

# Verrechnungspreisrichtlinien 2020

(Begutachtungsentwurf)

Die Verrechnungspreisrichtlinien 2020 (VPR 2020) stellen einen Auslegungsbehelf zum Fremdvergleichsgrundsatz dar und dienen der Sicherstellung einer einheitlichen Anwendung desselben. Sie sind als Zusammenfassung der geltenden Verrechnungspreisbestimmungen und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.

Die OECD hat 1995 allgemeine Grundsätze für die Ermittlung fremdverhaltenskonformer Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen veröffentlicht (OECD-Verrechnungspreisgrundsätze; OECD-VPG), welche mit ihren Updates 1996, 1997 und 1998 in einer zwischen der Schweiz und Österreich abgestimmten deutschen Übersetzung im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung (AÖF Nr. 114/1996, 122/1997, 155/1998, 171/2000) veröffentlicht wurden. 2010 folgte ein größeres Update der OECD-VPG, in dem die Kapitel I bis III vertiefend überarbeitet wurden und ein neues Kapitel IX in Bezug auf Unternehmensreorganisationen angeschlossen wurde (OECD-VPG 2010). Auf Basis dessen wurden 2010 erstmals eigene österreichische Richtlinien veröffentlicht: die VPR 2010 (AÖF Nr. 221/2010 idF 22/2011). Seitdem wurden die OECD-VPG laufend weiterentwickelt. Besonders umfassende Änderungen der OECD-VPG ergaben sich jüngst aufgrund der OECD/G20-Arbeiten im Rahmen des Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Projekts, welche in ein Update 2017 mündeten (OECD-VPG 2017). Daher besteht der Bedarf einer grundlegenden Überarbeitung der VPR 2010, einer Aufhebung der bestehenden Erlässe und einer Neuverlautbarung der VPR (VPR 2020).

Im Rahmen dieser grundlegenden Überarbeitung wurde der bisherige Aufbau der VPR zwar weitgehend beibehalten, es waren jedoch teils sehr umfassende Ergänzungen notwendig. Darüber hinaus wurde die BMF-Info zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz in der letztgültigen Fassung (Info des BMF vom 17.12.2019, BMF-010221/0395-IV/8/2019) als Kapitel 3.2. in die VPR eingearbeitet. Aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit werden die VPR daher neu verlautbart. Die VPR 2020 treten an die Stelle der Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR 2010).

**Hinweise für die Begutachtung:** Um die erfolgten Änderungen besser nachvollziehen zu können, werden Ergänzungen **fett** hervorgehoben und Streichungen ~~durchgestrichen~~

dargestellt. Die Zahlen in eckiger Klammer nach den Randziffern verweisen auf die jeweilige Randziffer in den VPR 2010 bzw. auf die Randziffer in der VPDG-Info, sodass auch allfällige Umsortierungen der Randziffern nachvollzogen werden können.

## I. Übersicht der Änderungen

### Die VPR 2020 umfassen

- Die Einarbeitung von seit 2010 erfolgten **Änderungen der OECD-VPG**, welche in das **Update 2017** eingeflossen sind, insbesondere:
  - Überarbeitung von Kapitel IV, Abschnitt E zu Safe-Harbour-Regelungen sowie die Ergänzung dieses Kapitels um einen weiteren Anhang mit drei Mustervereinbarungen für die Einführung bilateraler Safe-Harbour-Regelungen (anwendbar ab 6.5.2013);
  - Überarbeitung der Kapitel I, II sowie V-VIII im Rahmen des Berichts zu den BEPS-Aktionspunkten 8-10, Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung, sowie des Berichts zu BEPS-Aktionspunkt 13, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung (anwendbar ab 1.10.2015);
  - Überarbeitung von Kapitel IX, Konzernstrukturänderungen (anwendbar ab 3.4.2017);
  - Aktualisierung des Vorworts, der Einführung, des Glossars, der Kapitel I-IV und der Anhänge (anwendbar ab 19.5.2017).
- Die Einarbeitung von **seit 2017** erfolgten zusätzlichen **Änderungen der OECD-VPG**, welche noch nicht in eine konsolidierte Fassung der OECD-VPG aufgenommen wurden:
  - Überarbeitung von Kapitel II (Teil III, Abschnitt C) im Rahmen der *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10* (anwendbar ab 4.6.2018);
  - Ergänzung eines Anhangs zu Kapitel VI im Rahmen der *Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles: Inclusive Framework on BEPS: Action 8* (anwendbar ab 4.6.2018);
  - Ergänzung von Kapitel X im Rahmen der *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10* (anwendbar ab 20.1.2020).

- Die Einarbeitung der OECD-Aussagen zur **Ergebnisabgrenzung bei Betriebsstätten** im Rahmen der *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments: BEPS Action 7* (2018).
- Die Aufnahme der BMF-Info zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz in der letztgültigen Fassung (Info des BMF vom 17.12.2019, BMF-010221/0395-IV/8/2019) in Kapitel 3.2.
- **Klarstellungen, allgemeine Wartung** und **Fehlerkorrektur**, sowie
- **formale Strukturanpassungen**.

**Insbesondere wird in den VPR 2020 Folgendes behandelt** (auszugsweise Darstellung):

<b>Randzahl VPR 2020</b>	<b>Inhalt</b>
Rz 19 (vormals: Rz 18)	Die <b>rechtliche Bedeutung der OECD-VPG</b> als Auslegungshilfe für den Fremdvergleichsgrundsatz wird klargestellt (dynamische Interpretation).
Rz 42 (neu)	Es wird klargestellt, welche <b>Kostenbasis</b> bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen <b>Nettomargenmethode</b> heranzuziehen ist und wie durchlaufende Posten zu behandeln sind.
Rz 45 (vormals: 40) ff	Entsprechend den Ausführungen der OECD in der „Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method“ (2018) wird die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen <b>Gewinnteilungsmethode</b> genauer geregelt.
Rz 64 (neu)	Entsprechend der Änderungen in Kapitel I der OECD-VPG wird das Konzept der <b>Risikokontrolle</b> erläutert, welches für die Zuordnung von Risiken im Rahmen der Funktionsanalyse maßgeblich ist.
Rz 73 (vormals: 33) Rz 74 (neu)	Im neuen Unterkapitel „Zeitfragen bei der Vergleichbarkeit“ werden Aussagen ergänzt, wann – trotz grundsätzlicher Ex-Ante-Betrachtung bei der Verrechnungspreisermittlung – <b>Jahresendanpassungen</b> zulässig sind.
Rz 75 (vormals: 63) bis Rz 79 (vormals 65)	Die Margenermittlung auf Basis von <b>Datenbankstudien</b> wird detaillierter erläutert und

	um ein neues Beispiel ergänzt, um die Vorgehensweise anschaulicher darzustellen.
Rz 84 (neu)	Die neue Randziffer dient als Überblick über die verschiedenen Arten von <b>Vertriebsgesellschaften</b> und verweist auf die in den meisten Fällen angewendeten Verrechnungspreismethoden.
Rz 88 (neu)	Entsprechend Kapitel VII der OECD-VPG werden die Voraussetzungen für die Verrechnung von Dienstleistungen dem Grunde nach erläutert ( <b>Vorteilstest</b> ).
Rz 91 (vormals: 77)	Änderung der Verwaltungspraxis: Die Verrechnung von <b>Dienstleistungen mit Routinecharakter</b> orientiert sich nunmehr am Bericht des EU-JTPF (Gewinnaufschlag zwischen 3% und 10%).
Rz 95-99 (neu)	Entsprechend Kapitel VII.D der OECD-VPG folgt Österreich dem von der OECD empfohlenen <b>LVAIGS-Ansatz</b> , welcher eine vereinfachte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für die Verrechnung von Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung darstellt.
Rz 107-138 (vormals: Rz 87-101)	Die Erläuterungen entsprechen dem neuen Kapitel X der OECD-VPG und dienen als Auslegungshilfe für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei <b>Finanztransaktionen</b> (Konzerndarlehen, Cash-Pooling, Garantien, Sicherungsgeschäfte, Captives). Die <b>wichtigsten Aussagen</b> umfassen u.a.: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Art 9 OECD-MA dient auch der Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital;</li> <li>- Auswirkung der Konzernzugehörigkeit auf die Kreditwürdigkeit (angepasstes Stand-Alone-Rating);</li> <li>- Erforderlichkeit einer zweiseitigen Analyse (auch hinsichtlich Handlungsoptionen);</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Preisvergleichsmethode idR anwendbar, andere Methoden werden erläutert;</li> <li>- Risikokontrolle in Bezug auf Konzernfinanzierungen erläutert (Rz 120);</li> <li>- Vergütung von Cash-Pool-Mitgliedern als Aufteilung von Synergieeffekten, Cash-Pool-Betreiber idR lediglich Dienstleister;</li> <li>- Ermittlung der Garantiegebühr auf Basis der Preisvergleichsmethode oder „yield approach“.</li> </ul>
Rz 139 (neu) bis Rz 154 (vormals: Rz 107)	Das Kapitel „ <b>immaterielle Werte</b> “ wurde entsprechend den Änderungen von Kapitel VI der OECD-VPG überarbeitet (inkl. Erläuterung des DEMPE-Konzepts, welches für die Zuordnung der Erträge aus der Übertragung oder Nutzung immaterieller Werte maßgeblich ist).
Rz 155-159 (neu)	Österreich folgt dem von der OECD empfohlenen HTVI-Ansatz. Demnach kann die Finanzverwaltung im Fall von <b>schwer zu bewertenden immateriellen Werten</b> (hard to value intangibles, HTVI) ex-post-Ergebnisse für die Beurteilung der Angemessenheit einer Preisgestaltung heranziehen. Dabei sind jedoch Verrechnungspreiskorrekturen nur nach Maßgabe der innerstaatlichen Verfahrensvorschriften möglich.
Rz 160-176 (vormals: Rz 112-128)	Aufgrund der Änderungen in Kapitel VIII der OECD-VPG werden die Voraussetzungen für das Vorliegen eines <b>Kostenverteilungsvertrags</b> (KVV) sowie die fremdübliche Verrechnung im Zusammenhang damit neu geregelt. Die Änderungen waren aufgrund des BEPS-Projekts notwendig geworden.
Rz 177-192 (vormals: Rz 129-142)	Die Überarbeitungen der Aussagen zu <b>Konzernstrukturänderungen</b> sind lediglich klarstellender Natur und dienen der Vertiefung

	einzelner Themen, welche sich aus Kapitel IX der OECD-VPG ergeben.
Rz 197-200 (vormals: Rz 143)	<b>Standortvorteile</b> sind nach den Grundsätzen von Kapitel I der OECD-VPG zwischen den beteiligten Unternehmen aufzuteilen. Auch die österreichische Forschungsprämie kann einen Standortvorteil begründen.
Rz 201-204 (neu)	<b>Konzernsynergien</b> sind zwischen den zur Entstehung des Vorteils beitragenden Gesellschaften aufzuteilen; zufällige Vorteile sind idR nicht abzugelten.
Rz 205-230 (vormals: Rz 161-178)	Im Kapitel „ <b>Betriebsstättenbegriff</b> “ werden Aussagen aus aktuellen EAS-Auskünften und die BEPS-Auswirkungen ergänzt sowie das Unterkapitel „Bauausführungen und Montagen“ eingefügt.
Rz 231-326 (vormals: Rz 179-275)	Die Erläuterungen zur Betriebsstättengewinnzurechnung werden in Punkto Umsetzung des Authorized OECD Approach in Österreich ( <b>AOA light</b> ) präzisiert. Außerdem wird in Rz 241 (vormals: Rz 190) die VwGH-Judikatur zur Zurechnung von Kapitalbeteiligungen zu (Personengesellschafts-)Betriebsstätten eingearbeitet.
Rz 288 (vormals: Rz 234-235)	Bei der Gewinnzurechnung bei <b>Vertreterbetriebsstätten</b> wird – im Einklang mit den Vorgaben der OECD – am Zwei-Steuerpflichtigen-Ansatz festgehalten.
Rz 332 (neu)	Bei <b>hybriden Personengesellschaften</b> gelten die Grundsätze des OECD Partnership Report, welche auch in Art. 1 Abs. 2 OECD-MA 2017 Eingang gefunden haben.
Rz 363 (neu)	Es wird der <b>Mindestinhalt</b> einer Verrechnungspreisdokumentation (außerhalb des Anwendungsbereichs des VPDG) festgelegt.

Rz 376-377 (vormals: Rz 320)	Bei der Margenermittlung im Wege einer <b>Datenbankrecherche</b> müssen gewisse Mindestinformationen sowie die vorgenommenen Suchschritte dokumentiert werden. Datenbankstudien sind alle drei Jahre zu erneuern.
Rz 378-444 (neu)	Im Kapitel „Dokumentationspflichten nach dem <b>VPDG</b> und der VPDG-DV“ wird die entsprechende BMF-Info (mit einzelnen redaktionellen Änderungen) wiedergegeben.
Rz 445-447 (neu)	Da das <b>EU-Meldepflichtgesetz</b> Hallmarks hinsichtlich Verrechnungspreisgestaltungen enthält, wird ein kurzer Überblick über die Meldepflicht gegeben und auf die dazu ergangene BMF-Info verwiesen.
Rz 453 (neu)	Als verfahrensrechtliche Grundlage für <b>Gegenberichtigungen</b> kommen § 299, § 303 oder § 243 BAO, nicht jedoch § 48 Abs. 5 BAO in Betracht. Ist Verjährung eingetreten, kann diese nur im Rahmen der Umsetzung eines Verständigungsverfahrens durchbrochen werden.
Rz 455 (neu)	Unter Verweis auf die KStR wird das Verhältnis zwischen Verrechnungspreiskorrekturen und der <b>Hinzurechnungsbesteuerung</b> erläutert.
Rz 464 (neu)	Scheidet der Ansatz einer Verrechnungspreisforderung als <b>Sekundärberichtigung</b> aus, so ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung vorliegen.
Rz 471-474 (vormals: Rz 338-350)	Die Erläuterungen zu umsatzsteuerlichen Auswirkungen von Verrechnungspreiskorrekturen werden komplett neu gefasst und entsprechen den Ausführungen in den UStR. Wegfall des Unterkapitels „Gesellschaftsteuerliche Sekundärberichtigungen“.

Rz 475 (vormals: Rz 351-368)	Die detaillierten Aussagen zur Streitbeilegung können entfallen, da diese mittlerweile in einer eigenen BMF-Info enthalten sind und dort regelmäßig aktualisiert werden.
Rz 476-479 (neu)	Erläuterungen, über welche Verrechnungspreisfragen in einem <b>Auskunftsbescheid</b> abgesprochen werden kann; Hinweis auf die Möglichkeit von APAs.
Rz 21-24 (vormals: 369-391)	Der 5. Teil der VPR 2010 entfällt; die wichtigsten Aussagen mit Relevanz für Verrechnungspreisgestaltungen werden im 1. Teil der VPR 2020 übernommen; Einarbeiten des neuen § 22 BAO sowie der jüngsten VwGH-Judikatur zum <b>Missbrauch</b> bei Zwischengesellschaften.

## II. Die Änderungen im Einzelnen:

## Inhaltsverzeichnis

<b>VERRECHNUNGSPREISRICHTLINIEN 2020</b> .....	1
<b>INHALTSVERZEICHNIS</b> .....	9
<b>1. TEIL: MULTINATIONALE KONZERNSTRUKTUREN</b> .....	14
1.1. Rechtsgrundlagen der Einkünfteabgrenzung .....	14
1.1.1. Der OECD-Fremdvergleichsgrundsatz .....	14
1.1.2. Internationale Rechtsgrundlagen .....	16
1.1.2.1. Verbundene Unternehmen-Kapitalgesellschaften .....	16
1.1.2.2. Betriebsstätten .....	17
1.1.3. Innerstaatliche Rechtsgrundlagen .....	18
1.1.4. Die rechtliche Bedeutung der OECD-VPG-Verrechnungspreisgrundsätze .....	20
1.1.5. Verrechnungspreise und Einkünftezurechnung .....	22
1.2. Methodik der Verrechnungspreisermittlung.....	23
1.2.1. Die OECD-Verrechnungspreismethoden .....	23
1.2.1.1. Preisvergleichsmethode.....	23
1.2.1.2. Wiederverkaufspreismethode.....	25
1.2.1.3. Kostenaufschlagsmethode .....	26
1.2.1.4. Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode .....	27
1.2.1.5. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode.....	30
1.2.2. Fragen zur Methodenanwendung .....	33
1.2.2.1. Methodenauswahl .....	33
1.2.2.2. Die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren .....	36
1.2.2.3. Zeitfragen bei der Vergleichbarkeit.....	41
1.2.2.4. Margenermittlung durch Datenbanken .....	42
1.3. Konzerninterner Leistungsverkehr .....	47
1.3.1. Warenlieferungen .....	47
1.3.1.1. Produktionsgesellschaften .....	47
1.3.1.2. Vertriebsgesellschaften .....	48
1.3.2. Dienstleistungen allgemeiner Art.....	49
1.3.2.1. Fremdvergleichsgrundsatz.....	49
1.3.2.2. LVAIGS-Ansatz .....	52
1.3.2.3. Konzernumlagen.....	54
1.3.2.4. Abgrenzungsfragen.....	55
1.3.3. Finanztransaktionsdienstleistungen .....	57
1.3.3.1. Überlassung von Finanzmitteln im Konzerninterne Zinsen .....	58

1.3.3.24. Cash-Pooling Management .....	66
1.3.3.32. Garantien, Bürgschaften und Patronatserklärungen .....	68
1.3.3.43. Sicherungsgeschäfte (Hedging und Factoring).....	70
1.3.3.5. Konzerneigene Versicherungen (Captive Insurance) .....	71
1.3.4. Immaterielle Werte-Lizenzgebühren .....	73
1.3.4.1. Definition.....	73
1.3.4.21. Lizenzverrechnung dem Grunde nach .....	74
1.3.4.32. Lizenzverrechnung der Höhe nach.....	78
1.3.4.4. Hard-to-value intangibles .....	81
1.3.5. Kostenverteilungsverträge (Poolumlageverträge).....	84
1.3.5.1. Allgemeines .....	84
1.3.5.2. Beitrag zum KVV-Umlage .....	86
1.3.5.3. Ein- und Austritt .....	90
1.3.6. Konzernstrukturänderungen .....	91
1.3.6.1. Strukturänderungsmodelle .....	91
1.3.6.2. Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes.....	93
1.3.7. Einzelfragen .....	99
1.3.7.1. Aufteilung des Währungsrisikos .....	99
1.3.7.2. Internationale Arbeitskräfteentsendung .....	99
1.3.7.3. Standortvorteile.....	100
1.3.7.4. Konzernsynergien .....	102
2. TEIL: MULTINATIONALE BETRIEBSSTÄTTENSTRUKTUREN .....	104
2.1. Betriebsstättenbegriff .....	104
2.1.1. Örtliche Betriebsstätten.....	104
2.1.2. Bauausführungen und Montagen .....	108
2.1.32. Ständige Vertreter als DBA-Vertreterbetriebsstätten.....	111
2.2. Betriebsstättengewinnzurechnung – „AOA light“ .....	114
2.2.1.1. Allgemeine Grundsätze.....	114
2.2.21. Funktionsanalyse .....	117
2.2.2.1.1-2. Wesentliche Mitarbeiterfunktionen („significant people functions“) .....	117
2.2.2.2.1-4. Wirtschaftsgüterzuordnung .....	119
2.2.21.3. Risikozuordnung .....	124
2.2.2.4.1-5. Zuordnung von Dotationskapital.....	124
2.2.32. Ermittlung des Betriebsstättenergebnissesgewinnes.....	127
2.2.32.1. Allgemeine Grundsätze.....	127
2.2.32.2. Zinsen .....	132
2.2.32.3. Überführung von Wirtschaftsgütern.....	134

