imported goods which already incorporate in their price part of the costs referred to in the overall agreement:

$$\frac{100,000 - 40,000 \text{ (imported goods)}}{1,000,000} \times 50,000 = 30,000 + 2,000 = 5,000$$

In the cases where the subsidiary exclusively sells the goods purchased from the foreign parent company, the deduction of costs resulting from the overall agreements will not be considered as acceptable, in view of the possibility for the controlling company to recover them by including them in the selling price to the subsidiaries

Similarly, the contributing share of each associated company paid as a profit margin for the controlling company will not be considered as acceptable since the distribution of costs is not the purpose of its institutional activity.

The overall parameter of each associated enterprise, to which the contribution is usually proportioned, must also include all the goods produced in the financial year, although they were not sold.

Nor should each contribution be influenced by the actual financial participation of other bodies of the group: therefore, if one of them is unable to pay its own share, it would not be justifiable to shift such burden to the other associated companies, since such contribution is not closely related to the service received.

The costs incurred by the research center (of the controlling company or of other bodies) will be distributed among the subsidiaries only if they are related to activities of a general interest to the group. On the contrary, the costs incurred in the exclusive interest of a single unit should be charged to the recipient only.

In conclusion, in relation to the congruity of the consideration, the following factors should be taken into consideration:

- a) allocation of the costs among the various associated companies;
- b) criterion used for the allocation in relation to the Italian associated company;
- c) criterion used for the allocation in relation to the other associated companies;
- d) pertinence of the turnover only to the productive activities which the service provided refers to;
- e) inclusion or non-inclusion of the consideration for the rendered service in the price of the goods transferred to the Italian subsidiary by the foreign controlling company or by other associated companies (especially assuming the use of the cost-plus method for the determination of the value of the goods purchased);
- f) actual utilization of the service by the Italian associated company;
- g) actual impact of the service on the reduction of costs for the Italian associated company;
- h) ratio between the operating profit, the reduction of costs in relation to the service rendered and the consideration paid;
- i) long-term benefits achieved by the associated company in relation to the service rendered;
- j) rough approximation between the contributions received from the foreign company and the rough reconstruction of the cost of the service;
- k) margin of profit for the foreign company (for the services falling within the scope of the institutional activity of the company rendering the service);
- l) rendering of similar services to other independent enterprises;
- m) rendering of services between independent enterprises;
- n) actual rendering of the service by the controlling company or mere "intermediation" between the recipient associated company and an independent enterprise.

UNITED KINGDOM

New text: valid from 9th August 2011

INTM463090 - Transfer Pricing: OECD and methodologies: Cost Contribution Arrangements ('CCAs')

Nearly all transfer pricing cases will involve one of the five methodologies described in INTM463030 to INTM463080 but occasionally associated enterprises enter into arrangements to share costs and they involve a different means of ensuring consistency with the arm's length principle.

The OECD refers to these as 'cost contribution arrangements' ("CCAs") and there is extensive discussion of them in Chapter VIII of the OECD Transfer Pricing Guidelines. They may sometimes be referred to loosely as 'cost sharing arrangements' but the principles in Chapter VIII will still apply to them.

As noted in Paragraph 8.3 of the OECD Guidelines, a CCA is a framework for enterprises 'to share the costs and risks of developing, producing or obtaining assets, services or rights and to determine the nature and extent of the interests of each participant in those assets, services or rights.' The two fundamental principles on which the CCA concept is founded are that

- its participants have the expectation of mutual benefit from the activity and agree to share the contributions to that activity in proportion to the benefits each expects to obtain; and
- each participant has an ownership interest in the property acquired or the intangibles resulting from the activity which it can exploit separately in its own interests without payment of further consideration to anyone

The second of these two principles may not apply in some cases, e.g. where the arrangement is to share the cost and risks of service provision which does not result in an exploitable asset. However, such arrangements may nevertheless constitute a CCA.

CCAs between unrelated enterprises are not common in most sectors of industry perhaps because independents tend to favour other structures for sharing costs or pooling resources. That is no reason to question the bona fides of a CCA between associated enterprises as there are often good commercial reasons for them to seek to share costs including

- spreading the risk and thus reducing the potential for large losses from an activity, e.g. on long-term, capital intensive R&D projects with a high chance of failure
- utilising the different skills and resources of separate entities within an MNE to make possible a venture that might otherwise be beyond any single one of them
- achieving savings through economies of scale and removing duplication, e.g. by obtaining services in common
- avoiding a complicated web of intra-group agreements charging royalties or service fees

Accordingly, CCAs can be viewed as an alternative mechanism for establishing the sort of collaborative arrangements for the sharing of costs and pooling resources that are commonly seen, though perhaps in different form, between third parties.

It is nevertheless important, if the level of tax risk warrants it and subject to the transfer pricing governance at **INTM453000** onwards, to consider a CCA carefully to ensure that the methods employed to share contributions amongst its participants do not differ from those that would have been agreed between independents in similar circumstances.