2.2.32.4. Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern .....	136
2.2.32.5. Dienstleistungen .....	137
2.2.32.6. Vertreterbetriebsstätten .....	139
2.2.32.7. Werbe- und Markterschließungsmaßnahmen .....	141
2.2.32.8. Gründungskosten und Vorlaufaufwand .....	142
2.2.32.9. Nachträgliche Einkünfte.....	143
2.2.32.10. Indirekte Gewinnaufteilungsmethode.....	144
2.2.43. Bauausführungen und Montagen.....	147
2.2.43.1. Allgemeine Grundsätze.....	147
2.2.43.2. Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen und –erträgen .....	150
2.2.43.3. Liefergewinnbesteuerung .....	150
2.2.43.4. Unzulässige Gewinnaufteilungsmethoden.....	151
2.2.43.5. AOA und Verluste aus Bauprojekten .....	152
2.2.43.6. Arbeitsgemeinschaften .....	153
2.3. Personengesellschaften .....	154
2.3.1. Transparenz- und Intransparenzprinzip .....	154
2.3.2. Personengesellschaften/Mitunternehmerschaften .....	157
2.3.3. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft.....	161
2.3.3.1. Außerbetriebliche Leistungsbeziehungen.....	161
2.3.3.2. Betriebliche Leistungsbeziehungen.....	162
2.3.3.3. Vermögensverwaltende Personengesellschaften .....	163
3. TEIL: DOKUMENTATIONS- UND MELDEPFLICHTEN .....	165
3.1. Allgemeines Dokumentationsvorschriften .....	165
3.1.1. Rechtsgrundlagen.....	165
3.1.2. Umfang und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation .....	168
3.1.3. <del>3-2-</del> Funktions- und Risikoanalyse .....	170
3.1.4. <del>3-3-</del> Vorteilsausgleich .....	173
3.1.5. <del>3-4-</del> Verwendung von Datenbanken .....	174
3.2. Dokumentationspflichten nach dem VPDG und der VPDG-DV.....	176
3.2.1. Anwendbarkeit des VPDG .....	176
3.2.2. Begriffsbestimmungen (§ 2 VPDG).....	178
3.2.2.1. Geschäftseinheit (§ 2 Z 2 VPDG).....	178
3.2.2.2. Oberste Muttergesellschaft (§ 2 Z 3 VPDG).....	179
3.2.2.3. Ansässigkeitsstaat (§ 2 Z 5 VPDG) .....	180
3.2.3. Länderbezogene Berichterstattung .....	181
3.2.3.1. Verwendung eines länderbezogenen Berichts.....	181

3.2.3.2. Die Pflicht zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts ( <del>§§ 3 bis 5</del> VPDG) .....	182
3.2.3.3. Die Mitteilungspflicht iZm der Pflicht zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts (§ 4 VPDG) .....	188
3.2.3.4. Inhalt des länderbezogenen Berichts (Anlage 1-3 zum VPDG).....	191
3.2.3.4.1. Datenquellen .....	191
3.2.3.4.2. Datenumfang bei abweichendem Wirtschaftsjahr .....	192
3.2.3.4.3. Umrechnung und Rundung von Beträgen (Anlage 1 zum VPDG) .....	193
3.2.3.4.4. Betriebsstättendaten (Anlage 1 zum VPDG).....	193
3.2.3.4.5. „Erträge“ (Anlage 1 zum VPDG, Spalten 2-4).....	194
3.2.3.4.6. „Vorsteuergewinn (-verlust)“ (Anlage 1 zum VPDG, Spalte 5).....	195
3.2.3.4.7. „Noch zu zahlende Ertragsteuern“ (Anlage 1 zum VPDG, Spalten 6 und 7) .	195
3.2.3.4.8. „Beschäftigtenzahl“ (Anlage 1 zum VPDG, Spalte 10) .....	197
3.2.3.5. Übermittlung der Dokumentation (§ 8 VPDG).....	197
3.2.3.6. Automatischer Austausch der länderbezogenen Berichte (§ 5 Abs. 1 Z 3, § 11 und 12 VPDG) .....	197
3.2.4. Master- und Local File.....	199
3.2.4.1. Allgemeines .....	199
3.2.4.2. Einzelfragen zum Inhalt des Master File.....	202
3.2.4.2.1. Beschreibung der Geschäftstätigkeit (§ 3 VPDG-DV) .....	202
3.2.4.2.2. Darstellung der Liefer- und Leistungskette (§ 3 Z 2 VPDG-DV).....	202
3.2.4.3. Einzelfragen zum Inhalt des Local File .....	202
3.2.4.3.1. Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle (§ 9 VPDG-DV).....	202
3.2.4.3.2. Finanzinformationen – Jahresabschluss (§ 10 Z 2 VPDG-DV).....	204
3.2.4.4. Übermittlung von Master und Local File.....	205
3.3. Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen .....	205
4. TEIL: ABGABENBEHÖRDLICHE VERRECHNUNGSPREISPRÜFUNG.....	207
4.1. Abgabenbehördliche Berichtigungen .....	207
4.1.1. Einleitung .....	207
4.1.21. Primärberichtigungen .....	207
4.1.32. Körperschaftsteuerliche Sekundärberichtigungen .....	210
4.1.32.1. Verrechnungspreisforderungen .....	210
4.1.32.2. Verrechnungspreisverbindlichkeiten.....	212
4.1.32.3. Verdeckte Ausschüttungen .....	213
4.1.32.4. Verdeckte Einlagen .....	216
4.1.43. Umsatzsteuerliche Sekundärberichtigungen.....	216
4.1.4.1. Anwendung des Normalwerts (§ 4 Abs. 9 UStG 1994).....	216

4.1.4.2. Berichtigung der Bemessungsgrundlage (§ 16 UStG 1994) .....	218
4.1.4.3. Unentgeltliche konzerninterne Leistungen.....	218
4.2. Maßnahmen zur Streitbeilegung <del>Verständigungsverfahren</del> .....	225
4.3. Unilaterales Ruling und bi-/multilaterale Advance Pricing Agreements (APA) <del>EU-Schiedsübereinkommen</del> .....	230
4.4. Grenzüberschreitende Verrechnungspreiskontrolle .....	232
5. <del>TEIL: STEUERGESTALTUNG MITTELS ZWISCHENGESELLSCHAFTEN</del> .....	234
<del>5.1. Begriff der Zwischengesellschaft</del> .....	234
<del>5.2. Berichtigung der Einkünftezurechnung</del> .....	235
<del>5.2.1. Scheingeschäfte</del> .....	235
<del>5.2.2. Rechtsmissbrauch</del> .....	236
<del>5.2.3. Allgemeine Zurechnungsgrundsätze</del> .....	237
<del>5.3. Verrechnungspreisberichtigungen</del> .....	239
5. TEIL: ANHANG .....	241
5.1. Überblick EAS-Auskünfte .....	241
5.2. OECD und EU Materialien.....	244

# 1. Teil: Multinationale Konzernstrukturen

## 1.1. Rechtsgrundlagen der Einkünfteabgrenzung

### 1.1.1. Der OECD-Fremdvergleichsgrundsatz

#### 1 [1]

Verrechnungspreise dienen der Herbeiführung einer sachlich gerechtfertigten Ergebnisaufteilung **im Falle** von Wirtschaftsbeziehungen zwischen **verbundenen Unternehmen-Nahestehenden**. Werden grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu **verbundenen Unternehmen-nahestehenden-Gesellschaften** unterhalten, müssen diese für steuerliche Belange so gestaltet werden, dass es hierdurch nicht zu internationalen Gewinnverschiebungen kommt. Zu diesem Zweck müssen die Geschäftsbeziehungen **gegebenenfalls** durch Ansatz von Verrechnungspreisen in ihrer steuerlichen Auswirkung jenen angepasst werden, die zustande gekommen wären, wenn die Geschäftspartner sich als unabhängige Unternehmen fremd gegenüber gestanden wären (Fremdvergleichsgrundsatz). **Die Preise sowie die sonstigen vertraglichen Bedingungen sind daher für steuerliche Zwecke fremdüblich auszugestalten.**

#### 2 [2]

Der Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab für eine sachgerechte Einkünfteabgrenzung ist international anerkannt. Die OECD hat ~~1995~~ allgemeine Grundsätze für die Ermittlung fremdverhaltenskonformer Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen veröffentlicht (OECD-Verrechnungspreisgrundsätze-~~1995~~; OECD-VPG). Die Mitgliedstaaten der OECD wurden hierbei mit ~~der~~ Empfehlung **des Rates der OECD** vom 13. Juli 1995 aufgefordert, diesen OECD-Grundsätzen bei abgabenbehördlichen Verrechnungspreisprüfungen und bei allfälligen Verrechnungspreisberichtigungen zu folgen. Da sich auch die UNØ in Ziffer ~~4-3~~ ihres Kommentars zu Art. 9 des UNØ-DBA-Muster**abkommens (UN-MA)** auf die OECD-VPG bezieht, werden Verrechnungspreisberichtigungen im Verhältnis zu sämtlichen DBA-Partnerstaaten Österreichs unter Zugrundelegung der OECD-Grundsätze vorzunehmen sein.

#### 3 [3]

~~Die OECD-VPG 1995 sind mit ihren Updates 1996, 1997 und 1998 in einer zwischen der Schweiz und Österreich abgestimmten deutschen Übersetzung in AÖF Nr. 114/1996, 122/1997, 155/1998, 171/2000 veröffentlicht worden. Mit OECD-Empfehlung vom 22. Juli 2010 wurde um Beachtung des Updates 2010 ersucht, in dem die Kapitel I bis III der OECD-VPG 1995 einer vertiefenden Überarbeitung unterzogen wurden und ein neues Kapitel IX in~~

~~Bezug auf Unternehmensreorganisationen angeschlossen wurde.~~ Die VPR ~~2020~~2010 sind auf der Grundlage der **aktuellsten** OECD-VPG erstellt und sollen ihre innerstaatliche Umsetzung erleichtern und sicherstellen (**zur rechtlichen Bedeutung der OECD-VPG siehe Rz 19**). ~~sie schließen nicht aus, weiterführende Hinweise aus den OECD-VPG in der jeweiligen Fassung zu nutzen.~~ Soweit die VPR ~~2020~~2010 auf Absätze der Kapitel I—III der OECD-VPG verweisen, finden sich Doppelverweisungen, um die Nutzung der deutschen Übersetzung weiterhin zu ermöglichen; ein der Absatzzitation nachgestelltes „rev“ verweist auf die inhaltlich gleiche **handelt es sich um die** Fundstelle in der revidierten Fassung des Updates ~~2017~~2010 (**OECD (2018), OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017, OECD Publishing, Paris; <https://doi.org/10.1787/9789264304529-de>**). Ein der Absatzzitation nachgestelltes „rev“ verweist auf die Fundstelle in nach dem Update 2017 verfassten OECD Reports, welche erst zukünftig in die OECD-VPG eingearbeitet werden (zB im Bereich der geschäftsvorfallbezogenen **Gewinnaufteilungsmethode und der Finanztransaktionen**).

#### 4 [NEU]

**Derzeit haben alle EU-Mitgliedstaaten den Fremdvergleichsgrundsatz der OECD (oder einen äquivalenten Standard) übernommen. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum (EU-JTPF) unterstützt und berät als Sachverständigengruppe die Europäische Kommission in steuerlichen Fragen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen. Auf Basis der OECD-VPG erarbeitet es pragmatische, nicht legislative Lösungen für praktische Probleme bei der Verrechnungspreisgestaltung in der EU. Die Berichte des EU-JTPF können als Auslegungshilfe für den Fremdvergleichsgrundsatz herangezogen werden, sind jedoch nicht rechtlich bindend.**

#### 5 [4]

Wird **Verweise** in den VPR ~~2020~~2010 auf DBA-Artikel verwiesen, so ist dieser Verweis **sind** stets so zu verstehen, dass damit auf jenen Artikel des maßgebenden bilateralen DBA Bezug genommen wird, der dem entsprechenden Artikel des OECD-Musterabkommens (**OECD-MA**) nachgebildet ist. „Art. 9 DBA“ verweist damit **etwa** auf Art.ikel 9 des OECD-~~MA~~Musterabkommens. Grundsätze, die in den VPR 2010 für Einwärtsgestaltungen oder für Auswärtsgestaltungen aufgestellt sind, gelten im Allgemeinen sinngemäß auch für die jeweils reziproken Gestaltungsrichtungen.

## 1.1.2. Internationale Rechtsgrundlagen

### 1.1.2.1. Verbundene Unternehmen-Kapitalgesellschaften

#### 6 [5]

Art. 9 **OECD-MA** des OECD-Musterabkommens sieht das Erfordernis einer fremdverhaltenskonformen Gewinnaufteilung zwischen **verbundenen Unternehmen** nahestehenden "Gesellschaften" im Sinn der DBA-Terminologie, ~~sonach insbesondere zwischen Kapitalgesellschaften, vor.~~ **Der Begriff des Unternehmens im Sinne des Art. 9 OECD-MA bezieht sich gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit; unabhängig davon, um welche Einkünfte es sich nach österreichischem Recht handelt und in welcher Rechtsform die Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Eine fremdverhaltenskonforme Gewinnaufteilung ist insbesondere für Kapitalgesellschaften innerhalb eines Konzerns erforderlich.** Art. 9 **OECD-MA** ist so auszulegen, dass sich daraus für die Vertragsstaaten eines DBA nicht nur die Berechtigung ergibt, fremdverhaltenswidrig ermittelte Gewinne eines verbundenen Unternehmens auf das fremdübliche Maß zu erhöhen, sondern dass daraus für den anderen DBA-Partnerstaat die Verpflichtung resultiert, eine korrespondierende Gegenberichtigung vorzunehmen. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA wird auf österreichischer Seite eine bloß klarstellende Funktion beigemessen.

#### 7 [6]

~~Sofern kein Fall von Abkommensmissbrauch vorliegt, entfaltet Art. 9 OECD-MA DBA~~ **entfaltet** daher eine Sperrwirkung, die dazu verpflichtet, den inländischen Gewinn einer zu einem multinationalen Konzern gehörenden Gesellschaft höchstens im fremdüblichen Ausmaß zu besteuern. **Das bedeutet, Art. 9 OECD-MA beschränkt das nach innerstaatlichem Recht bestehende Besteuerungsrecht auf den fremdüblichen Gewinn, kann jedoch keine zusätzlichen Besteuerungsrechte begründen. Im Fall von Abkommensmissbrauch tritt die Sperrwirkung hingegen nicht ein.**

#### *Beispiel:*

*Die österreichische A-GmbH erhält von ihrer in Staat X ansässigen Muttergesellschaft (X-GmbH) ein Darlehen und diese verzichtet darauf, hierfür fremdübliche Zinsen von 100 zu verrechnen. Staat X wird durch Art. 9 **DBA** berechtigt, den Gewinn der X-GmbH um 100 zu erhöhen. **Korrespondierend dazu entsteht für Österreich die Verpflichtung, den Gewinn der A-GmbH um 100 zu kürzen. Sollte allerdings Staat X keine Besteuerung der fremdüblich anzusetzenden Zinsen vornehmen, sollte weiters die X-GmbH einer anderen österreichischen Konzerngesellschaft gehören und sollte die Vermutung einer missbräuchlichen und künstlichen Gestaltung nicht entkräftet werden, dann legt Art. 9 DBA Österreich nicht die Verpflichtung auf, den Gewinn der A-GmbH um 100 herabzusetzen.***

## 8 [7]

Die Grundsätze des Art. 9 ~~OECD-MA~~ des ~~OECD-Musterabkommens~~ haben auch in Art. 4 Abs. 1 des EU-Schiedsübereinkommens (**Übereinkommen vom 23.7.1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen [90/436/EWG], ABl. Nr. L 225 vom 20.08.1990 S. 10, idF des Übereinkommens vom 21.12.1995 [1996/C 26/01], des Protokolls vom 25.5.1999 [1999/C 202/01] und des Übereinkommens vom 8.12.2004 [2005/C 160/01]**) Eingang gefunden. Treten zwischen den EU-Mitgliedstaaten Konflikte bei der steuerlichen Gewinnaufteilung zwischen nahestehenden **verbundenen** Kapitalgesellschaften auf **und werden Verständigungs- oder Schiedsverfahren auf der Grundlage des EU-Schiedsübereinkommens geführt, sind ebenfalls die in den OECD-VPG festgehaltenen Grundsätze zu berücksichtigen**, ~~dann werden Schiedsverfahren unter Berücksichtigung dieser OECD-Grundsätze geführt werden.~~ **Das EU-BStbG (Bundesgesetz über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, BGBl. I Nr. 62/2019), durch welches die EU-StreitbeilegungsRL (Richtlinie 2017/1852/EU über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABl. Nr. L 265 vom 14.10.2017 S. 1) in Österreich umgesetzt wurde, enthält keine eigenständige materielle Rechtsgrundlage für die Gewinnaufteilung. Es verweist dafür auf die jeweils anwendbaren DBA und auf das EU-Schiedsübereinkommen. Daher sind auch im Rahmen der Verfahren nach EU-BStbG die OECD-Grundsätze anzuwenden.**

### 1.1.2.2. Betriebsstätten

## 9 [8]

Art. 7 ~~OECD-MA~~ des ~~OECD-Musterabkommens~~ legt fest, dass im grenzüberschreitenden Verhältnis zwischen den Betriebsstätten **bzw. den Betriebsstätten und dem Stammhaus** eines Unternehmens die Gewinnaufteilung ebenfalls nach Fremdverhaltensgesichtspunkten zu erfolgen hat. Hierbei sind die Grundsätze des **„Authorized OECD Approach“, sofern diese vom Wortlaut des OECD-MA idF vor 2010 gedeckt sind, („AOA light“)** zu beachten (Rz ~~232-181~~). Nach diesen Grundsätzen soll im grenzüberschreitenden Verhältnis jede Betriebsstätte im Grundsatz stets so behandelt werden, als wäre sie ein selbständiges und unabhängiges Unternehmen („separate entity approach“). Daher sind auch **für Betriebsstätten** die OECD-VPG analog anwendbar.

## 10 [9]

Allerdings bedarf der AOA zu seiner vollständigen Umsetzung eines neugefassten Art. 7 **idF OECD-MA 2010**, der noch in keinem österreichischen DBA enthalten ist (**zu Österreichs Vorbehalt siehe Rz 232**). Derzeit ergeben sich daher aus dem OECD-Kommentar zu Art. 7 gewisse Einschränkungen in der Umsetzung des AOA, die darauf zurückzuführen sind, dass **Auslandsb**Betriebsstätten - anders als **Auslandst**Tochtergesellschaften - keine eigenen Steuerpflichtigen sind; Stammhaus und **Auslandsb**Betriebsstätte bilden vielmehr zusammen einen einzigen Steuerpflichtigen (siehe hierzu Rz **233-180**).

## 11 [10]

Da die Gewinne von Personengesellschaften nach der Transparenzmethode in den Händen der Gesellschafter besteuert werden, bildet Art. 7 **OECD-MA DBA** auch die Rechtsgrundlage für die internationale Gewinnaufteilung, wenn ein Steuerpflichtiger grenzüberschreitend an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt ist; denn die Betriebsstätten der ausländischen Personengesellschaft bilden Betriebsstätten des Gesellschafters (**siehe hierzu Rz 327**).

## 12 [11]

Die Grundsätze des Art. 7 **OECD-MA (idF vor 2010)** des ~~OECD-Musterabkommens~~ haben auch in Art. 4 Abs. 2 des EU-Schiedsübereinkommens Eingang gefunden. Treten daher zwischen den EU-Mitgliedstaaten Konflikte bei der steuerlichen Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten auf, ~~dann~~ **und** werden **Verständigungs- oder** Schiedsverfahren **nach dem EU-Schiedsübereinkommen geführt, dann sind** ~~unter Berücksichtigung dieser OECD-Grundsätze zu berücksichtigen~~ ~~geführt werden~~ (**siehe Rz 475**). **Durch den Verweis auf das jeweils anwendbare DBA gilt Gleiches auch für Verfahren nach dem EU-BStbG.**

### 1.1.3. Innerstaatliche Rechtsgrundlagen

## 13 [12]

Hat sich in einem ausländischen Außenprüfungsverfahren (zutreffend) gezeigt, dass der im Ausland versteuerte Gewinn zu niedrig und der in Österreich versteuerte Gewinn zu hoch angesetzt worden ist, dann bedarf eine korrespondierende Gewinnkorrektur auf österreichischer Seite keiner innerstaatlichen **materiell-rechtlichen Grundlage** Rechtsgrundlage, weil hier das **DBA Doppelbesteuerungsabkommen** unmittelbar seine Sperrwirkung entfaltet. DBAs haben zwar nur den Rang einfacher Bundesgesetze, gehen aber als "lex specialis" den entgegenstehenden Bestimmungen des **originär** innerstaatlichen

Rechts vor (vgl. VwGH 28.6.1963, 2312/61; 17.12.1975, 1037/75; **7.9.1989, 89/16/0085**  
~~BFH 18.9.1968, I R 56/67~~).

#### **14 [13, 14]**

Erfordert hingegen der im **DBA Doppelbesteuerungsabkommen** verankerte internationale Fremdvergleichsgrundsatz eine Gewinnerhöhung in Österreich, dann wird nach herrschender Auffassung das **DBA Abkommen** als bloße Ermächtigungsvorschrift gesehen, die der Ausfüllung durch innerstaatliches Recht bedarf (BFH 21.1.1981, I R 153/77, BStBl II 1981, 517 mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen). Die primäre innerstaatliche Rechtsgrundlage für Gewinnerhöhungen zur Wahrnehmung des in Art. 9 der DBA verankerten Fremdvergleichsgrundsatzes bildet § 6 Z 6 EStG 1988. Diese **originär innerstaatliche** Bestimmung **stellt** ~~soil~~ innerstaatlich die abkommensrechtlich erforderliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes sicherstellen. Dies verlangt nach **Übereinstimmung** Kongruenz des innerstaatlichen und des zwischenstaatlichen Fremdvergleichsgrundsatzes (Hinweis auf EStR 2000 Rz 2511 **ff**). ~~Die Bestimmung stellt klar, dass sie~~ **§ 6 Z 6 EStG 1988 gilt** nicht nur für Lieferungen, sondern auch für unternehmensinterne Dienstleistungen ~~gilt~~, wie zB der **für die VerHingabe von Finanzierungen** Finanzierungskrediten, **nicht jedoch im außerbetrieblichen Bereich (EAS 2445; BFG 18.07.2019, RV/1100628/2016)**. **§ 6 Z 6 EStG 1988 kommt grundsätzlich auch unabhängig davon zur Anwendung, wie die Transaktion im anderen Staat behandelt wird.**

#### **15 [15, 14]**

Die **Übereinstimmung** Kongruenz von internationalem und nationalem Fremdvergleichsgrundsatz hat zur Folge, dass die OECD-VPG nicht nur ein Auslegungsinstrument für Art. 9 DBA darstellen, sondern gleichzeitig für die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes des § 6 Z 6 EStG 1988 von Bedeutung sind (in diesem Sinn auch UFS 14.3.2005, RV/2154-L/02; Abs. 3 der Entscheidungsgründe). Die Deckungsgleiche des internationalen und innerstaatlichen Fremdvergleichsgrundsatzes im Geltungsbereich des § 6 Z 6 EStG 1988 ist hierbei dynamisch zu verstehen, da nur bei einer dynamischen Interpretation internationalen Verrechnungspreiskonflikten wirkungsvoll vorgebeugt werden kann. Es schlagen daher auch die jeweiligen neuen Erkenntnisse über die OECD-**VPG** Verrechnungspreisgrundsätze auf die Auslegung des § 6 Z 6 EStG 1988 durch.

*Beispiel:*

*Die österreichische Muttergesellschaft gewährt an ihre niederländische Tochtergesellschaft einen zinsfreien Kredit. Nach den OECD-**VPG** Verrechnungspreisgrundsätzen wäre der Ansatz eines Zinsaufwandes fremdverhaltenskonform. Gemäß Art. 9 **DBA-Niederlande** wird in den Niederlanden*

*der fremdübliche Zinsenaufwand gewinnmindernd abgesetzt. Würde auf österreichischer Seite § 6 Z 6 EStG 1988 **nun** so ausgelegt, dass er einer steuerlichen Erfassung der fremdüblich gebotenen Zinsen entgegenstünde, würde hierdurch der Effekt einer Doppelnichtbesteuerung bewirkt: denn die in Österreich unbesteuerten Zinsen lösen auch in den Niederlanden Nichtbesteuerung aus, weil sie dort das Körperschaftsteuerpflichtige Einkommen kürzen. **§ 6 Z 6 EStG 1988 ist daher deckungsgleich mit Art. 9 DBA-Niederlande auszulegen, sodass die fremdüblich gebotenen Zinsen in Österreich als Einnahme erfasst werden.***

## 16 [NEU]

**Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen ist ergänzend die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers heranzuziehen. Diese ist an einem durchschnittlichen Geschäftsführer orientiert, der bemüht ist, sich unternehmens- und steuerrechtlich richtig zu verhalten (KStR 2013 Rz 763 und 790). Weiters ist die Angehörigenjudikatur des VwGH zu beachten (VwGH 24.2.2011, 2008/15/0185), der zufolge Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuerkennen sind, wenn diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (KStR 2013 Rz 571).**

## 17 [16]

Sind die Leistungsbeziehungen gemäß Art. 7 DBA im Verhältnis zu Betriebsstätten eines international tätigen Unternehmens fremdverhaltenskonform zu korrigieren, dann bietet die Bewertungsvorschrift des § 6 Z 6 EStG 1988 ebenfalls die maßgebende innerstaatliche Rechtsgrundlage hierfür.

### **1.1.4. Die rechtliche Bedeutung der OECD- VPG Verrechnungspreisgrundsätze**

## 18 [17]

In rechtlicher Hinsicht handelt es sich bei den OECD-VPG Verrechnungspreisgrundsätzen um eine Empfehlung des Rates der OECD (**C(95)126/FINAL idF C(2017)37**). Der Rat empfiehlt darin den Regierungen der **OECD-Mitgliedstaaten, dass sie:**

*„1. dass ihre Steuerverwaltungen bei der Überprüfung **und** sowie bei der gegebenenfalls erforderlichen Berichtigung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen **zur** für Zwecke der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte die Leitlinien [OECD-VPG] im Bericht 1995 befolgen – unter Berücksichtigung der Gesamtheit der Leitlinien sowie der verschiedenen Kapitel im Zusammenspiel zueinander –, um zu fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen Fremdpreise für Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen zu gelangen – erhalten, wobei*

*auf den Bericht in seiner Gesamtheit und auf die wechselseitigen Zusammenhänge zwischen den verschiedenen Kapiteln Bedacht zu nehmen ist;*

2. *dass die Steuerverwaltungen die Steuerpflichtigen **zur Befolgung der Leitlinien ermutigen**; dazu anhalten, die Leitlinien im Bericht 1995 zu befolgen und dass sie zu diesem Zweck **sollten sie die Leitlinien bekannt machen** den Bericht 1995 in ihren Staaten veröffentlichen und gegebenenfalls in **ihre** die Landessprache(n) übersetzen lassen;*
3. *dass sie die Zusammenarbeit zwischen ihren Steuerverwaltungen in Verrechnungspreisfragen auf bilateraler **oder multilateraler** Ebene weiter ausbauen.*"

## **19 [18]**

**Die** Angesichts der rechtlichen Qualifikation der OECD-VPG Verrechnungspreisgrundsätze als bloße Empfehlung einer internationalen Organisation kommt ihnen aus sich heraus keine rechtsverbindliche Kraft zu. OECD-Empfehlungen erlangen **aufgrund von Art. 31 WVK** aber als Auslegungsinstrument für **DBA** Doppelbesteuerungsabkommen rechtliche Beachtlichkeit (Hinweis auf VwGH 31.7.1996, 92/13/0172 und VwGH 24.11.1999, 94/13/0233; siehe auch UFS 14.3.2005, RV/2154-L/02). **Sie sind für die Auslegung der jeweils anwendbaren DBA-Bestimmungen – im Sinne einer dynamischen Interpretation – in ihrer letztgültigen Version heranzuziehen (OECD-MK Art. 9 Z 1 iVm OECD-MA 2017 Introduction Z 33 ff; siehe auch UFS 30.7.2012, RV/2515-W/09).** Die letztgültigen OECD-VPG gelten daher grundsätzlich für alle von Österreich abgeschlossenen DBA. Nur wenn sich in einer neueren Version der OECD-VPG eine ausdrückliche Abkehr von Aussagen früherer OECD-VPG und nicht bloß klarstellende oder ergänzende Aussagen finden, so ist dem jeweiligen Geschäftsvorfall die zu diesem Zeitpunkt geltende Version der OECD-VPG zugrunde zu legen. Die VPR 2020 bedienen sich weiterführender Hinweise auf die OECD-VPG in der letztgültigen Fassung und stehen zukünftigen Änderungen der OECD-VPG nicht entgegen.

## **20 [19]**

Rechtliche Beachtlichkeit entfalten die steuerlichen OECD-Empfehlungen aber auch auf der Ebene des **originär** innerstaatlichen Rechts; und zwar insoweit, als sie Auslegungslücken füllen. Denn **originär** innerstaatliches Recht wird im Zweifel so zu verstehen sein, dass es einer Umsetzung einer OECD-Empfehlung nicht entgegensteht (siehe zB Rz 15 und Rz **356** 305).

### **1.1.5. Verrechnungspreise und Einkünftezurechnung**

#### **21 [NEU]**

**Dem Grunde nach steuerlich anzuerkennende Transaktionen stellen den Ausgangspunkt einer Verrechnungspreisprüfung dar. Unter Beachtung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) sowie der allgemeinen Grundsätze der Einkünftezurechnung ist somit zunächst der wahre wirtschaftliche Gehalt einer Transaktion zu ermitteln. Bei Vorliegen eines Scheingeschäfts (§ 23 BAO) oder aufgrund von Rechtsmissbrauch (§ 22 BAO) kann die Anerkennung einer Transaktion versagt werden. Wird nach diesen allgemeinen Grundsätzen eine Transaktion zwischen verbundenen Unternehmen dem Grunde nach steuerlich anerkannt, gilt auch im Verhältnis zu Niedrigsteuerländern der Fremdvergleichsgrundsatz.**

#### **22 [384]**

Einkünfte **im Sinne von** § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Recht zur Weiter- oder Untervermietung, auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (EStR 2000 Rz 104). Einkünfte sind sonach dem tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Nimmt daher eine ausländische Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teil oder erfüllt sie nicht sinnvolle Funktionen, dann sind die Einkünfte nicht ihr, sondern dem tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit zuzurechnen (VwGH 10.12.1997, 93/13/0185; **15.12.2010, 2008/13/0012**).

#### **23 [NEU]**

**Auf Basis einer Funktionsanalyse (Rz 62) ist festzustellen, ob eine zwischengeschaltete Gesellschaft ein wirtschaftlich signifikantes Risiko trägt oder eine wirtschaftliche Funktion in der Wertschöpfungskette ausübt. Tut sie das nicht, wird ihr kein Gewinn zugerechnet werden können, da unabhängige Unternehmen einer solchen Gesellschaft üblicherweise keinen Anteil am Gewinn des Geschäfts einräumen würden (Z 2.39 OECD-VPG; BFG 24.4.2015, RV/1100109/2011).**

**Beispiel (EAS 3210):**

**Die österreichische Konzerngesellschaft A-AG erzeugt Grundprodukte, die zur Weiterverarbeitung durch eine luxemburgische Konzerngesellschaft bestimmt sind. Das Endprodukt wird nach Weiterverarbeitung schließlich durch die luxemburgische Konzerngesellschaft an Fremdkunden verkauft. Nun wird eine luxemburgische Kapitalgesellschaft zwischen den österreichischen Lieferanten und die luxemburgische Konzerngesellschaft „zwischengeschaltet“. Deckt sich deren Adresse mit jener der verarbeitenden Gesellschaft und verfügt sie über kein Personal, sondern wird lediglich bei Bedarf durch einen Geschäftsführer vertreten, so wird eine Verletzung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach Art. 6 DBA Luxemburg (entspricht Art. 9 OECD-MA) vermutet. Kann die Gesellschaft nicht nachweisen, dass sie ein wirtschaftlich signifikantes Risiko trägt oder eine wirtschaftliche Funktion in der Wertschöpfungskette ausübt, würde ihr kein Gewinn zugeordnet werden.**

24 [382]

**Als Missbrauch (§ 22 BAO) ist eine (bloß einen oder mehrere Schritte umfassende) rechtliche Gestaltung oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen anzusehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Im Fall von Rechtsmissbrauch **liegt Missbrauch vor**, sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen – aber eben nicht tatsächlich gewählten – Gestaltung zu erheben wären (VwGH 3.9.2008, 2008/13/0031, betreffend Besteuerung des Zinsenertrages einer Guernsey-Gesellschaft in den Händen der österreichischen Muttergesellschaft). **Einer derartigen Umqualifizierung stehen die OECD-VPG nicht entgegen, denen zufolge es möglich ist, gewisse Transaktionen für Verrechnungspreiszwecke nicht anzuerkennen, wenn sie einer wirtschaftlichen Rationalität entbehren (Z 1.123 OECD-VPG).****

## **1.2. Methodik der Verrechnungspreisermittlung**

### **1.2.1. Die OECD-Verrechnungspreismethoden**

#### **1.2.1.1. Preisvergleichsmethode**

25 [20]

Wird die Preisvergleichsmethode („**comparable uncontrolled price method**“, **CUP**) angewendet, dann ist bei der Preisermittlung für eine konkrete Geschäftsbeziehung zu einem **verbundenen** nahestehenden ausländischen Unternehmen zu untersuchen, welcher Preis für eine in den wesentlichen Einzelheiten vergleichbare Geschäftsbeziehung zwischen unabhängigen Unternehmen in Rechnung gestellt wird (direkter Preisvergleich). Tätigt das Unternehmen vergleichbare Geschäfte mit Fremdunternehmen, wird der sogenannte „innere

Preisvergleich“ anzustellen sein, bei dem die Preise herangezogen werden, die dasselbe Unternehmen mit fremden Dritten vereinbart hat. Hierbei kommen auch Geschäftsvorfälle zwischen Personen, die dem Steuerpflichtigen nahestehen und fremden Dritten (erweiterter innerer Fremdvergleich) als Quelle für Vergleichspreise in Frage.

## 26 [21]

Ist ein innerer Preisvergleich nicht ausreichend verlässlich möglich, wird auch der sogenannte „äußere Preisvergleich“ maßgebend sein, dh. man zieht Marktpreise zum Vergleich heran, wie man sie zB aus Börsennotierungen oder branchenüblichen Abschlüssen ermittelt oder aus Preisübersichten von Verbänden gewinnt.

## 27 [22]

Lässt sich ein direkter Preisvergleich nicht anstellen, weil keine gleichartigen Geschäfte zwischen dem Unternehmen und einem unabhängigen Dritten oder zwischen unabhängigen Dritten vorliegen, dann können in einem begrenzten Rahmen auch ungleichartige Geschäfte (zB Preise für ähnliche Produkte) herangezogen werden („indirekter Preisvergleich“); Dies allerdings nur unter der Voraussetzung, dass der Einfluss der abweichenden Faktoren auf die Preisgestaltung im Vergleichsgeschäft eliminiert werden kann (Z 2.167 bzw. 2.14rev OECD-VPG).

### *Beispiel:*

*Ein Fahrradproduzent, der seine Standardfahrräder über ausländische unabhängige Vertriebsunternehmen vermarktet, Luxusausführungen dieser Fahrräder aber ausschließlich über seine eigene Vertriebstochtergesellschaft im Ausland absetzt, könnte unter Berücksichtigung der Produktionskostendifferenz aus den Preisen der Standardfahrräder einen Rückschluss auf die Preisangemessenheit der Luxusausführung ziehen. Dies wäre aber nur dann zulässig, wenn der Wert des Luxusrades nicht durch unbestimmbare Komponenten (zB Verwertung einer Betriebserfindung oder eines anderen immateriellen Wertes, wie zB einer wertbeeinflussenden Konstruktionsidee oder einer wertsteigernden besonderen Bewerbung) beeinflusst wird.*

## 28 [23]

Bei der Vergleichbarkeitsprüfung werden neben der bloßen Vergleichbarkeit der Produkte auch die übrigen Vergleichbarkeitsfaktoren (Rz 58 53 ff) zu beachten sein. Es wird daher auch darauf ankommen, welche Preisauswirkung allgemeine Geschäftsfunktionen zeitigen (Z 2.179 bzw. 2.16rev OECD-VPG). Aus der Preisgestaltungsentwicklung mit Kunden, die nur 10% der Produkte abnehmen, kann daher oftmals noch kein verlässlicher Rückschluss auf eine fremdübliche Preisbildung mit einer ausländischen Muttergesellschaft abgeleitet werden, die 90% der Produkte abnimmt (Rz 30-25).

### 1.2.1.2. Wiederverkaufspreismethode

#### 29 [24]

Diese **Wiederverkaufspreismethode („resale price method“)** kann vor allem dort erfolgreich angewendet werden, wo an ein verbundenes Konzernunternehmen Leistungen erbracht werden, die von diesem ohne wesentliche Veränderungen an fremde Dritte weitergeleitet werden. Es ist dies eine Methode, die vornehmlich bei konzernabhängigen Vertriebsgesellschaften zum Einsatz gelangt (**Z 2.27 OECD-VPG**). **Erfolgt der Warenvertrieb über eine Kette von Gesellschaften mit Routinefunktion, kann die Wiederverkaufspreismethode im Übrigen auch über die ganze Kette hinweg angewendet werden (EAS 3198).**

#### 30 [25]

Der angemessene Verrechnungspreis für die grenzüberschreitende Warenlieferung an eine konzernzugehörige Vertriebsgesellschaft wird auf der Grundlage des Preises ermittelt, den die Vertriebsgesellschaft aus ihren Verkäufen an unabhängige Kunden erzielt. Dieser Preis wird um marktübliche Rohgewinnabschläge vermindert, die der Funktion und dem Risiko des Wiederverkäufers entsprechen.

#### *Beispiel:*

*Die österreichische Tochtergesellschaft einer schweizerischen Kapitalgesellschaft entwickelt und produziert Werkzeuge. Anlässlich einer Außenprüfung wird festgestellt, dass Werkzeugeinheiten im Inland um 10.000 €, aber nur um 6.000 € an die schweizerische Muttergesellschaft geliefert werden. Das Unternehmen bestreitet, dass 10.000 € ein vergleichbarer Fremdpreis wäre, da das schweizerische Unternehmen 90% der Produktion der inländischen Tochtergesellschaft abnimmt und daher völlig andere Konditionen erhalten muss als inländische Einzelkunden (siehe hierzu auch BFH 21.1.1981, I R 153/77, BStBl II 1981, 517). **Ein direkter Preisvergleich wäre daher nicht möglich.** Der Streitfall kann **hingegen** durch Anwendung der Wiederverkaufspreismethode gelöst werden: hierzu ist aber eine Information darüber erforderlich, welche Preise für die inländischen Werkzeugeinheiten beim Weiterverkauf durch die ~~S~~**schweizerische** Gesellschaft an deren Kunden erzielt werden (Fremdpreis zB 11.000 €), sodann ist festzustellen, welche Funktionen das schweizerische Unternehmen hierbei ausübt (**ein** Einblick in die Kostenstruktur des schweizerischen Unternehmens lässt Rückschlüsse auf deren Funktionen und Risiken zu) und es ist ~~sodann~~ auf dieser Grundlage zu bestimmen, welcher Abschlag vom Drittpreis diese Funktionen und Risiken des schweizerischen Unternehmens angemessen abdeckt (zB 20% = 2.200 €). Solcherart ergibt sich der **gesuchte** Verrechnungspreis mit 8.800 € (11.000 € - 2.200 € = 8.800 €).*

*Scheitert die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode an einer fehlenden Mitwirkungsbereitschaft der schweizerischen Muttergesellschaft, wird ~~wie in dem zitierten BFH-Urteil~~ der angemessene Verrechnungspreis im Schätzungsweg zu ermitteln sein und es ist dann der schweizerischen Muttergesellschaft überlassen, ob sie eine internationale Abklärung der Angemessenheit der Verrechnungspreise im Wege eines **Verständigungsverfahrens** wünscht (Rz **475-352**).*

### 1.2.1.3. Kostenaufschlagsmethode

#### 31 [26]

Der angemessene Verrechnungspreis wird bei Anwendung dieser **Kostenaufschlagsmethode („cost plus method“)** auf der Grundlage der Kosten des Leistungserbringers ermittelt, die um einen marktüblichen (Roh-)Gewinnaufschlag erhöht werden. Die Rohgewinnspanne ergibt sich damit grundsätzlich aus der Differenz zwischen den Verkaufserlösen und den Herstellungskosten.

#### 32 [27]

Hauptanwendungsbereiche der Kostenaufschlagsmethode sind die Erbringung von Dienstleistungen und die Lieferung von Halbfabrikaten an verbundene Unternehmen (Z 2.4532 bzw. 2.39rev OECD-VPG).

#### 33 [28]

Die Kosten müssen nach einer Kalkulationsmethode ermittelt werden, die das Unternehmen auch bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt. Falls es keine Geschäfte mit fremden Dritten gibt, muss die Kostenermittlung betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen; hierbei kann für die Ermittlung der betriebswirtschaftlichen Kostenbasis die Methode der Ist-, Normal- oder Plankostenrechnung herangezogen werden. Die Kosten müssen neben den direkten Kosten auch die indirekten Kosten (Gemeinkosten) umfassen. Im Unterschied zur Nettomargenmethode bleiben aber die Verwaltungs- und Vertriebskosten **in der Regel** außer Ansatz (siehe auch Z 2.541 bzw. 2.48rev OECD-VPG).

#### 34 [29]

Gibt es vergleichbare Geschäftsbeziehungen zu Fremden, muss der Rohgewinnaufschlag von jenen Aufschlägen ausgehen, die das Unternehmen in seinen vergleichbaren Geschäftsbeziehungen zu Fremden anwendet („innerer Vergleich“).

#### 35 [30]

**Im Falle einer** ~~Aber auch~~ **branchenüblichen** Einheitlichkeit von Gewinnaufschlägen auf verschiedenen Produkten ~~kann~~ **können auch die Gewinnaufschläge anderer Produktarten** genutzt werden („äußerer Vergleich“).

*Beispiel:*

*Die Gesellschaft A vertreibt Toaster über eine **verbundene** nahestehende Vertriebstochtergesellschaft; die Gesellschaft B vertreibt Bügeleisen über fremde Vertriebsunternehmen. Ist es branchenüblich, bei solchen Produkten einheitliche Aufschläge anzusetzen, kann aus dem Aufschlag der Gesellschaft B unter den in Z 2.4835 bzw. 2.42rev der OECD-VPG näher erläuterten Bedingungen der Aufschlag der Gesellschaft A abgeleitet werden.*

**36 [31]**

Bei einem äußeren Vergleich der Rohgewinnaufschläge mit jenen von Fremdunternehmen ist nicht nur auf die Vergleichbarkeit der Funktionen und Risiken Wert zu legen, sondern in besonderem Maße auch auf eine Vergleichbarkeit der zu Grunde liegenden Kosten zu achten (Z 2.5145 bzw. 2.52rev OECD-VPG).