Paragraph 8.7 of the OECD Guidelines mentions that CCAs can exist for obtaining intra-group services. You may need to consider whether an agreement to provide intra-group services constitutes a CCA rather than an intra-group services arrangement for which another method may be more appropriate (see INTM464050). A CCA may be distinguished from the latter through the concept of mutual benefit and the sharing of contributions to that activity in proportion to the benefits each participant expects to obtain.

It can be difficult to identify the existence of a CCA from accounts and tax computations although changes in the entries could indicate a newly introduced CCA and so may be worth following up. A good knowledge of the business and the structure of a group will help to gauge the potential for cost sharing but the best way to identify a CCA is to ask the group itself in risk assessment discussions whether it has any cost sharing arrangements in place in which UK entities participate. Please let CTIAA's Transfer Pricing Team know about any CCA's you encounter.

If contributions are not in line with those that independents would have agreed in similar circumstances, they should be adjusted in line with Paragraph 8.27 of the OECD Guidelines. That paragraph cautions against making minor or marginal adjustments and, generally, adjustments based on evidence from a single year should be avoided. That is because CCAs are often long-term projects where costs and benefits may need to be measured over a period of years.

Only exceptionally will it be appropriate to disregard part or all of the terms of the CCA in accordance with 8.29 and 8.30 of the Guidelines. **Such cases should be referred to CTIAA, Business International Transfer Pricing Team for advice before any suggestion of a disregard is made to a taxpayer or its advisors.**

Hyperlink to HMRC website: [INTM463090 - Transfer Pricing: OECD and methodologies: Cost Contribution Arrangements \('CCAs'\)](#)

Former text

INTM463090 - Transfer Pricing: OECD and methodologies - Cost Contribution Arrangements ('CCAs')

There is extensive discussion in Chapter 8 of the OECD Transfer Pricing Guidelines about CCAs, which are a form of inter-group arrangements. In practice, you should consider them very carefully, because CCAs between affiliates often do not reflect the arm's length principle. This is essentially because CCAs very rarely (if ever) exist in the first place between independent enterprises. A CCA within the OECD meaning is therefore a way of trying to provide an arm's length answer to a situation that would probably not exist at arm's length.

There are ways in which these limitations can be mitigated to produce an approximation of an arm's length answer and this is what the OECD Transfer Pricing Guidelines are designed to secure.

In the first instance you should obtain a copy of the formal cost contribution or cost sharing arrangement. You should examine claims that there is only an informal arrangement- and ask whether such an important agreement governing trading relationships would be dealt with informally between third parties.

There are two sides to a CCA - the contribution from each participant and the benefit enjoyed by each participant. At arm's length, these would be inextricably linked. You need to consider each side. For the conditions of a CCA to satisfy the arm's length principle, the contribution made must be consistent with what an independent would have agreed to contribute. What an independent would agree to contribute would depend on what that independent expected to be his benefit.

Part of the nature of a CCA is the benefit that will arise from the pooling of resources. This may be a positive benefit - perhaps the creation of R & D intangibles that could not be created alone - or the reduction of risk. There must be however a clear expectation of mutual, overall benefit to distinguish a CCA from the more normal situation that you would see at arm's length with the straightforward transfer of goods or services. Thus you should consider whether a CCA would exist at arm's length at all, or whether the parties would choose to trade with one another in normal circumstances. If you are satisfied that the parties would enter into a cost sharing arrangement if they were independent you should consider the actual terms of the CCA. Those terms should ensure that every party's costs are in accordance with the benefits that would derive from those costs at arm's length.

By way of illustrating a CCA that is not in accordance with the arm's length principle, consider the following example. A UK parent entity carries out various services on behalf of European subsidiaries. A proportion of these activities also benefits its own trading activity.

Large amounts of expenditure are made on marketing, advertising and legal fees. Some of this is specific to a geographic territory, some is of general pan-European benefit. The subsidiaries incur no expenditure on these activities. All these costs are counted as one by the parent and allocated to each subsidiary proportionate with that subsidiary's turnover. (i.e. Czech Ltd has 5% of European total turnover and therefore is charged 5% of the total costs. The UK company, enjoying 40% of European turnover, keeps 40% of the costs.) 15

It is difficult to find anything about this arrangement that is arm's length. A so-called 'turnover key' allocation is easy to work yet in this sort of instance does not produce an adequate arm's length answer: there is only a remote correlation between the benefits enjoyed (sales) and the costs incurred. Furthermore, you can see that in this example the UK is carrying out all the most important services and is only recharging the costs of those services. This does not provide the UK with a reward for carrying out those services on behalf of other companies.

You would be right to question whether this would happen at arm's length. At arm's length, an enterprise expects a reward for carrying out services and that reward is rarely, if ever, the mere recharge of the costs involved. A CCA has been used to formalise inter-group arrangements that you would not see at arm's length. Under these circumstances, you should consider the transactions that would have existed at arm's length - a service fee to include a profit margin commensurate with the value of the service - but did not take place because of the group relationship.

Source: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM463090.htm>