**37 [32]**

Es ist nicht entscheidend, ob der pagatorische Kostenbegriff (Aufwand) oder der wertmäßige Kostenbegriff (kalkulatorische Kosten, die nicht zu Aufwand führende Komponenten enthalten können, wie kalkulatorische Eigenkapitalzinsen oder kalkulatorische Abschreibungen) als Grundlage für den Gewinnaufschlag herangezogen wird. Auch die OECD-VPG legen sich in dieser Hinsicht nicht fest. Wesentlich ist **vielmehr**, dass bei den für die Aufschlagsermittlung herangezogenen Vergleichsunternehmen die gleiche Kostenbasis zu Grunde gelegt wurde (Z 2.5037 bzw. 2.44rev und Z 2.5239 bzw. 2.46rev OECD-VPG) und dass Funktionsgleichheit besteht (Z 2.5138 bzw. 2.45rev OECD-VPG), andernfalls müssten entsprechende Berichtigungen vorgenommen werden. **Bei der Zugrundelegung kalkulatorischer Kosten ist in besonderem Maße darauf zu achten, dass die verwendeten Vergleichswerte nachvollziehbar sind.** Ist eine sinnvolle Berichtigung nicht durchführbar, weil beispielsweise ein Vergleich mit Vertriebsassistentenleistungen anderer Unternehmen angestellt wird, die auf reiner Routinebasis abgewickelt werden, während in dem zu entscheidenden Dienstleistungsfall die Verkaufsassistenten unter Verwertung eines selbstgeschaffenen immateriellen Wertes (zB eine für den Konzern aufgebaute Marktpräsenz in Osteuropa) geleistet wird, sind die Vergleichsunternehmen für die Bemessung des Gewinnaufschlages untauglich.

**1.2.1.4. Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode****38 [34]**

Bei Anwendung dieser **geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode („transactional net margin method“, TNMM)** werden die **Nettomargen** Reingewinnspannen untersucht, die ein Unternehmen aus konzerninternen Geschäften erzielt und in Vergleich zu den **Nettomargen** Reingewinnspannen bei Fremdgeschäften gesetzt. **Die Nettomarge ergibt sich aus der Relation des Nettogewinns (Rz 39) zu einer angemessenen Vergleichsgröße (zB Umsatz, Kosten, Vermögen), wobei je nach Art des Geschäftsvorfalles unterschiedliche Renditekennziffern (Profit Level Indicator) verwendet werden. Die TNMM wird häufig – aufgrund fehlenden Datenmaterials – als Ersatzmethode für die Kostenaufschlags- oder die Wiederverkaufspreismethode angewendet, da sie ähnlich wie diese Methoden**

**funktioniert (Z 2.64 OECD-VPG).** Ist die **Nettomarge** Reingewinnspanne bei den konzerninternen Geschäften **nicht fremdüblich** zu niedrig, bedarf es einer entsprechenden Korrektur der betroffenen Verrechnungspreise. Die Methode darf nur „geschäftsvorfallbezogen“ angewendet werden, wobei aber Produktgruppenbildungen zulässig sind (Rz 50-42).

### 39 [35]

Bei der Ermittlung der **Nettomarge** Reingewinnspanne wird **als Ergebnisgröße (Nettogewinn)** regelmäßig **das EBIT (Earnings before Interest and Taxes) des jeweiligen Geschäftsbereichs verwendet, dh. vom** auf das Verhältnis des Umsatzes zu **werden** sämtlichen Kosten im jeweiligen Geschäftsbereich **abgezogen** stellt, allerdings im Allgemeinen unter Ausschluss von Zinsen und Steuern (EBIT, Earnings before Interest and Taxes). Zinsen sind aber dann mitzubersichtigen, wenn sie Einfluss auf die Preisgestaltung nehmen, zB wenn ein großes Handelshaus **einen** Ertrag aus langen Zahlungszielen **bei** zu seinen Lieferanten und kurzen Zahlungszielen zu seinen Kunden lukriert.

### 40 [36]

Ein **ReinNettogewinnvergleich** unter Abstellen auf **das** EBITDA (Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortisation) ist nur bei Unternehmen zulässig, bei denen der Umfang der im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Anlagenausstattung keine wesentliche Auswirkung auf die unternehmerische Ertragskraft entfaltet; andernfalls darf der Abschreibungsaufwand aus der verglichenen Kostenmasse nicht ausgeschieden werden. Auch **der** Aufwand für Pensionsleistungen und Mitarbeiterbeteiligungsmodelle (Stock Options) ist im verglichenen Kostenvolumen zu belassen, wenn die Höhe des Lohnaufwandes einen wesentlichen Einfluss auf die Ertragskraft des Unternehmens nimmt. Drittvergleichsdaten, die keine entsprechenden Kostenelemente aufweisen, sind diesfalls für den Reingewinnvergleich nicht ausreichend verlässlich. Auch Unterschiede bei Währungsgewinnen und -verlusten können die Verlässlichkeit von Drittvergleichsdaten gefährden.

### 41 [37]

**Der Nettogewinn** Die Reingewinnspanne kann **zB** zum Umsatz oder zu den Kosten in ein prozentuales Verhältnis gesetzt werden (Hinweis auf Z **2.96 ff** 3-26 bzw. 2-58rev OECD-VPG). Wird der Verrechnungspreis **für Anschaffungen von einem verbundenen Unternehmen zum Wiederverkauf an unabhängige Kunden** zu einem nahestehenden Lieferanten gesucht, wird eine **Nettomarge** Reingewinnsatz vom Umsatz maßgebend sein (**Umsatzrendite** Reingewinnabschlagsatz). **Wird** demgegenüber der Verrechnungspreis zu

einem **verbundenen** nahestehenden Kunden gesucht, wird mit einem kostenorientierten **Nettomarge** Reingewinnsatz zu arbeiten sein (**Kostenaufschlag** Reingewinnaufschlagsatz). **In Fällen, in denen das Vermögen einen besseren Indikator für die durch das Unternehmen erzielte Wertschöpfung darstellt, zB bei gewissen vermögensintensiven Tätigkeiten, können Vermögensrenditen eine geeignete Bezugsgröße sein.** Kann ausreichend dokumentiert werden, dass nach den besonderen Gegebenheiten in dem betreffenden Wirtschaftssektor einem **Nettomarge** Reingewinnsatzvergleich im Verhältnis zu anderen Bezugsgrößen (zB zu dem mit Verkehrswerten angesetzten Anlagevermögen oder zu der Mitarbeiterzahl) eine verlässlichere Aussagekraft zukommt, kann auch ein Fremdvergleich auf dieser Grundlage angestellt werden.

#### **42 [NEU]**

**Wird der Verrechnungspreis auf Basis einer kostenorientierten Nettomarge ermittelt, dürfen nur jene Kosten in die Kostenbasis einbezogen werden, die in Zusammenhang mit dem konkreten Geschäftsvorfall stehen. In der Regel wird nur betrieblicher Aufwand zu berücksichtigen sein, während Steuern, Zinsaufwand und außerordentlicher Aufwand aus der Kostenbasis auszuschneiden sein werden. Auf durchlaufende Posten muss kein Gewinnaufschlag berücksichtigt werden, wenn fremde Dritte in vergleichbaren Situationen genauso kalkulieren würden (Z 2.99 OECD-VPG). Daher ist dies im Rahmen eines konkreten Fremdvergleichs (zB bei der Durchführung einer Datenbankstudie) nur zulässig, wenn auch die Vergleichswerte entsprechend um die durchlaufenden Posten korrigiert werden (Z 2.100 OECD-VPG).**

#### ***Beispiel:***

***Die inländische Tochtergesellschaft eines ausländischen Konzerns ist als Auftragsfertiger tätig. Das für die Produktion erforderliche Material wird von einer zentralen Einkaufsgesellschaft erworben und unter Anleitung des ausländischen Prinzipals verarbeitet. Die Analyse der vom Auftragsfertiger ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken ergibt, dass eine kostenorientierte TNMM die passende Methode darstellt (Z 7.40 OECD-VPG). Im Zuge der Funktions- und Risikoanalyse muss ua. auch ermittelt werden, ob die Materialbeschaffung Teil der wertschöpfenden Tätigkeit des Auftragsfertigers ist oder ob diesbezüglich bloß eine Vermittlerfunktion ausgeübt wird. Abhängig davon wären die Materialkosten in die Kostenbasis einzubeziehen oder nicht. Denn bei einer bloßen Vermittlerfunktion könnte es durchaus fremdüblich sein, den Aufschlag auf die Kosten der Vermittlungsleistung und nicht auf jene der vermittelten Leistung vorzunehmen (Z 7.34 OECD-VPG).***

#### **43 [38]**

Werden bei einem Vertriebsunternehmen sowohl die Einkäufe bei einem **verbundenen** nahestehenden Unternehmen als auch die Verkäufe an ein **verbundenes** nahestehendes Unternehmen getätigt, kann die „Berry Ratio“ als Vergleichsindikator dienen. Als „Berry Ratio“ wird das Verhältnis des **BruttoRohgewinnes** zu den „operativen<sup>ng</sup> **Kosten expenses**“ (Verwaltungs- und Vertriebskosten sowie sonstige Kosten, jedoch ohne Wareneinsatz und Herstellungskosten) bezeichnet. Dies allerdings unter der Voraussetzung, dass in den verglichenen Kosten nicht ebenfalls erhebliche Aufwendungen an **verbundene Unternehmen** Nahestehende enthalten sind.

#### **1.2.1.5. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode**

#### **44 [39]**

Diese **geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsm**Methode („**transactional profit split method**“, **TPSM**) beruht darauf, dass der aus einer bestimmten konzerninternen Geschäftsbeziehung zweier Konzerngesellschaften erzielte Gewinn zwischen den beiden Gesellschaften geteilt wird. Die Aufteilung wird nach dem durch Funktionsanalyse zu ermittelnden Beitragsgrad der beiden Gesellschaften zur Gewinnerzielung bestimmt (**Beitragsanalyse**).

#### **45 [NEU]**

**Indikatoren dafür, wann diese Methode als die am besten geeignete Methode für die Bestimmung eines Verrechnungspreises anzusehen ist, sind:**

- (i) beide Transaktionspartner leisten einzigartige und wertvolle Beiträge;**
- (ii) die Geschäftstätigkeiten hängen so eng miteinander zusammen, dass die Beiträge der Transaktionspartner nicht verlässlich isoliert voneinander beurteilt werden können; oder**
- (iii) die Transaktionspartner übernehmen gemeinsam wirtschaftlich signifikante Risiken oder separat eng verbundene Risiken.**

**Es handelt sich hierbei lediglich um Indikatoren und nicht um strikte Voraussetzungen für die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode. Es ist daher immer im Einzelfall zu prüfen, ob trotz Vorliegens eines der genannten Indikatoren nicht doch eine andere Verrechnungspreismethode besser geeignet ist. Neben den OECD-VPG kann hierbei der Profit-Split-Report des EU-JTPF als Auslegungshilfe herangezogen werden (EU-JTPF (2019), The application of the profit split method within the EU, JTPF/002/2019/EN).**

#### 46 [NEU]

Einer der Indikatoren für die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode ist, wenn beide Transaktionspartner einzigartige und wertvolle Beiträge leisten. Die Beiträge gelten als einzigartig und wertvoll, wenn sie nicht vergleichbar mit Beiträgen fremder Dritter in vergleichbaren Umständen sind und wenn sie die Hauptquelle wirtschaftlichen Nutzens in der Geschäftstätigkeit bilden (Z 2.130rev OECD-VPG). In vielen Fällen werden die einzigartigen und wertvollen Beiträge iZm immateriellen Werten stehen.

*Beispiel (Hinweis auf Beispiel 1 in Annex II zum revidierten Teil II OECD-VPG):*

*Gesellschaft A ist die oberste Muttergesellschaft eines Pharmakonzerns. Sie besitzt ein Patent für ein neues Arzneimittel, für welches sie die klinischen Studien durchgeführt und die Forschungs- und Entwicklungsfunktion im Anfangsstadium der Produktentwicklung ausgeübt hat. Gesellschaft A lizenziert das Patent an ihre Tochtergesellschaft S, welche das Arzneimittel weiterentwickeln und wichtige Erweiterungsfunktionen ausüben soll. Gesellschaft S wird die Zulassung von der zuständigen Regulierungsbehörde erteilt. Die Entwicklung des Arzneimittels ist erfolgreich und es kann weltweit vertrieben werden.*

*Auf Basis des tatsächlich getätigten Geschäftsvorfalles ist ersichtlich, dass die Gesellschaften A und S einzigartige und wertvolle Beiträge für die Entwicklung des Arzneimittels leisten, sodass die Gewinnaufteilungsmethode als die am besten geeignete Methode für die Bestimmung der fremdüblichen Lizenzvergütung von Gesellschaft S an Gesellschaft A erscheint.*

#### 47 [40]

Die Methode ist zulässig, wenn Transaktionen so eng miteinander zusammenhängen, dass sie entweder auch im Rahmen einer Personengesellschaft stattfinden könnten oder in Fällen, in denen **Stehen** keine Daten aus vergleichbaren Transaktionen mit oder zwischen Fremden als Vergleichsmaßstab zur Verfügung stehen, **so muss nicht per se die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode zur Anwendung kommen. Liegen hingegen Vergleichsdaten vor, ist es unwahrscheinlich, dass im Einzelfall die Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode darstellt (siehe auch Rz 50).** Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn von beiden Partnern einer konzerninternen Geschäftsbeziehung einzigartige und hochwertige Wirtschaftsgüter (zB immaterieller Art) eingesetzt werden. Die **geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsm**Methode ist ungeeignet, wenn ein Partner der Geschäftsbeziehung lediglich Routineleistungen (zB Lohnfertigung oder Auftragsdienstleistungen) erbringt, da die Verrechnungspreise von Konzerngesellschaften mit Routinefunktionen im Allgemeinen

zumindest durch **einseitige Verrechnungspreismethoden (Rz 53)** die Wiederverkaufspreismethode, die Kostenaufschlagsmethode oder durch die Nettomargenmethode ermittelt werden können.

#### **48 [NEU]**

**Der aufzuteilende Gewinn ist jener, der sich aus dem tatsächlich getätigten Geschäftsvorfall ergibt. Wird der Gewinn durch zwei oder mehrere Konzerngesellschaften erzielt, müssen diese Gewinnkomponenten nach einheitlichen Rechnungslegungsvorschriften und in einer einheitlichen Währung zusammengeführt werden. Ob der tatsächliche oder der (im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles) erwartete Gewinn zur Aufteilung gelangen muss, hängt vom tatsächlich getätigten Geschäftsvorfall ab. Wenn die Transaktionspartner dieselben wirtschaftlich signifikanten Risiken übernehmen, wird die Aufteilung des tatsächlichen Gewinns angemessen sein. Demgegenüber sollten die erwarteten Gewinne aufgeteilt werden, wenn die Transaktionspartner dies nicht tun (Z 2.159rev f OECD-VPG).**

#### **49 [41]**

Die Gewinnaufteilung kann durch Aufteilung des geschäftsvorfallbezogenen Gesamtgewinnes („Gesamtgewinnmethode“) oder – nach Abgeltung **einer allfälligen** der Routinefunktionen **eines Transaktionspartners (oder beider)** – durch Aufteilung des Restgewinnes („Restgewinnmethode“) erfolgen. Der für die Gewinnaufteilung herangezogene Aufteilungsschlüssel **soll die Beiträge der Transaktionspartner zur Gewinnerzielung widerspiegeln und** kann nach Maßgabe der jeweiligen Gegebenheiten **etwa** auf den einschlägigen Kosten (**zB Entwicklungs- oder Marketingkosten**), oder den eingesetzten Wirtschaftsgütern (**zB Anlagevermögen oder immaterielle Werte**), **dem investierten Kapital, den erbrachten Dienstleistungen oder unter Umständen auch auf Faktoren, wie Umsatzsteigerungen oder Arbeitnehmervergütungen**, beruhen oder aus einer Schlüsselkombination bestehen. **Eine Kombination aus mehreren Aufteilungsfaktoren kann ebenso zweckmäßig sein. Wichtig ist in jedem Fall, dass die Aufteilungsfaktoren auf objektiven Daten basieren, überprüfbar sind und mit Vergleichs- bzw. internen Daten untermauert werden (siehe Beispiele in Z 2.167rev OECD-VPG).**

*Beispiel: (Hinweis auf **Beispiel 14** dein Annex **II** zum revidierten Teil II OECD-VPG):*

*A und B sind grenzüberschreitend verbundene Unternehmen. Beide erzeugen gleiche Produkte und beide tragen **den** jährlichen Entwicklungsaufwand, der immaterielle Werte schafft, die den beiden Unternehmen wechselseitig zu Gute kommen. A und B verkaufen ihre Produkte ausschließlich an Fremdadnehmer. Es sei angenommen, dass*

aus den Marktgegebenheiten für die bloße Produktherstellungsfunktion eine Grundrendite von 10% der Herstellungskosten abzuleiten ist und dass der Restgewinn nach der Restgewinnmethode im Verhältnis der Entwicklungskosten von A und B aufgeteilt werden soll. Der geschäftsvorfallbezogene und aufzuteilende Gesamtgewinn beträgt 85.

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>A + B</b>
Umsatz	100	300	400
Herstellungskosten	- 60	- 170	- 230
Rohgewinn	40	130	170
Verwaltungs- und Vertriebskosten	- 5	- 10	- 15
Entwicklungskosten	- 30	- 40	- 70
<b>Reingewinn</b>	<b>5</b>	<b>80</b>	<b>85</b>

**Schritt 1. Ermittlung der Grundrendite für die bloße Produktherstellungsfunktion**

<b>A</b>	10% von 60	Grundrendite = 6
<b>B</b>	10% von 170	Grundrendite = 17
<b>A + B</b>	Grundrenditenanteil des Gesamtgewinnes	6 + 17 = 23

**Schritt 2. Aufteilung des Restgewinns (als Reingewinn)**

Reingewinn von A + B	85,00
Davon als Grundrendite aufgeteilt	- 23,00
Aufzuteilender Restgewinn	62,00
Restgewinnanteil von A (62 * 30/70)	26,57
Restgewinnanteil von B (62 * 40/70)	35,43

**Schritt 3. Ergebnis der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode**

Gesamtgewinnanteil A: 6 (Grundrendite) + 26,57 (Restgewinn)	32,57
Gesamtgewinnanteil B: 17 (Grundrendite) + 35,43 (Restgewinn)	52,43
Aufzuteilender Gesamtgewinn	85,00

**1.2.2. Fragen zur Methoden-anwendung**

**1.2.2.1. Methodenauswahl**

**50 [42]**

Jede Methode sollte dem Grundsatz nach nur "geschäftsvorfallbezogen" angewendet werden. Allerdings dürfen vergleichbare Geschäftsfälle (zB der Vertrieb von Elektrogeräten) zu Gruppen zusammengefasst werden (Hinweis auf Z 1.42 ff bzw. 3.9rev ff OECD-VPG). Eine

Methodenanwendung auf die **Nettogewinne** Reingewinnausbeute einer Konzerngesellschaft aus ihren sämtlichen Geschäftsbereichen (zB aus der Herstellung, dem Vertrieb und der Reparatur der Elektrogeräte) **ist** wäre nicht zulässig.

#### **51 [43, 45]**

**Die OECD-VPG unterteilen die Verrechnungspreismethoden in Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode) und Gewinnmethoden (Gewinnaufteilungsmethode, Nettomargenmethode).** Bei der Auswahl der anzuwendenden Methode ist grundsätzlich jener Methode der Vorzug zu geben, die die größte Sicherheit für die Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises bietet. Bei gleicher Sicherheitswahrscheinlichkeit sind die Standardmethoden (~~Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode~~) den Gewinnmethoden (~~Gewinnaufteilungsmethode, Nettomargenmethode~~) vorzuziehen; **können die Preisvergleichsmethode und eine andere Methode gleichermaßen zuverlässig Anwendung finden, ist der Preisvergleichsmethode der Vorzug zu geben (Z 2.3 OECD-VPG).** Die Preisvergleichsmethode ist anzuwenden, wenn Daten vorhanden sind, die hierfür eine „uneingeschränkte Vergleichbarkeit“ gewährleisten. Uneingeschränkte Vergleichbarkeit liegt vor, wenn der Fremdpreis durch direkten oder indirekten Preisvergleich ermittelt werden kann (Rz 25 20 und Rz 27-22).

#### **52 [43]**

Sind keine verlässlichen Daten über **Bruttomargen** Rohgewinnspannen öffentlich zugänglich und **auch nicht** vom Unternehmen auch nicht durch „inneren Preisvergleich“ aus eigenen Fremdgeschäften ableitbar, könnten sich die Gewinnmethoden als die verlässlicheren Methoden darstellen. **Darüber hinaus kann die Gewinnaufteilungsmethode zweckmäßiger als eine einseitige Methode sein, wenn jeder Beteiligte einzigartige und wertvolle Beiträge zum konzerninternen Geschäftsvorfall leistet.**

#### **53 [44]**

Bei den einseitigen Methoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode, Nettomargenmethode) ist auszuwählen, bei welcher Konzerngesellschaft die Methode zur Anwendung kommen soll („tested party“). Hierfür sind auch Informationen über die Funktionen der nicht geprüften Gesellschaft („non-tested party“) nötig. Als Grundsatz gilt, dass die Methodenanwendung bei jener Gesellschaft geboten ist, deren Funktionen die geringere Komplexität aufweisen.

*Beispiel:*

*Die inländische Muttergesellschaft hat in der Slowakei eine Tochtergesellschaft errichtet, die Herstellerin mit Routinefunktion jener Produkte ist, die von der inländischen Muttergesellschaft vertrieben werden. Die Abnahmepreise der Muttergesellschaft werden nach der Kostenaufschlagsmethode (bzw. Nettomargenmethode durch Reingewinnaufschlag) zu bestimmen sein, die auf Seiten der slowakischen Gesellschaft zum Einsatz kommt.*

**54 [46]**

Bei der Methodenauswahl ist **es** unverzichtbar, jeweils bezogen auf die zu prüfende Geschäftsbeziehung, eine Unternehmenscharakterisierung vorzunehmen, um zu klären, ob **eines bzw. und** welches der beteiligten Unternehmen Routinefunktionen ausübt und welches Unternehmen das wesentliche Unternehmerrisiko (Entrepreneurfunktion) trägt.

**55 [47]**

Für das Vorliegen von Routinefunktionen spricht, dass die Funktionen nur zu einer geringen Risikotragung führen, wie beispielsweise konzerninterne Dienstleistungen, die ohne weiteres **auch** am Markt auch bei Dritten in Auftrag gegeben werden können, oder einfache Vertriebsfunktionen („low risk distributor“, der im Hinblick auf Forderungsausfälle und die Marktentwicklung nur kommissionärsähnliche Risiken trägt) oder Funktionen als bloßer Lohnfertiger (**Rz 81**).

**56 [48]**

Einem Unternehmen, das über die zur Durchführung von Geschäften wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter verfügt, das die für den Unternehmenserfolg entscheidenden Funktionen ausübt und das die wesentlichen Risiken übernimmt und das daher Entrepreneurfunktion ausübt, steht regelmäßig (ggf. zusammen mit anderen Unternehmen, die eine Entrepreneurfunktion ausüben) das betreffende **Transaktionskonzernergebnis** zu, das nach Abgeltung von Funktionen anderer **verbundener** nahestehender Unternehmen verbleibt („Residualgewinn“). Ob das von einem Entrepreneur erzielte Ergebnis dem Fremdvergleich entspricht, lässt sich mangels vergleichbarer Unternehmen vielfach nicht unter Verwendung von Fremdvergleichsdaten feststellen; das Ergebnis bildet vielmehr eine Restgröße.

**57 [49]**

Ergibt sich bei sachgerechter Anwendung einer Methode durch den Steuerpflichtigen eine steuerlich maßgebende Bandbreite von **Fremdüblichen Preisen**, ist grundsätzlich jeder Preis innerhalb der Bandbreite steuerlich anzuerkennen. Eine sachgerechte Methoden-anwendung setzt jedoch jedenfalls voraus, dass die Vergleichbarkeitsfaktoren (siehe unter Abschnitt 1.2.2.2.) ausreichend beachtet worden sind und eine entsprechende

Dokumentation darüber beigebracht wird. Liegt der vom Steuerpflichtigen angesetzte Preis außerhalb der Bandbreite, ist eine Berichtigung auf den Medianwert innerhalb der Bandbreite vorzunehmen (**UFS 30.7.2012, RV/2515-W/09; Rz 78-67**).

### **1.2.2.2. Die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren**

#### **58 [50]**

Als Vergleichsmethode wird jene zu wählen sein, die die größtmögliche Vergleichbarkeitssicherheit bietet. Denn das Wesen des Fremdvergleiches besteht in einer Ableitung der Preise für konzerninterne Geschäfte aus den Preisen vergleichbarer Fremdgeschäfte. Um Fremdgeschäfte als ausreichend vergleichbar anzusehen, bedürfen **fünf** 5-Vergleichbarkeitsfaktoren einer Analyse:

- Vergleichbarkeit der Vertragsbedingungen (Z 1.428 f bzw. 1.52rev ff OECD-VPG)
- Vergleichbarkeit der Funktionen (Z 1.5120 ff bzw. 1.42rev ff OECD-VPG)
- Vergleichbarkeit der Produkteigenschaften (Z 1.107 ff 9 bzw. 1.39rev-OECD-VPG)
- Vergleichbarkeit der Marktgegebenheiten (Z 1.11030 ff bzw. 1.55rev ff OECD-VPG)
- Vergleichbarkeit der Geschäftsstrategien (Z 1.11431ff bzw. 1.59rev ff OECD-VPG).

#### **59 [55]**

**Vertragsanalyse:** ~~Bereits die Funktionsanalyse wird im Allgemeinen erfordern, dass~~  
**Zunächst ist** in die konzernintern abgeschlossenen Verträge Einsicht **zu nehmen**  
~~genommen wird,~~ aus denen sich die Aufgaben der betreffenden Konzerngesellschaft sowie ihre unternehmensrechtlichen Rechte und Pflichten ergeben. Ein Betriebsausgabenabzug kann im Allgemeinen nur anerkannt werden, wenn den Aufwendungen im ~~v~~**Voraus** getroffene klare und eindeutige Vereinbarungen zu Grunde liegen. Liegen keine ausreichenden schriftlichen Verträge vor, wird zu prüfen sein, ob die betreffenden Geschäftsbeziehungen auch zwischen Fremdunternehmen ohne schriftliche Verträge zustande kommen würden (**zur Beachtlichkeit der Angehörigenjudikatur siehe Rz 16**).

#### **60 [56]**

Bei Geschäften zwischen unabhängigen Unternehmen gewährleisten die unterschiedlich gelagerten Interessen der Parteien, dass sie üblicherweise gegenseitig auf die Einhaltung der Vertragsbedingungen achten, und es werden Vertragsbedingungen in der Folge nur dann außer ~~a~~**Acht** gelassen oder abgeändert, wenn dies im Interesse beider Parteien liegt. Eine solche unterschiedliche Interessenlage kann bei verbundenen Unternehmen fehlen, sodass zu überprüfen ist, ob das Verhalten der Parteien den Vertragsbedingungen entspricht oder

ob es darauf hinweist, dass die Vertragsbedingungen nicht eingehalten oder nur vorgetäuscht wurden. In diesen Fällen ist eine weitere Analyse erforderlich, um – **im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise** – die wahren Gegebenheiten des Geschäftes herauszufinden (Z 1.4629 bzw. 1.53rev OECD-VPG).

### **61 [57]**

Hat ein Unternehmen bei Geschäftsbeziehungen zu einem verbundenen Unternehmen vertraglich auf Entgelte verzichtet, die es nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs beansprucht haben sollte, so steht dies ungeachtet der **etwaige** zivilrechtlichen Gültigkeit einer solchen Verzichtleistung einer fremdverhaltenskonformen Berichtigung nicht entgegen.

### **62 [53]**

**Funktionsanalyse:** Durch die Funktionsanalyse sind einerseits die Funktionen der zu untersuchenden Konzerngesellschaft (tested party) festzustellen und andererseits die mit diesen Funktionen verbundenen Risiken **sowie die eingesetzten Wirtschaftsgüter** zu ermitteln. Hierdurch soll ein Vergleich der Preisgestaltung der konzerninternen Geschäftsbeziehungen mit jenen, die zwischen funktions- und risikogleichen Fremdunternehmen bestehen, ermöglicht werden. Grundlage dieses Vergleiches ist die Erkenntnis, dass der von einem Geschäftspartner geforderte Preis umso höher ist, je mehr Funktionen und Risiken von diesem übernommen werden. Denn durch den geforderten Preis müssen die mit den Funktionen und Risiken verbundenen Kosten abgedeckt werden. Die Ausübung von erhöhten Funktionen schlägt sich in der Regel durch höhere Kosten zu Buche. Dies gilt auch für höhere Risiken, die entweder, wenn sie auf ~~A~~ andere (insb. Versicherungen) übertragen werden, zu **einem** entsprechenden ~~m~~ Prämienaufwand führen oder die, wenn sie vom Unternehmen selbst getragen werden, zu erhöhter Vorsorge verpflichten. (Zur Funktions- und Risikodokumentation siehe Rz **366 ff-311**).

### **63 [54]**

Die Verteilung der Funktionen im internationalen Konzern und damit auch die Risikoverteilung liegt in der unternehmerischen Entscheidungsfreiheit des Konzerns und wird von der Finanzverwaltung der Besteuerung zu Grunde gelegt; vorausgesetzt, dass diese Funktionen nicht nur durch Verträge, sondern auch in der wirtschaftlichen Realität entsprechend verteilt worden sind. Die Funktionsanalyse hat daher nicht beim bloßen Studium der Verträge stehen zu bleiben, sondern muss sich auch den tatsächlich ausgeübten Funktionen widmen.

*Beispiel-1:*

*Im Zuge einer Unternehmensreorganisation wird durch konzerninterne Verträge das Funktions- und Risikoprofil ~~einer~~ inländischen Gesellschaft in der Weise umgestellt, dass die bisherigen Kundenverträge bei der **Inlands**Landesgesellschaft verbleiben, das Risiko aus der Geschäftsabwicklung aber vollständig von der ausländischen Muttergesellschaft übernommen wird. Im Zuge einer Außenprüfung wird festgestellt, dass die aus den Altverträgen gebildeten Gewährleistungsrückstellungen in der unternehmensrechtlichen Buchhaltung nicht gewinnerhöhend aufgelöst (bzw. durch einen gewinnerhöhenden Ausgleichsanspruch neutralisiert wurden), sondern dass Gewährleistungsfälle auch weiterhin gegen diese Gewährleistungsrückstellung verrechnet wurden. Die vertragliche Abmachung (Übernahme sämtlicher Risiken aus den Altverträgen) deckt sich damit nicht mit der wirtschaftlichen Realität **und das Geschäftsabwicklungsrisiko ist infolge der Funktionsanalyse der Inlandsgesellschaft zuzurechnen.***

*Beispiel-2:*

*Aus den konzerninternen Verträgen ist **weilers** zu entnehmen, dass im Zuge der Reorganisation **folgende** Funktionen auf die ausländische Muttergesellschaft verlagert wurden: Lagerhaltung, Preispolitik/Marktforschung, Finanzbuchhaltung, zentraler Einkauf, Verkaufs-Controlling, Exportabwicklung, Projektfinanzierung, Personalschulung, regionale Supportfunktionen wie Rechts-, Steuer-, Vertriebsberatung). Wenn diese Funktionsverlagerung nicht korrespondierende Aufwandskürzungen zur Folge hat, ist zu vermuten, dass der Vertragsinhalt nicht mit der wirtschaftlichen Realität übereinstimmt **und die tatsächlichen Funktionen bei der Inlandsgesellschaft verblieben sind** (EAS 3069).*

## 64 [NEU]

**Die im Rahmen der Funktionsanalyse durchzuführende Risikoanalyse soll aufzeigen, wie die am Geschäftsvorfall beteiligten verbundenen Unternehmen in Bezug auf die Übernahme und das Management der spezifischen, wirtschaftlich signifikanten Risiken vorgehen. Dabei ist insbesondere relevant, wer die entsprechenden Kontroll- und Risikominderungsfunktionen ausübt, wen die positiven und negativen Konsequenzen der Risikoentwicklung treffen und wer über die für die Risikotragung notwendige finanzielle Kapazität verfügt (Z 1.60 OECD-VPG). Das Risikomanagement umfasst folgende drei Elemente (Z 1.61 OECD-VPG):**

- (i) die Fähigkeit, Entscheidungen bezüglich der Annahme, Abgabe oder Ablehnung einer risikoträchtigen Geschäftschance zu treffen, zusammen mit der tatsächlichen Ausübung dieser Entscheidungsfunktion,**
- (ii) die Fähigkeit, Entscheidungen darüber zu treffen, ob und wie auf die mit der Geschäftschance verbundenen Risiken zu antworten ist, zusammen mit der tatsächlichen Ausübung dieser Entscheidungsfunktion, und**

**(iii) die Fähigkeit, diese Risiken zu verringern, dh. die Fähigkeit, Maßnahmen zu ergreifen, die sich auf die Entwicklung der Risiken auswirken, zusammen mit der tatsächlichen Ausübung dieser Risikominderungsfunktion.**

**Die Kontrolle über ein Risiko („control of risk“) beinhaltet die beiden ersten Elemente des Risikomanagements, während die laufenden Tätigkeiten zur Risikominderung ausgelagert werden können (Z 1.65 OECD-VPG). In diesem Fall setzt die Kontrolle des Risikos allerdings die Fähigkeit voraus, die Ziele der ausgelagerten Tätigkeiten festzulegen, über die Beauftragung des die Funktionen übernehmenden Dienstleisters zu entscheiden, die Zielerfüllung zu beurteilen, und nötigenfalls über eine Änderung oder Kündigung des Vertrags mit dem Dienstleister zu entscheiden – wiederum zusammen mit der tatsächlichen Ausübung dieser Beurteilungs- und Entscheidungsfunktionen.**

### **65 [51]**

**Produktanalyse:** Eine Preisableitung durch Preisvergleich setzt begrifflich voraus, dass hierfür Preise für Güter oder Dienstleistungen herangezogen werden, die nach Art, Menge und Qualität vergleichbar sind. Die Ähnlichkeit der Eigenschaften gelieferter Wirtschaftsgüter und erbrachter Dienstleistungen wird im Allgemeinen bei **der** Anwendung der Preisvergleichsmethode wesentlich wichtiger sein als bei einem Vergleich der Gewinnspannen (Z 1.1089 bzw. 1.40rev OECD-VPG).

*Beispiel:*

*Die Preise, die ein fremder Erzeuger aus dem Verkauf erzeugter Plastiktische erzielt, werden nicht geeignet sein, einem Preisvergleich mit den von einem Konzernunternehmen erzeugten Holztischen zu dienen. Es kann aber durchaus sein, dass ein funktionsgleicher Fremderzeuger von Plastiktischen (ein Lohnfertiger) den gleichen Gewinn anstrebt, wie das ebenfalls als Lohnfertiger einzustufende Konzernunternehmen, sodass **Damit kann** dieser Fremdunternehmer für die Anwendung einer Gewinnaufschlagsmethode herangezogen werden ~~kann~~ (vorausgesetzt, dass neben der Funktionsgleichheit **sind** auch die anderen Vergleichbarkeitskriterien **erfüllt**, wie insb.esondere Langzeitvertrieb auf vergleichbaren Märkten, erfüllt sind).*

### **66 [52]**

Im Lieferbereich sind bei der Produktanalyse auch Nebenleistungen, wie Kundendienst, Lieferbereitschaft, **oder** Ersatzteilwesen, bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit zu beachten. Im Dienstleistungsbereich sind bei der Vergleichbarkeit auch der Spezialisierungsgrad und die fachliche Qualifikation des Leistungserbringers von Relevanz.

## 67 [58]

**Marktanalyse:** Bei einem Fremdvergleich muss jener Markt, auf dem die Fremdgeschäfte getätigt werden, mit jenem vergleichbar sein, auf dem die konzernintern abgewickelten Geschäfte stattfinden.

## 68 [59]

Zu den wirtschaftlichen Umständen für die Marktvergleichbarkeit zählen beispielsweise die geographische Lage, die Größe der Märkte, **die Konjunkturlage**, die Wettbewerbsintensität auf den Märkten und die jeweilige Wettbewerbsposition **und Verhandlungsmacht** der Käufer (**Anzahl der Anbieter und der potentiellen Nachfrager, Art der Distributionskanäle**) und Verkäufer, die Möglichkeit ~~(und das Risiko)~~ Ersatzwaren und Ersatzdienstleistungen zu erhalten, die Angebots- und Nachfragemenge auf dem Markt insgesamt und gegebenenfalls in bestimmten Regionen, die Kaufkraft der Konsumenten, Art und Umfang staatlicher Marktregulierung (**Preiskontrollen, Importbeschränkungen, Einschränkungen im Devisenverkehr**), die Produktionskosten einschließlich der Kosten für Grund und Boden, Arbeit, ~~und~~ Kapital **und Umweltschutz**, Transportkosten, die Marktstufe (zB Einzelhandel oder Großhandel), **sowie** der Zeitpunkt der Geschäfte (Z 1.11030 bzw. 1.55rev OECD-VPG).

## 69 [60]

Werden Daten fremder Märkte für Vergleichszwecke herangezogen, ist die Vergleichbarkeit mit den Marktgegebenheiten, unter denen die Geschäftsbeziehung mit dem **verbundenen** ~~nahestehenden~~ Konzernunternehmen stattfindet, nachvollziehbar zu begründen.

## 70 [61]

**Strategieanalyse:** Unter Geschäftsstrategien werden üblicherweise Maßnahmen zur Markterschließung, Markterweiterung und Markterhaltung verstanden (**zB Kostenführerschaft, Diversifikation oder Beschränkung auf spezifische Bereiche, Marktführerschaft**). Diese Marktstrategien sind darauf ausgerichtet, vorübergehend einen niedrigeren Preis zu verrechnen oder höhere Kosten zu tragen, um nach einem Erfolg der Strategie langfristig höhere Gewinne zu erzielen. Marktstrategien können aber auch darauf abzielen, zunächst eine Abschöpfung durch hohe Preise („skim the cream“, zumeist für innovative Produkte) zu verfolgen.

## 71 [62]

Ein Preisvergleich im Verhältnis zu Unternehmen, die unterschiedliche Strategien verfolgen (zB zu erst jung am Markt aufgetretenen Unternehmen), ist nur zulässig, wenn eine

Ausschaltung der Auswirkung dieser Strategieunterschiede auf die Preisgestaltung im Wege von Anpassungsrechnungen möglich ist.

## **72 [NEU]**

**Anpassungsrechnungen: Sind einzelne Vergleichbarkeitsfaktoren nicht oder nicht gänzlich erfüllt, kann dies gegebenenfalls durch Anpassungsrechnungen behoben werden (Z 3.47 ff OECD-VPG). Können keine verlässlichen Anpassungsrechnungen vorgenommen werden, so ist es möglicherweise nötig, eine andere Verrechnungspreismethode zu wählen (Z 6.129 OECD-VPDG).**

### **1.2.2.3. Zeitfragen bei der Vergleichbarkeit**

## **73 [33]**

Die OECD-VPG lehnen **im Allgemeinen** eine rückwirkende Betrachtungsweise ab (zB Z 1.785~~1~~ bzw. 3.74rev, **1.106** und Z 5.9 OECD-VPG; **für die Ausnahme bei HTVI siehe Rz 155 ff**). Für die Verrechnungspreisgestaltung ist daher der Grundsatz der „ex-ante“-Betrachtung maßgebend (**so auch UFS 30.7.2012, RV/2515-W/09**). Eine nachträgliche Korrektur **eines beispielsweise des mit der Kostenaufschlagsmethode (oder einer kostenbasierenden TNMM)** den Verrechnungspreisen ermittelten Gewinnes durch Zu- oder Abrechnung der tatsächlich angefallenen aliquoten Ist-Kosten wird nur dann nötig sein, wenn eine solche Vorgangsweise auch gegenüber Fremden üblich ist. ~~Das~~ Dies wäre der Fall, wenn positive oder negative Ist-Kostenabweichungen zu Lasten oder zu Gunsten des Fremdunternehmens und nicht zu Lasten oder zu Gunsten des die Kostenaufschlagsmethode anwendenden Konzernunternehmens gehen. Liegen allerdings keine ordnungsgemäßen Belege für eine betriebswirtschaftlich gedeckte Kostenermittlung vor, kann eine Verrechnungspreiskorrektur durch die Außenprüfung auf die tatsächlich angefallenen Ist-Kosten gestützt werden. Denn bei Fehlen zeitnah erstellter Unterlagen muss der Steuerpflichtige auch rückwirkende Sachverhaltsbeurteilungen auf Grund nachträglich gewonnener Erkenntnisse in Kauf nehmen (Z 5.20 OECD-VPG).

## **74 [NEU]**

**Aufgrund der ex-ante-Betrachtung sind auch sogenannte „Year-End-Adjustments“ (Jahresendanpassungen) nur unter bestimmten Umständen zulässig. Denn voneinander unabhängige Unternehmen werden idR keine nachträglichen Preiskorrekturen mit dem Ziel vereinbaren, das Ergebnis eines Vertragspartners auf einen gewünschten Zielwert zu korrigieren (vgl. BFH 14.8.1974, I R 168/72, BStBl II 1975, 123 und BFH 17.12.1997, I R 70/97, BStBl II 1998, 545). Ein Year-End-Adjustment ist idR nicht notwendig, sofern mit Hilfe**

**eines unterjährigen Monitorings sichergestellt wird, dass die ex-ante-Preisfestsetzung fremdüblich ist und bei Bedarf bereits unterjährig angepasst wird. Ein Year-End-Adjustment ist daher fremdüblich, wenn**

- **die ex-ante-Preisfestsetzung mit wesentlichen Unsicherheiten behaftet ist und**
- **vom Abgabepflichtigen unterjährig alle notwendigen Anstrengungen unternommen wurden, einen fremdüblichen Verrechnungspreis zu erzielen (unterjähriges Monitoring), und**
- **die preisbestimmenden Faktoren vorab vereinbart werden und**
- **die Anpassung von einem Wert außerhalb der – mit ex-ante Wissensstand ermittelten – fremdüblichen Bandbreite zu einem Ergebnis innerhalb der fremdüblichen Bandbreite führt.**

**Sollten andere Staaten Year-End-Adjustments anders handhaben, so wäre eine allfällige dadurch entstehende Doppelbesteuerung im Wege eines Verständigungsverfahrens zu klären (Z 3.71 OECD-VPG).**

#### **1.2.2.43. Margenermittlung durch Datenbanken**

**75 [63]**

**Für die Identifizierung potenziell vergleichbarer Geschäftsvorfälle wird in der Praxis häufig mit Datenbankrecherchen gearbeitet (deduktiver Ansatz, vgl. Z 3.42 OECD-VPG; der ebenfalls zulässige additive Ansatz ist in der Praxis von untergeordneter Bedeutung). Datenbankrecherchen führen grundsätzlich nur dann zu verlässlichen Margenermittlungen, wenn einwandfrei feststeht, dass hierdurch vergleichbare Sachverhalte untersucht worden sind. Dies ist nur dann der Fall, wenn von Seiten des Steuerpflichtigen nachvollziehbar dokumentiert werden kann, dass die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren (Rz 58) berücksichtigt worden sind und gegebenenfalls Anpassungsrechnungen getätigt wurden. Dabei wird zunächst in einer Datenbank eine große Anzahl an Unternehmen ausgewählt, die im gleichen Bereich tätig sind, im Großen und Ganzen vergleichbare Funktionen ausüben und keine offensichtlich unterschiedlichen wirtschaftlichen Merkmale aufweisen (Z 3.42 OECD-VPG). Zur Verfeinerung der Ergebnisse ist sodann: Im Zuge deines „Qualitativen Screenings“ ist daher jedenfalls auch eine Internet-Recherche durchzuführen, in der und die hierbei zugänglichen Informationsquellen sind zur Überprüfung Dokumentation der Vergleichbarkeit heranzuziehungezogen werden.**

**76 [64]**

Die Verwendung von Mehrjahresdaten kann die Vergleichbarkeitsanalysen verlässlicher gestalten (Hinweis auf Z 1.49 ff bzw. 3.756rev ff OECD-VPG). Dies gilt sowohl für Daten des geprüften Unternehmens (tested party) als auch für jene der herangezogenen Vergleichsunternehmen. **Für die Ermittlung der Bandbreite (Rz 77) kann daher ein Mehrjahreszeitraum angesetzt werden, wobei durch die Anwendung eines (zB nach Umsatz) gewichteten Durchschnitts unverhältnismäßig großen Schwankungen einzelner Jahre entgegenzuwirken ist. Bei der Anwendung von Mehrjahresdaten ist auf ein konsistentes Vorgehen zu achten. Dabei bestehen zB keine Bedenken, wenn wiederholt Mehrjahreszeiträume herangezogen werden, die jeweils einer Dauer von drei Jahren entsprechen und unmittelbar aufeinander folgen, ohne dass einzelne Jahre aus der Mehrjahresbetrachtung herausfallen.** Es wird in der Regel nicht zu beanstanden sein, wenn die vom geprüften Unternehmen tatsächlich erzielte Marge ausnahmsweise in einem Jahr geringfügig außerhalb der durch die Datenbankstudie **ermittelten** steuerlich anerkannten Bandbreite **liegt**, wenn die erzielte Marge im Mehrjahresschnitt innerhalb dieser Bandbreite gelegen ist.

**Beispiel: Eine österreichische Vertriebsgesellschaft (Limited-Risk-Distributor) einer deutschen Unternehmensgruppe ermittelt ihre Verrechnungspreise auf Basis der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode. Im Jahr X4 bis X6 erzielt die Gesellschaft eine durchschnittliche am Umsatz orientierte Nettogewinnspanne (EBIT-Marge) von 2,97% (gewichteter Durchschnitt der Jahre X4 - X6). Zur Ermittlung von Vergleichswerten wurde eine Datenbankstudie durchgeführt. Nach dem qualitativen Screening verblieben zwölf Vergleichsunternehmen, deren EBIT-Margen der Jahre X1 bis X3 herangezogen wurden.**

**Um Sondereffekte einzelner Jahre zu reduzieren, wurde zunächst für jedes Vergleichsunternehmen ein nach Umsatz gewichteter Durchschnitt ermittelt. Dabei wird die Summe der EBIT der Summe der Umsätze über die drei Jahre gegenübergestellt:**

Vergleichsunternehmen				Durchschnitt	
	X1	X2	X3	einfach	gewichtet
<b>Umsatz</b>	<b>1000</b>	<b>500</b>	<b>5000</b>		
<b>EBIT</b>	<b>30</b>	<b>24</b>	<b>15</b>		
<b>EBIT-Marge</b>	<b>3,00%</b>	<b>4,80%</b>	<b>0,30%</b>	<b>2,70%</b>	<b>1,06%</b>

**77 [66]**

Bei der Ermittlung von Fremdvergleichsdaten ergibt sich regelmäßig eine Reihe möglicher Werte (Z 3.55 1.12 bzw. 1.13rev letzter Satz OECD-VPG). Soweit mehrere Werte gleichermaßen einen Anschein der Richtigkeit haben, bildet sich eine Bandbreite. Diese

Bandbreite ist unabhängig von der Anzahl der Vergleichswerte nur dann in vollem Umfang zu berücksichtigen, wenn auf Grund zuverlässiger Datenqualität und vollständiger Informationen feststeht, dass eine **sehr hohe** uneingeschränkte Vergleichbarkeit der Geschäftsbedingungen besteht (siehe auch Rz **51** 45 und Rz **57-49**). **Sofern feststellbar ist, dass einzelne Vergleichsunternehmen einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere, sollten diese ausgeschlossen werden (Z 3.56 OECD-VPG). Dies gilt auch für Vergleichsunternehmen mit mehrjährigen betriebswirtschaftlich nicht nachvollziehbaren Werten (zB mehrjährige Verlustsituation), sofern sie ein nicht vergleichbares Funktions- und Risikoprofil aufweisen.**

**78 [67]**

**Wird eine Bandbreite von Werten erreicht, für die angenommen wird, dass Vergleichbarkeitsmängel verbleiben, die nicht identifiziert und/oder quantifiziert und deshalb nicht korrigiert werden können, können statistische Instrumente die Verlässlichkeit der Analyse verbessern (Z 3.57 OECD-VPG).** Es ist international üblich, durch Bildung von Quartilen eine Bandbreitenverengung in der Form herbeizuführen, dass die kleinsten und größten Werte jeweils im Ausmaß von 25% der Gesamtmenge der Vergleichswerte ausgeschieden werden (**Interquartilsbandbreite**).

*Beispiel (~~Fortsetzung ex deutsche „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“ vom 12. April 2005, BStBl I 2005, Seite 570~~): **Die Datenbankrecherche umfasst 20 unabhängige Fremdunternehmen, von denen nach Durchführung eines qualitativen Screenings 12 als ausreichend vergleichbar angesehen werden. Da noch gewisse nicht quantifizierbare Vergleichbarkeitsmängel bestehen, wird – zB mithilfe der Excel-Formel QUARTILE.INKL – eine Interquartilsbandbreite der EBIT-Margen ermittelt:***

*Die inländische X-GmbH ist ein konzernzugehöriges Unternehmen und vertreibt eine bestimmte von ihrer ausländischen Muttergesellschaft hergestellte Produktpalette. Die X-GmbH übt lediglich Routinefunktionen aus. Um die Angemessenheit der Preisgestaltung zwischen der Produktionsmuttergesellschaft und der X-GmbH in den Jahren 01 bis 03 darzulegen, hat die X-GmbH einen Nettoenditenvergleich erstellt und der Außenprüfung vorgelegt. Durch eine Datenbankrecherche wurden 20 unabhängige Fremdunternehmen als mögliche Vergleichsunternehmen identifiziert. Für 13 dieser Unternehmen konnte an Hand einer weiteren Recherche eine zumindest eingeschränkte Vergleichbarkeit festgestellt werden. Um Sondereffekte einzelner Jahre zu reduzieren, wurden nicht die Ergebnisse eines einzigen Jahres, sondern die Ergebnisse einer Dreijahresperiode herangezogen (Mehrjahresanalyse).*

**Ermittlung der gewichteten Durchschnitte Nettomargen (Betriebsergebnisse) der Vergleichsunternehmen:**

<b>Vergleichs-Unternehmen</b>	<b>Jahr 01</b>	<b>Jahr 02</b>	<b>Jahr 03</b>	<b>Gewichteter Vergleichswerte (Durchschnitt*)</b>
U-1	-1,5 <b>3,05%</b>	-1,2 <b>4,76%</b>	-0,9 <b>0,35%</b>	-1,2 <b>1,72%</b>

U-2	0,7 <b>1,31%</b>	0,8 <b>2,09%</b>	0,3 <b>2,40%</b>	0,6 <b>2,11%</b>
U-3	1,9 <b>2,41%</b>	2,0 <b>2,23%</b>	2,4 <b>2,90%</b>	2,1 <b>2,47%</b>
U-4	2,3 <b>4%</b>	2,2 <b>1,90%</b>	2,0 <b>2,27%</b>	2,2 <b>5%</b>
U-5	2,3 <b>2,19%</b>	2,4 <b>2,71%</b>	2,2 <b>2,96%</b>	2,3 <b>2,69%</b>
U-6	2,5 <b>3,20%</b>	2,7 <b>3,01%</b>	2,9 <b>4,92%</b>	2,7 <b>3,46%</b>
U-7	3,1 <b>2%</b>	3,0 <b>3,55%</b>	2,8 <b>3,07%</b>	3,0 <b>3,33%</b>
U-8	3,1 <b>2,46%</b>	3,2 <b>3,18%</b>	3,0 <b>3,28%</b>	3,1 <b>3,09%</b>
U-9	3,4 <b>3,62%</b>	3,2 <b>3,44%</b>	3,3 <b>3,18%</b>	3,3 <b>5%</b>
U-10	3,6 <b>4,07%</b>	3,4 <b>3,16%</b>	3,2 <b>3,75%</b>	3,7 <b>4%</b>
U-11	4,0 <b>3,99%</b>	3,6 <b>4,52%</b>	3,8 <b>4,41%</b>	3,8 <b>4,08%</b>
U-12	4,2 <b>5,10%</b>	4,6 <b>5,77%</b>	4,4 <b>6,33%</b>	4,4 <b>5,83%</b>
U-13	5,6%	5,8%	6,0%	<b>5,8%</b>

### **Ermittlung der Interquartilsbreiten**

<b>Minimum</b>	<b>1,31%</b>	<b>1,90%</b>	<b>0,35%</b>	<b>1,72%</b>
<b>1st</b>	<b>2,39%</b>	<b>2,59%</b>	<b>2,78%</b>	<b>2,42%</b>
<b>Median</b>	<b>3,09%</b>	<b>3,17%</b>	<b>3,13%</b>	<b>3,21%</b>
<b>3rd</b>	<b>3,71%</b>	<b>3,79%</b>	<b>3,92%</b>	<b>3,53%</b>
<b>Maximum</b>	<b>5,10%</b>	<b>5,77%</b>	<b>6,33%</b>	<b>5,83%</b>

**\* Anmerkung:** Die Ermittlung der gewichteten Durchschnitte für jedes einzelne Vergleichsunternehmen erfolgt wie in Rz 76 beschrieben und ist hier nicht im Detail dargestellt.

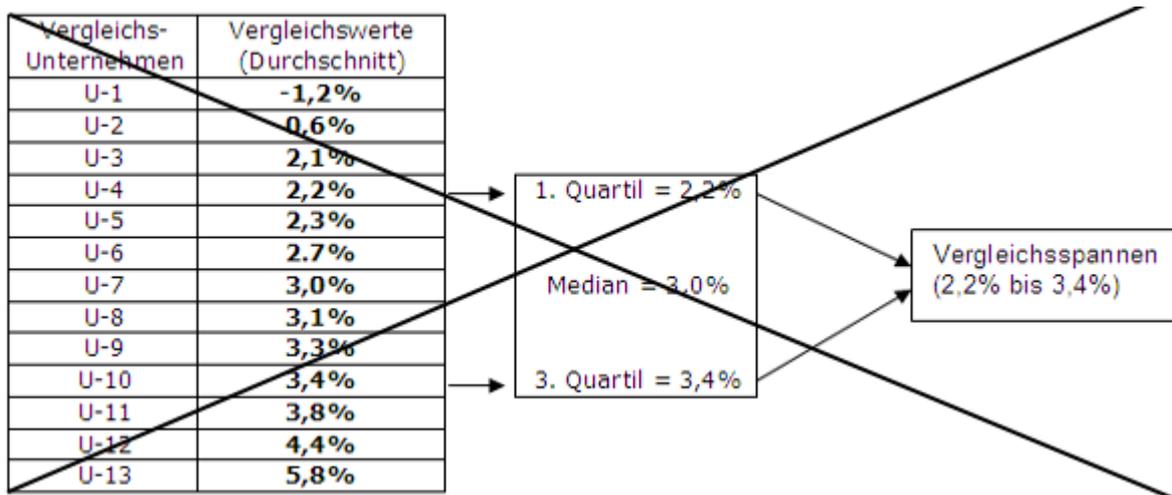
**Auf Basis der gewichteten durchschnittlichen EBIT-Margen ergibt sich ein unteres Quartil in Höhe von 2,42%, ein Median in Höhe von 3,21% und ein oberes Quartil in Höhe von 3,53%. Das heißt, die Interquartilsbandbreite, innerhalb derer jeder Wert als fremdüblich anzusehen ist, reicht von 2,42% bis 3,53%. Mit einer gewichteten durchschnittlichen EBIT-Marge von 2,97% liegt die österreichische Vertriebs Tochter innerhalb der fremdüblichen Bandbreite.**

~~Da die X-GmbH lediglich Routinefunktionen ausübt, kann die notwendige Angemessenheitsdokumentation auf Grund einer Datenbankanalyse, die Nettorenditenwerte von vergleichbaren unabhängigen Unternehmen enthält, erstellt werden. Der Interquartilbereich (1. bis 3. Quartil) der Vergleichswerte kann als maßgebliche Bandbreite betrachtet werden.~~

~~Das 1. Quartil ist in folgenden drei Schritten zu ermitteln:~~

- ~~1. Die Vergleichswerte sind in aufsteigender Reihenfolge zu sortieren (siehe obige Tabelle)~~
- ~~2. Die Anzahl der Beobachtungen ist mit 25% zu multiplizieren (13 Beobachtungen x 25% = 3,25). Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass der zu ermittelnde Quartilswert zwischen dem Vergleichswert für das 3. beobachtete Unternehmen (=2,1) und dem Vergleichswert für das 4. beobachtete Vergleichsunternehmen (=2,2) liegt.~~
- ~~3. Bei der Entscheidung darüber, wann und ggf. wie zwischen zwei Werten interpoliert werden muss, kann der nachfolgenden international üblichen Vorgangsweise gefolgt werden: Wenn sich aus dem 2. Schritt keine ganze Zahl ergibt (zB 3,25 oder 3,5 oder 3,75) bestimmt sich der Wert für das 1. Quartil an Hand des Wertes der nächst höheren Beobachtung (hier: aus dem Vergleichswert für U-4 = 2,2.~~

Hätte sich aus dem zweiten Schritt eine ganze Zahl ergeben (zB 3,0) würde sich das 1. Quartil aus dem Mittelwert (arithmetisches Mittel) der Werte für U-3 und U-4 ergeben  $[(2,1 + 2,2) : 2 = 2,15]$ . In gleicher Weise ermitteln sich die Werte für das 3. Quartil oder für den Median. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass im 2. Rechenschritt die Anzahl der Beobachtungen mit 75% (wenn das 3. Quartil ermittelt werden soll) bzw. mit 50% (wenn der Median ermittelt werden soll) zu multiplizieren ist. Das 3. Quartil ermittelt sich daher wie folgt:  $13 \times 75\% = 9,75$ . Da 9,75 keine ganze Zahl ist, ist der für die nächst höhere Beobachtung (U-10) ermittelte Vergleichswert (=3,4) für die Bestimmung des Wertes des 3. Quartils maßgeblich.



Im 3-Jahresschnitt ergibt sich eine maßgebende Fremdvergleichsgewinnbandbreite von 2,2% bis 3,4%.

Bei einer geringeren Anzahl von beobachteten Fremdvergleichsunternehmen würden sich die Quartile und der Median wie folgt berechnen (n = Anzahl der Daten):

Vergleichs-Unternehmen	n = 12	n = 11	n = 10	n = 9
U-1	-1,2%	-1,2%	-1,2%	-1,2%
U-2	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%
U-3	2,1%	2,1%	2,1%	2,1%
U-4	2,2%	2,2%	2,2%	2,2%
U-5	2,3%	2,3%	2,3%	2,3%
U-6	2,7%	2,7%	2,7%	2,7%
U-7	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%
U-8	3,1%	3,1%	3,1%	3,1%
U-9	3,3%	3,3%	3,3%	3,3%
U-10	3,4%	3,4%	3,4%	
U-11	3,8%	3,8%		
U-12	4,4%			

1. Quartil	$12 \times 25\% = 3,0$ $(2,1 + 2,2) : 2 = \mathbf{2,15}$	$11 \times 25\% = 2,75$ U-3 = $\mathbf{2,1}$	$10 \times 25\% = 2,5$ U-3 = $\mathbf{2,1}$	$9 \times 25\% = 2,25$ U-3 = $\mathbf{2,1}$
------------	---	---	--	--

<i>Median</i>	$12 \times 50\% = 6,0$ $(2,7 + 3,0) : 2 = \mathbf{2,85}$	$11 \times 50\% = 5,5$ $U-6 = \mathbf{2,7}$	$10 \times 50\% = 5,0$ $(2,3 + 2,7) : 2 = \mathbf{2,5}$	$9 \times 50\% = 4,5$ $U-5 = \mathbf{2,3}$
<i>3. Quartil</i>	$12 \times 75\% = 9,0$ $(3,3 + 3,4) : 2 = \mathbf{3,35}$	$11 \times 75\% = 8,25$ $U-9 = \mathbf{3,3}$	$10 \times 75\% = 7,5$ $U-8 = \mathbf{3,1}$	$9 \times 75\% = 6,75$ $U-7 = \mathbf{3,0}$

**79 [65]**

Wird festgestellt, dass ~~nur eine eingeschränkte Vergleichbarkeit gegeben ist~~, **die Datenbankstudie sonstige Mängel als Beweismittel aufweist (zB nicht nachvollziehbare Auswahl der Branchenkenzahl, unbegründete Auswahl der Länder, ...)**, kann beispielsweise durch die Kombination mit anderen **Beweismitteln (zB einer Wertschöpfungsanalyse) versucht werden, die Fremdüblichkeit nachzuweisen. Andernfalls** sind die Daten für die Festsetzung des Verrechnungspreises unverwertbar; sie könnten aber für eine Grobkontrollrechnung noch Relevanz besitzen.

**1.3. Konzerninterner Leistungsverkehr****1.3.1. Warenlieferungen****1.3.1.1. Produktionsgesellschaften****80 [68]**

Bei **der** Prüfung, ob die von einer Produktionsgesellschaft für konzerninterne Warenlieferungen in Rechnung gestellten Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, ist im Rahmen der Funktionsanalyse festzustellen, ob die Produktion nach der Grundform einer Eigenproduktion oder nach jener eines Lohnfertigers oder in einer Zwischenform (**zB Auftragsfertiger**) ausgeübt wird. Im Fall der Eigenproduktion ist die Übernahme eigener Marktchancen und Marktrisiken gegeben, während im Fall der reinen Lohnfertigung von einer Aktivität mit Dienstleistungscharakter auszugehen ist.

**81 [69]**

Die Funktionen eines Lohnfertigers und die damit verbundenen Risiken sind im Vergleich **zu jenen eines** mit dem Eigenproduzenten als gering zu qualifizieren. Zur Einstufung eines Produzenten als bloßen Lohnfertiger führen in der Regel folgende Umstände:

- über die Produktpolitik und die Fertigungsschritte entscheidet ein anderes Unternehmen (der Auftraggeber); daher besteht keine oder nur eine untergeordnete Dispositionsfreiheit im Produktionsablauf;

- die Technologie wird vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt; daher betreibt der Lohnfertiger keine eigene Forschung und Entwicklung und besitzt kein Eigentum an den entsprechenden immateriellen Vermögenswerten;
- zumindest teilweise werden vom Auftraggeber Rohstoffe beigestellt, daher besteht nur eine sehr eingeschränkte Beschaffungsfunktion;
- es gilt in der Regel eine „just in time“-Konzeption, sodass nur eine geringe Lagerhaltung nötig ist;
- der Lohnfertiger hat keinen eigenen Vertrieb, die Ware wird im vollen Umfang zu garantierten Absatzpreisen vom Auftraggeber abgenommen.

## **82 [70]**

Angesichts des geringen Funktions- und Risikoprofils eines Konzernunternehmens mit bloßem Lohnfertigungscharakter ist – sofern keine Vergleichspreise feststellbar sind – der Verrechnungspreis nach der Kostenaufschlagsmethode (**oder der kostenbasierten TNMM**) zu ermitteln, wobei der Routinecharakter der Funktionen keinen Anspruch auf Teilnahme an dem vom Konzern erzielten Residualgewinn gestattet.

## **83 [71]**

Auch wenn die Warenproduktion in Niedriglohnländer verlagert wird, steht dem Lohnfertiger nur eine seinen Routinefunktionen angemessene Vergütung zu, die nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt wird (Rz **199-143**).

### **1.3.1.2. Vertriebsgesellschaften**

## **84 [NEU]**

**Konzerne bedienen sich ganz unterschiedlicher Vertriebsstrukturen. Während Eigenhändler und Limited-Risk-Distributoren Waren von Konzerngesellschaften ein- und in der Regel an Drittkunden verkaufen, agieren Kommissionäre und Handelsvertreter als Geschäftsvermittler (siehe Rz 223 ff für die damit einhergehende Frage der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte). In jedem Fall müssen die konzerninternen Transaktionen fremdüblich entsprechend des Funktions- und Risikoprofils der Vertriebsgesellschaft vergütet werden. Als Methode wird häufig die Wiederverkaufspreismethode oder eine umsatzbezogene TNMM verwendet. Tritt hingegen bei einer Vertriebsaktivität die Dienstleistung in den Vordergrund, so wird sich die Kostenaufschlagsmethode (oder eine kostenbezogene TNMM) als die zielgenauere Methode erweisen (EAS 2128).**

## **85 [72]**

Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer (**Rz 16**) einer (inländischen) Vertriebsgesellschaft wird – nach Ablauf einer Anlaufphase – einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten (BFH 17.2.1993, I R 3/92, BStBl II 1993, 457). **eEs** stellt daher die Wiederverkaufspreismethode die zur Verrechnungspreisermittlung geeignetere Methode dar, wenn das Unternehmen die Preisvergleichsmethode in einer Art anwendet, die nicht zu diesem Ergebnis führt. Sollte die ausländische Produktionsgesellschaft hierdurch nicht in der Lage sein, auch selbst einen angemessenen Produktionsgewinn zu erzielen, dann muss über Antrag des Steuerpflichtigen zur Herbeiführung eines fairen Interessenausgleiches ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA geführt werden. Darin wird auch zu prüfen sein, ob die Verluste des ausländischen Produzenten möglicherweise nur durch marktwerterhöhende Aufwendungen oder durch aufklärungsbedürftige Transaktionen mit Niedrigsteuerländern verursacht worden sind.

## **86 [73]**

Im Allgemeinen wird ein inländischer Handelsbetrieb, der als Wiederverkäufer ausländischer Markenprodukte auftritt, neben dem Wareneinkaufspreis keine zusätzlichen Zahlungen (**Lizenzen**) dafür leisten, dass auf der gekauften Handelsware die Markenbezeichnung des ausländischen Herstellers aufscheint (Rz **148-105**).

### **1.3.2. Dienstleistungen allgemeiner Art**

#### **1.3.2.1. Fremdvergleichsgrundsatz**

## **87 [74]**

Der ~~unternehmens-~~bzw. konzerninterne Dienstleistungsaustausch ist von Umfang und Inhalt her gesehen sehr unterschiedlich und hängt vom Integrationsgrad der Konzerne ab. Im dezentralisierten Konzern kann beispielsweise die Muttergesellschaft ihre konzerninterne Tätigkeit darauf beschränken, ihre Investitionen in die Tochtergesellschaften in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner zu überwachen (Z 7.4 OECD-VPG), wodurch keine verrechenbaren Dienstleistungskosten erwachsen (**vgl. Beispiele in Rz 104**). Bei hochintegrierten Konzernen kann sich hingegen der konzerninterne Leistungsumfang auf umfangreiche Dienstleistungen administrativer, kaufmännischer und technischer Art beziehen.

## **88 [NEU]**

**Eine Verrechnung von Dienstleistungen kommt dem Grunde nach nur dann in Frage, wenn die Tätigkeit dem jeweiligen Konzernunternehmen einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Vorteil verschafft, der ihre Geschäftsposition**

**stärkt oder sichert, dh., wenn ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Umständen bereit gewesen wäre, die Dienstleistung zu vergüten oder als Eigenleistung zu erbringen („Benefits Test“ oder Vorteilstest; Z 7.6 OECD-VPG). Die Verrechnung von duplizierten Leistungen, dh. von Dienstleistungen, die ein Konzernunternehmen bereits als Eigenleistung erbracht oder von einem Dritten bezogen hat, ist nicht zulässig (Z 7.11 OECD-VPG). Entscheidende Bedeutung kommt hier auch einer verlässlichen Dokumentation über die Ausgestaltung und den Nutzen der Dienstleistungsverrechnung zu (Rz 359).**

#### **89 [75]**

Die Entgeltverrechnung hat grundsätzlich im Wege der Einzelverrechnung (direkte Preisverrechnung) stattzufinden, wenn dies zumutbar ist. Dies trifft vor allem dann zu, wenn die betroffenen Dienstleistungen auch fremden Dritten gegenüber erbracht werden (Z 7.21 und 7.223 ~~dritter Satz~~ OECD-VPG). Soweit eine Dienstleistungsverrechnung im Einzelverrechnungsweg, vor allem wegen der Kostenzuordnungsproblematik, wirtschaftlich unzumutbar ist, kann die Dienstleistungsverrechnung im Wege einer Konzernumlage (Rz ~~100-81~~) abgewickelt werden.

#### **90 [76]**

**Die Methodenwahl ist nach den Grundsätzen der Kapitel I bis III OECD-VPG vorzunehmen.** ~~Wegen der unterschiedlichen konzerninternen Besonderheiten sind branchenübliche Fremdpreise bei Dienstleistungen meist nur bei vertretbaren Leistungen oder auf Sondergebieten festzustellen (zB Transportleistungen).~~ Wenn Vergleichspreise fehlen, **wird** ist bei Dienstleistungen in **vielen Fällen** ~~der Regel~~ die Kostenaufschlagmethode **(oder eine auf Kosten basierende TNMM)** anzuwenden **sein**. Bei der Entgeltermittlung sind grundsätzlich alle direkten und indirekten Kosten einzubeziehen, die der Erbringung der Dienstleistung zu Grunde liegen **(Rz 33 und 42)**.

#### **91 [77]**

Im Allgemeinen ist davon auszugehen, dass der Grundsatz des Fremdvergleiches den Ansatz eines Gewinnaufschlages verlangt (Z 7.353 OECD-VPG). Die Höhe des angemessenen Gewinnaufschlages kann nicht generell festgelegt werden, sondern es muss darüber in jedem Einzelfall gesondert entschieden werden. Als Orientierungshilfe kann **auf Basis des vom EU-JTPF veröffentlichten Berichts bei Dienstleistungen mit Routinecharakter ein** für den Gewinnaufschlag bei Dienstleistungen mit Routinecharakter eine Größenordnung zwischen **35% und 105% (häufig 5%)** herangezogen werden **(JTPF Report: Guidelines on low value adding intra-group services, 4.2.2010, Rz 65)**. Durch diese Unter- und

Obergrenze wird aber nicht eine „Bandbreite“ im Sinn von Z 1.45 bzw. 3.55rev OECD-VPG aufgezeigt, innerhalb der jeder Prozentsatz gleichermaßen zu einem zuverlässigen Fremdpreis führt (**Rz 77**). Ob Fremdüblichkeit nach einem Aufschlagsatz verlangt, der zur Unter- oder Obergrenze tendiert, ist **vielmehr** nach den Gegebenheiten des Einzelfalles zu beurteilen **und etwa anhand konkreter Erfahrungswerte von Vergleichsbetrieben nachvollziehbar zu begründen (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0116; UFS 28.4.2010, RV/3837-W/09)**. Es kann durchaus sein, dass ein mit 5% angesetzter Gewinnaufschlag daher auf 10% anzuheben ist (UFS 6.4.2007, RV/4687-W/02; **BFG 22.11.2018, RV/2100386/2017**). **Für vor dem 1.1.2021 erbrachte Dienstleistungen mit Routinecharakter kann weiterhin ein Gewinnaufschlag zwischen 5% und 15% herangezogen werden (VPR 2010 Rz 79).**

#### **92 [78]**

~~Hochwertigkeit der Dienstleistung~~ **Eine** für die auftraggebende Konzerngesellschaft **höherwertige Dienstleistung** kann im Allgemeinen nicht durch einen **bloß** 5-prozentigen Aufschlagsatz abgegolten werden. ~~Das~~ Dies gilt insbesondere dann, wenn die Dienstleistung unter Nutzung von selbstgeschaffenen immateriellen Werten (zB Erschließung des Osteuropamarktes, EAS 3006) erfolgt **oder mit der Schaffung hoher Wertschöpfungsbeiträge einhergeht (zB Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten)**. Bei ~~Höherwertigkeit~~ **Höherwertigkeit** einer Dienstleistung ist im Übrigen stets zu untersuchen, ob noch von „Routinefunktion“ gesprochen werden kann und **insofern** ~~ob daher~~ die Kostenaufschlagsmethode noch eine anwendbare Methode darstellt, **oder ob eher bereits die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode zur Anwendung kommen muss** (Hinweis auf Rz 45-40).

#### **93 [79]**

Werden bei Dienstleistungen als Kosten nur die mit der Dienstleistung zusammenhängenden variablen Kosten (zB aliquote Haupt- und Nebenlohnkosten sowie die Reisekosten des mit der Dienstleistung befassten Personals) herangezogen, wird im Allgemeinen ein Deckungsbeitrag für Fixkostenanteile durch einen entsprechend höheren Ansatz des Aufschlagsatzes abzudecken sein.

#### **94 [80]**

Unter besonderen Umständen kann eine Dienstleistungsverrechnung auch ohne Gewinnaufschlag als fremdverhaltenskonform gewertet werden (Z 7.35 f 33 ~~vierter Satz~~ OECD-VPG). Dies kann für Dienstleistungen gelten, die nicht zum Unternehmensgegenstand des Dienstleisters gehören und die sich als bloße Nebenleistung gegenüber einer Konzerngesellschaft darstellen, mit der eine dauernde Geschäftsverbindung besteht. Denn

auch unter Fremden ist feststellbar, dass zur Aufrechterhaltung einer Kundenbeziehung gewisse Nebenleistungen bloß auf Kostenersatzbasis erbracht werden, **zB aus Gründen einer längerfristigen Geschäftsstrategie. Die wichtigste Überlegung wird dabei sein, ob von der betreffenden Geschäftsstrategie realistischerweise erwartet werden kann, dass sie sich in absehbarer Zukunft als rentabel erweist (wobei die Möglichkeit des Scheiterns mit zu berücksichtigen ist), und ob ein unter fremdüblichen Bedingungen agierender Beteiligter unter den gleichen wirtschaftlichen Umständen und Wettbewerbsbedingungen innerhalb eines akzeptablen Zeitraums zu einem Rentabilitätsopfer bereit gewesen wäre (Z 1.118 OECD-VPG)**. Werden allerdings in solchen Fällen nur die direkten Kosten der Dienstleistung, nicht aber auch betriebswirtschaftlich zuzuordnende Gemeinkosten ermittelt, müssten diese durch einen im Schätzungsweg anzusetzenden Aufschlagsatz berücksichtigt werden; bei den genannten Nebenleistungen kann dieser ohne weiteren Nachweis mit 5% der direkten Kosten angesetzt werden.

#### **1.3.2.2. LVAIGS-Ansatz**

##### **95 [NEU]**

**Bei konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung („low value-adding intra-group services“, im Folgenden: LVAIGS) kann eine vereinfachte Verrechnung nach den Maßstäben des Kapitels VII.D der OECD-VPG erfolgen (LVAIGS-Ansatz). Die OECD stellt den Staaten die Einführung des LVAIGS-Ansatzes frei. Österreich folgt der Empfehlung der OECD und wendet den LVAIGS-Ansatz für ab 1.1.2021 erbrachte Dienstleistungen an. Der LVAIGS-Ansatz stellt eine vereinfachte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar und steht somit in Einklang mit § 6 Z 6 EStG 1988.**

##### **96 [NEU]**

**LVAIGS sind Dienstleistungen unterstützender Natur, die nicht zum Kerngeschäft des multinationalen Konzerns gehören, die nicht die Verwendung einzigartiger und wertvoller, immaterieller Wirtschaftsgüter erfordern oder zur Schaffung dieser führen und bei der keine substantiellen und signifikanten Risiken übernommen bzw. kontrolliert oder durch sie geschaffen werden (Z 7.45 OECD-VPG). Entscheidet sich der Abgabepflichtige für die Anwendung des LVAIGS-Ansatzes, kommen insbesondere folgende Vereinfachungen zu tragen (Z 7.52 ff OECD-VPG):**

- **Eine Verrechnung erfolgt anhand einzelner Dienstleistungskategorien. Es ist nicht erforderlich, für jede einzelne Konzernverrechnung nachzuweisen, dass**

**der Empfänger der Dienstleistung einen Vorteil aus der Nutzung der Dienstleistung erzielt (benefits test). Die Überprüfung erfolgt folglich nur anhand der einzelnen Dienstleistungskategorien (Z 7.55 OECD-VPG).**

- **Es ist ein Kostenpool für jede Dienstleistungskategorie zu erstellen, der die direkten und indirekten Kosten sowie einen geeigneten Anteil an den allgemeinen Verwaltungskosten umfasst, die mit der jeweiligen Kategorie von Dienstleistungen zusammenhängen. Der Kostenpool sollte weiters nur Dienstleistungen umfassen, die an mehr als nur eine Gesellschaft erbracht werden (Z 7.56 ff OECD-VPG).**
- **Für jede Dienstleistungskategorie sind anschließend die Kosten im Pool anhand eines geeigneten Aufteilungsschlüssels auf die im Pool umfassten Unternehmen zu verteilen (Z 7.59 ff OECD-VPG).**
- **Auf die so ermittelten Kosten (ggf. ausgenommen Durchlaufkosten, vgl. Rz 42) ist ein fixer Kostenaufschlagsatz von 5% anzuwenden (Z 7.61 OECD-VPG).**

#### **97 [NEU]**

**Folgende Tätigkeiten kommen für den LVAIGS-Ansatz beispielsweise in Frage (Z 7.49 OECD-VPG):**

- **Rechnungswesen und Revision,**
- **Debitoren- und Kreditorenmanagement,**
- **Aufgaben des Personalwesens,**
- **Überwachung und Erhebung von Daten in Bezug auf für das Unternehmen geltende Standards (Gesundheit, Sicherheit, Umwelt etc.),**
- **IT-Dienstleistungen,**
- **Unterstützung bei interner und externer Kommunikation und Öffentlichkeitsarbeit,**
- **Steuerliche und rechtliche Beratung im Konzern,**
- **Tätigkeiten im Hinblick auf Steuerverpflichtungen,**
- **Allgemeine Verwaltungs- und Bürodienstleistungen.**

#### **98 [NEU]**

**Folgende Tätigkeiten kommen für den LVAIGS-Ansatz beispielsweise nicht in Betracht (Z 7.47 OECD-VPG):**

- **Dienstleistungen, die das Kerngeschäft des Konzerns betreffen,**
- **Forschungs- und Entwicklungsleistungen,**
- **Fertigungs- und Produktionsdienstleistungen inkl. zugehöriger Einkaufsaktivitäten,**
- **Verkaufs-, Marketing- und Vertriebstätigkeiten,**
- **Finanztransaktionen, Versicherung und Rückversicherung,**
- **Förderung, Exploration oder Verarbeitung von Rohstoffen,**
- **Managementleistungen der Geschäftsführung.**

#### **99 [NEU]**

**Der Abgabepflichtige hat eine geeignete Dokumentation zu führen, welche die Zulässigkeit der Anwendung des LVAIGS-Ansatzes belegt (siehe insb. Z 7.64 OECD-VPG). Dabei ist auch darauf Bedacht zu nehmen, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Dienstleistungen möglich ist und festgestellt werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche vom verbundenen Unternehmen geleistet wurde (Rz 359).**

#### **1.3.2.32. Konzernumlagen**

##### **100 [81]**

Aus Vereinfachungsgründen ist eine Dienstleistungsverrechnung im Umlageweg (indirekte Preisverrechnung) zulässig (Rz ~~89 75~~ **und Z 7.24 OECD-VPG**). Bei der Leistungsverrechnung im Umlageweg („Leistungsumlage“) ist ~~im Gegensatz zu einer „Poolumlage“ (Rz 112)~~ grundsätzlich ein Gewinnaufschlag anzusetzen, weil der vom Leistungserbringer insgesamt erzielte Dienstleistungsertrag nicht durch die gewählte Leistungsverrechnungsmethode beeinflusst werden darf.

##### **101 [82]**

Eine Dienstleistungsverrechnung im Umlageweg erfordert den Abschluss eines **schriftlichen** Umlagevertrages. Dieser muss **jedenfalls** enthalten:

- a) Vereinbarungen über Art und Umfang der zu erbringenden Dienstleistungen;
- b) Bestimmung der am Umlageverfahren teilnehmenden Unternehmen;
- c) Vereinbarungen über die Ermittlung der umzulegenden Beträge;

- d) Vereinbarungen über Art und Ermittlung des Umlageschlüssels (**zB Umsatz, Personalaufwand oder tätigkeitsbasierte Schlüssel wie bearbeitete Aufträge, Anzahl von IT-Usern etc.**; siehe auch Rz **169–122**);
- e) Laufzeit des Vertrages;
- f) Vereinbarung über die Auswirkung von wesentlichen Veränderungen im Dienstleistungsempfang durch einzelne, am Vertrag teilnehmende Unternehmen;
- g) Regelungen über die Dokumentationspflichten der teilnehmenden Unternehmen (zB periodische Berichte).**

### **102 [83]**

Es ist konzernintern vorzukehren und entsprechend zu dokumentieren, dass keine Doppel- oder Mehrfachverrechnungen von Dienstleistungskosten stattfinden. Es ist daher unzulässig, Transport-, Verpackungs-, Marketing- oder Garantiekosten einerseits in die Kalkulation des Warenlieferpreises aufzunehmen und sie andererseits in jenem Kostenvolumen zu belassen, das im Umlageweg an die Konzerngesellschaften weiterverrechnet wird.

### **1.3.2.43. Abgrenzungsfragen**

### **103 [84]**

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung einer inländischen Konzerngesellschaft sind nur deren betrieblich veranlasste Aufwendungen abzugsfähig, nicht aber jene, die auf Gesellschafterebene durch die ausländische Muttergesellschaft entstanden sind. Kosten für Leistungen, die im Anteilseignerinteresse getätigt werden (**Gesellschaftertätigkeit oder „Shareholder Activities“**), sind daher nicht verrechenbar. **Bei der Tätigkeit der Anteilseigner steht die Kontrollfunktion über die Gesellschaft im Vordergrund.**

### **104 [85]**

Auf dieser Grundlage werden daher **beispielsweise** als nicht verrechenbar einzustufen sein:

- a) die Kosten des Vorstandes, Aufsichtsrates sowie der Gesellschafterversammlungen, soweit diese Kosten nicht Tätigkeiten betreffen, die direkt für die Tochtergesellschaft erbracht werden (zB der Vorstand der Mutter handelt Verträge für die Tochtergesellschaft aus);
- b) Kosten, die die rechtliche Organisation des Konzerns als Ganzes betreffen, einschließlich zB der **Erstellung Konsolidierung des Konzernabschlusses** Bilanz;
- c) Kosten der Konzernspitzengesellschaft für ihr gesetzlich auferlegte Berichtspflichten über die wirtschaftliche Lage der Konzerngesellschaften (EAS 2913 **zu** betr. die **US-SOX** ~~ex-~~ **Kkosten**);

- d) Kosten der Leitung und Organisation des Konzerns, die Festlegung der Konzernpolitik, die Finanzplanung für den Gesamtkonzern sowie Konzernrestrukturierungskosten (EAS 2153);
- e) Kosten im Zusammenhang mit **dem** Erwerb und **der** Sicherung der Beteiligung an der Konzerngesellschaft (Beratung, Finanzierung, Kontrolle);
- ~~f) Kosten aller anderen Aktivitäten, die auf gesellschaftsrechtlicher und nicht auf schuldrechtlicher Basis in Bezug auf die Tochtergesellschaft erbracht werden (BFH 9.8.2000, I R 12/99, BStBl II 2001, 140);~~
- ~~f~~g~~) „aufgedrängte Leistungen“, an denen seitens der Tochtergesellschaft kein Bedarf besteht, zB Verpflichtung zur Teilnahme an einem neuen Softwaresystem (SAP-Projekt, EAS 3055) (Z 7.9 OECD-VPG);~~

### **105 [85]**

**Auch zufällig entstehende Vorteile werden gewöhnlich nicht als Dienstleistung erachtet, für welche ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, eine Vergütung zu entrichten (Z 7.12 OECD-VPG). Daher wird beispielsweise nicht verrechenbar sein:**

- ~~a~~h~~)~~ die Gewährung und Nutzung des Konzernrückhalts einschließlich des Rechts, den Konzernnamen zu führen (BFH 9.8.2000, I R 12/99, BStBl II 2001, 140) sowie der Vorteile, die sich allein aus der rechtlichen, finanziellen und organisatorischen Eingliederung in den Konzern ergeben (zB höhere Kreditwürdigkeit, Z 7.13 OECD-VPG);
- ~~b~~i~~)~~ die Gewährung und Nutzung von Vorteilen, die sich infolge von Effizienzsteigerungen bei anderen Konzerngesellschaften oder von Synergieeffekten für die Tochtergesellschaft (zB Kreditwürdigkeit) ergeben (Z **1.158** 7.12-OECD-VPG).

### **106 [86]**

**Handelt es sich hingegen um Tätigkeiten, für die unabhängige Unternehmen bereit gewesen wären, eine Vergütung zu entrichten, oder die sie als Eigenleistung für sich erbracht hätten, so sind diese verrechenbar. Dies sind beispielsweise:**

- a) Beratungsleistungen in den eigenen wirtschaftlichen und rechtlichen Angelegenheiten der Tochtergesellschaft einschließlich **die** Übernahme von Buchhaltungsaufgaben;
- b) die zeitlich begrenzte Überlassung von Arbeitskräften einschließlich solcher im Führungsbereich;

- c) die Aus- und Fortbildung sowie die soziale Sicherung von Personal, das in der Tochtergesellschaft in dessen Interesse tätig ist;
- d) marktübliche Bereitstellungen von Dienstleistungen auf Abruf (**on-call services**), soweit dokumentiert werden kann, dass die Tochtergesellschaft diese benötigt, wobei das Ausmaß des tatsächlichen Leistungsbedarfes für einen Mehrjahreszeitraum zu untersuchen ist (Z 7.17 OECD-VPG);
- e) Produktions- und Investitionssteuerung, soweit diese im Interesse der Tochtergesellschaft erfolgt;
- f) Kosten einer laufenden Konzernrevision, wenn diese die Tochtergesellschaft vom Aufwand einer eigenen Revisionsstelle entlastet;
- g) Beratung und Finanzierung beim Erwerb von Beteiligungen durch die Tochtergesellschaft;
- h) Managementkosten; zu beachten ist hierbei, ob eine Übertragung des Managements auf die Muttergesellschaft **zur Verlagerung des Orts der tatsächlichen Geschäftsführung und somit** zu einem Wegzug der Tochtergesellschaft führt.

### **1.3.3. Finanztransaktionendienstleistungen**

#### **107 [NEU]**

**Die Finanzierungsaktivitäten eines Konzerns können sehr unterschiedlich ausgestaltet sein und erfordern einen unterschiedlichen Grad an Zentralisierung. Je nach Organisationsstruktur des Konzerns können sie komplett zentralisiert (zB durch ein „Group Treasury“) oder in den einzelnen operativen Einheiten dezentral und eigenständig ausgeübt werden; dazwischen gibt es viele Abstufungen. Die Aktivitäten im Rahmen der Konzernfinanzierung umfassen beispielsweise konzerninternes Liquiditätsmanagement, Zentralisierung externer Finanzierungen, Management der Beziehungen zu externen Kapitalgebern und Ratingagenturen, strategische Investitionsentscheidungen und Optimierung der Kapitalkosten (Eigen- vs. Fremdkapitalfinanzierung).**

#### **108 [NEU]**

**Kapitel X der OECD-VPG beschäftigt sich mit der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Finanztransaktionen. Wie auch bei anderen konzerninternen Transaktionen (Hinweis auf Kapitel I-III der OECD-VPG, insb. D.1. und D.2. in Kapitel I) beginnt die sachgerechte Abgrenzung der Geschäftsvorfälle in Zusammenhang mit Finanzierungsaktivitäten mit der Identifizierung der wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalles –**

**bestehend aus der Identifizierung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den einzelnen an der Transaktion beteiligten Konzerngesellschaften sowie der Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Begleitumstände dieser Beziehungen (Z 10.17rev OECD-VPG). Dabei sind die Vertragsbedingungen, die ausgeübten Funktionen (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken), die Eigenschaften des Finanzinstruments, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und des Markts sowie die verfolgten Geschäftsstrategien zu untersuchen.**

#### **109 [NEU]**

**Die OECD-VPG identifizieren beispielsweise folgende häufig vorkommende Arten von Finanztransaktionen, welche in weiterer Folge genauer erläutert werden: Konzerndarlehen, Cash-Pooling, Garantien, Hedging und konzerninterne Versicherungsverhältnisse. Die Treasury Funktion selbst ist üblicherweise eine Funktion mit unterstützendem Charakter (Z 10.45rev OECD-VPG).**

#### **1.3.3.1. Überlassung von Finanzmitteln im Konzerninterne Zinsen**

#### **110 [NEU]**

**Zur sachgerechten Abgrenzung und Anerkennung der konzerninternen Überlassung von Finanzmitteln – unabhängig von der vertraglichen Gestaltung als Konzerndarlehen oder Einlagen – gelten die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung von Geschäftsvorfällen (Hinweis auf Kapitel I OECD-VPG), wobei bei der Abgrenzung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall zB die Vereinbarung eines fixen Rückzahlungsdatums, die Verpflichtung Zinsen zu zahlen, das Vorliegen von Sicherheiten oder die Fähigkeit des Darlehensnehmers, die Mittel von fremden Dritten zu erhalten, eine Rolle spielen (Z 10.12rev OECD-VPG). Der Fremdvergleichsgrundsatz dient daher auch der Beurteilung, ob eine als Darlehen bezeichnete Überlassung von Finanzmitteln für steuerliche Zwecke als solches anerkannt wird, oder ob nicht eine andere Art von Geschäftsvorfall (zB eine Eigenkapitalzufuhr) vorliegt.**

#### **111 [NEU]**

**Manche Staaten regeln in ihrem innerstaatlichen Recht die Kapitalausstattung eines Unternehmens dahingehend, dass ein gewisses Eigen-/Fremdkapitalverhältnis erfüllt sein muss. Hat ein anderer Staat eine derartige Regelung anstelle des Fremdvergleichsgrundsatzes herangezogen, um ein Konzerndarlehen dem Grunde nach abzugrenzen (Z 10.8rev OECD-VPG), so ist**

seitens Österreichs dennoch anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes die Qualifikation als Eigen- bzw. Fremdkapital zu prüfen.

**Beispiel:**

***Eine österreichische Gesellschaft gewährt einer ausländischen Konzerngesellschaft ein Darlehen. Auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes wird das Darlehen in Österreich als Fremdkapital anerkannt und werden die Zinsen als Betriebseinnahme erfasst. Im anderen Staat gilt eine Thin-Cap-Regelung (zB fixes Verhältnis von Fremd- zu Eigenkapital iHv 2:1), der zufolge ein Teil des Fremdkapitals in Eigenkapital umqualifiziert wird, sodass die Zinsen teilweise nicht abzugsfähig sind. Art. 9 DBA hindert den anderen Staat nicht daran, die Zinsen nicht als Betriebsausgaben zum Abzug zuzulassen. Gleichzeitig führt Art. 9 Abs. 2 DBA nicht dazu, dass Österreich eine Gegenberichtigung vornehmen muss. Denn eine Gegenberichtigung muss nur in jener Höhe vorgenommen werden, als dies dem Grunde und der Höhe nach dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.***

**112 [NEU]**

Bei einer Darlehensgewährung durch den Gesellschafter an die Gesellschaft kann eine nicht fremdübliche Vertragsgestaltung eine Nichtanerkennung als Darlehen und – nach den Umständen des Einzelfalls – eine Qualifikation als verdecktes Eigenkapital nach sich ziehen (KStR 2013 Rz 530). Bei Vorliegen einer dem Fremdvergleich standhaltenden Darlehensvereinbarung muss eindeutig erwiesen sein, dass die Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich geboten wäre und dass das Darlehen dieses erforderliche Eigenkapital ersetzt (VwGH 20.4.1982, 81/14/0195). Indizien für die Nichtanerkennung eines Darlehens an den Gesellschafter dem Grunde nach und für die Qualifikation als verdeckte Ausschüttung wären zB, wenn keine Vereinbarung über die Rückzahlung, die Zinsfälligkeit oder den Kreditrahmen getroffen wurde, wenn Sicherheiten fehlen, wenn die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft schlecht ist oder bei geringen bzw. langfristigen Darlehenstilgungen (KStR 2013 Rz 721).

**113 [95]**

Gewährt eine österreichische Muttergesellschaft ihrer ausländischen Tochtergesellschaft ein zinsfreies Darlehen und wird diese Kapitalüberlassung weder im Ausland noch in Österreich als verdeckte Einlage, sondern in beiden Staaten **dem Grunde nach** als eine fremdübliche konzerninterne **Darlehens**Kreditgewährung gewertet, dann ist **unter** bei Zugrundelegung des Fremdverhaltensgrundsatzes zu **ermitteln**-erwarten, **wie hoch die** dass-von der Muttergesellschaft ihrer Tochtergesellschaft unter Berücksichtigung der vorstehenden Überlegungen **angelasteten** fremdüblichen Zinsen sind angelastet werden (EAS 1090, EAS 1818). Geschieht dies nicht, und lässt sich diese Unterlassung nicht durch besondere

Gegebenheiten rechtfertigen, dann ist auf der Grundlage von Art. 9 DBA in Österreich eine entsprechende Gewinnberichtigung vorzunehmen, die im Ausland zu einer korrespondierenden Gegenberichtigung führen muss (**Rz 449 ff**).

#### **114 [NEU]**

**Bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit eines Konzerndarlehens müssen sowohl die Perspektive des Darlehensgebers als auch jene des Darlehensnehmers einfließen (Z 10.51rev ff OECD-VPG). Neben Faktoren wie die Kreditwürdigkeit des Darlehensnehmers, der Darlehenszweck, die Branche etc. werden beide Parteien alle ihr realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen berücksichtigen. Denn eine bestimmte konzerninterne Transaktion wird nur dann eingegangen werden, wenn sie die vorteilhafteste Möglichkeit zur Erreichung der Geschäftsziele darstellt (Z 10.19rev OECD-VPG). Ändern sich die makroökonomischen Umstände und die Finanzierungskosten am Kapitalmarkt, so kann in Hinblick auf die realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen auch eine Neuverhandlung der Darlehensbedingungen erforderlich sein (Z 10.60rev OECD-VPG). Ist ein Konzerndarlehen unbesichert, so ist im Einzelfall zu analysieren, ob das Vermögen des Darlehensnehmers in wirtschaftlicher Betrachtung als Sicherheit dient und ob sich dies auf die Preisfindung auswirken müsste (Z 10.56rev OECD-VPG).**

#### **115 [NEU]**

**Die Kreditwürdigkeit (Rating) eines Darlehensnehmers ist einer der wichtigsten Faktoren bei der Bestimmung eines Zinssatzes. Eine geringere Kreditwürdigkeit des Darlehensnehmers führt in der Regel zu höheren Zinsen, da damit auch ein höheres Ausfallrisiko für den Darlehensgeber einhergeht. Grundsätzlich ist zwischen dem allgemeinen Rating einer Einzelgesellschaft, dh. ohne Bezug auf ein bestimmtes Finanzierungsgeschäft, und jenem eines konkreten Finanzierungsinstruments zu unterscheiden, wobei bei vorliegender Vergleichbarkeit das Rating des Finanzierungsinstruments ein verlässlicherer Wert ist (Z 10.70rev OECD-VPG). Häufig liegt jedoch – öffentlich zugänglich – weder ein Rating für das Finanzierungsinstrument noch ein Einzelrating für den Darlehensnehmer vor, sondern nur ein Rating für den gesamten Konzern. In diesem Fall können Berechnungstools oder von Ratingagenturen angewandte Methoden verwendet werden, um ein implizites Rating der einzelnen Konzerngesellschaft herzuleiten (Z 10.71rev OECD-VPG). Dabei sind die in das Tool eingegebenen Daten auf ihre Fremdüblichkeit zu prüfen und die dem Tool zu**

**Grunde liegenden Parameter auf ihre Plausibilität und Konsistenz mit Methoden von Ratingagenturen zu beurteilen (insb. Berücksichtigung zukünftiger Zahlungsströme und Zugehörigkeit zu einer bestimmten Branche).**

#### **116 [NEU]**

**Die Kreditwürdigkeit einer Konzerngesellschaft kann auch durch deren Zugehörigkeit zum Konzern beeinflusst werden. Einerseits, da die Konzernspitze in der Regel die Fähigkeit besitzt, auf die Kapitalstruktur ihrer Gesellschaften direkten Einfluss zu nehmen und damit die Kreditwürdigkeit zu beeinflussen. Andererseits, da durch die Zugehörigkeit ein zufälliger Vorteil entsteht, welcher im Kontext von Konzerndarlehen als implizite Unterstützung („implicit support“) bezeichnet wird (Z 10.77rev OECD-VPG). Dieser zufällige Vorteil entsteht einzig aufgrund der Konzernzugehörigkeit (siehe auch Rz 202) und äußert sich darin, dass die darlehensnehmende Konzerngesellschaft im Falle finanzieller Schwierigkeiten in der Regel Unterstützung vom Konzern erhält. Somit führt er zu einer höheren Kreditwürdigkeit der Konzerngesellschaft, als diese als Einzelgesellschaft erzielt hätte. Die implizite Unterstützung tritt bei strategisch wichtigeren Konzerngesellschaften eher ein, weshalb das Einzelrating dieser Gesellschaften enger mit dem Konzernrating verknüpft ist. Das Konzernrating selbst darf aber nur dann als Rating für die Einzelgesellschaft verwendet werden, wenn es sich unter Berücksichtigung aller Tatsachen als der zuverlässigste Indikator erweist (Z 10.82rev OECD-VPG).**

#### **117 [87]**

Nach den allgemeinen Grundsätzen der Verrechnungspreisgestaltung ist auch im Fall von konzerninternen Finanzierungen für die Ermittlung der angemessenen Verzinsung der Preisvergleichsmethode der Vorzug vor anderen Methoden zu geben, wenn vergleichbare Fremdgeschäfte auf dem Geld- oder Kapitalmarkt festgestellt werden können. **Da zwischen fremden Dritten eine Vielzahl von Finanzierungstransaktionen abgeschlossen werden, es öffentlich zugängliche Märkte gibt und auch öffentlich zugängliche und verfügbare Informationen vorliegen, ist die Preisvergleichsmethode bei konzerninternen Darlehensgeschäften leichter anwendbar als bei anderen Arten von konzerninternen Geschäftsfällen und daher nach den Umständen des Einzelfalls die bevorzugte Verrechnungspreismethode. Der Zinssatz für Konzerndarlehen kann auf Basis interner Vergleichswerte oder öffentlich zugänglicher Daten für Darlehen mit vergleichbaren Bedingungen (Darlehenssumme, Laufzeit, Fälligkeit, Währung, Besicherung und sonstige**

**Nebenabreden etc.) von Unternehmen mit vergleichbarem Rating verglichen werden (Z 10.91rev OECD-VPG). Dabei müssen immer alle fünf Vergleichbarkeitsfaktoren beachtet werden (für die Besonderheiten bei Finanztransaktionen siehe Z 10.21rev ff OECD-VPG). So kann beispielsweise die Zugehörigkeit zu verschiedenen Branchen bei Unternehmen mit vergleichbarem Rating zu verschiedenen Zinssätzen führen. Auch andere Finanztransaktionen mit vergleichbaren wirtschaftlichen Eigenschaften (zB Anleihen, Schuldverschreibungen, ...) können im Einzelfall als Vergleichsgerichtsfall herangezogen werden. Darüber hinaus kann auch ein innerer Preisvergleich möglich sein (Z 10.94rev OECD-VPG), beispielsweise wenn die Konzerngesellschaft bereits Finanzmittel bei einem unabhängigen Darlehensgeber aufgenommen hat. Aufgrund der vielen Variablen, die die Vergleichbarkeit konzerninterner Finanzierungen beeinflussen können, wird aber selten ein vollständig vergleichbarer Geschäftsvorfall gefunden werden können, weshalb – sofern die Unterschiede quantifiziert werden können – Anpassungsrechnungen vorzunehmen sind (Z 10.20rev OECD-VPG). Soll allerdings die Ermittlung der Höhe konzerninterner Zinssätze in Anwendung der Preisvergleichsmethode erfolgen und soll hierbei auf die Zinsberechnung durch unabhängige Kommerzbanken abgestellt werden, dann setzt dies voraus, dass diese beiden Finanzierungsmuster miteinander vergleichbar sind oder dass zumindest die Zinsauswirkungen ihrer Unterschiede quantifizierbar sind (siehe in diesem Sinn Z 2.7 bzw. 2.14rev Nummer 2 der OECD-VPG).**

#### **118 [94]**

Ist der Kredit in ausländischer Währung begeben worden, so **ist dies anzuerkennen** sind die Zinssätze im Währungsgebiet der ausländischen Währung heranzuziehen, wenn auch Fremde unter vergleichbaren Bedingungen den Kredit in dieser Währung vereinbart hätten. **In diesem Fall sind als Vergleichswerte die Zinssätze im Währungsgebiet der ausländischen Währung heranzuziehen.** Hätte der Fremdwährungskredit in einem anderen Kapitalmarkt als dem des Währungsgebietes der Kreditwährung zu einem günstigeren Zinssatz aufgenommen werden können, so sind diese **(günstigeren)** Zinssätze bei Ermittlung des Verrechnungszinssatzes mit heranzuziehen.

#### **119 [88]**

Eine direkte Vergleichbarkeit einer konzerninternen Finanzierung mit jener durch Kommerzbanken wird jedoch vielfach nicht gegeben sein, weil die unternehmerischen Zielsetzungen von Banken und jene von anderen Wirtschaftskonzernen unterschiedlich sind. Während im Fall einer Bankfinanzierung das Kreditinstitut das Ziel verfolgt, die bei ihm

eingelegten Gelder mit größtmöglichem Gewinn zu veranlagern **und somit einen gewerblichen Gewinn anstrebt, unterstützen Finanzierungstransaktionen bei einem Konzern lediglich dessen operative Geschäftstätigkeit.**, ist das Ziel eines Konzerns darauf ausgerichtet, liquide Mittel im Konzern aufzugreifen und bedarfsorientiert im Konzern so weiterzuleiten, dass damit die einzelnen Konzerngesellschaften ihre eigenen unternehmerischen Ziele verwirklichen können. Während daher der Bankensektor mit der Kreditvergabe die Erzielung eines gewerblichen Gewinnes anstrebt, **Dabei** geht es dem Konzern um die **Finanzierung seiner Geschäftstätigkeit, um die** Sicherung der Liquidität sowie **um** die Optimierung der Mittel und des Zinsergebnisses.

## **120 [NEU]**

**Sofern keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle für die Bestimmung des fremdüblichen Zinssatzes auf Basis der Preisvergleichsmethode vorliegen, kann auch auf andere Methoden zurückgegriffen werden. In eingeschränkten Fällen, etwa bei von einer Konzerngesellschaft aufgenommenen und an andere Konzerngesellschaften weitergeleiteten Darlehen, könnten zB die Kosten des Darlehensgebers für die Aufbringung der Finanzmittel unter Berücksichtigung der Transaktionskosten, einer Risikoprämie und eines Gewinnaufschlags (insb. für zusätzliche Kosten aufgrund von allfällig erforderlichem Eigenkapital zur Deckung des Darlehens) angesetzt werden („cost of funds approach“). Bei der Bestimmung des konzerninternen Zinssatzes auf Basis der Refinanzierungskosten des Darlehensgebers muss immer mitbedacht werden, dass Kosten des Darlehensgebers aufgrund des Wettbewerbs am Kapitalmarkt niedrig gehalten werden müssen, und dass der Darlehensnehmer auch andere, günstigere Alternativen am Markt auswählen könnte (Z 10.97rev OECD-VPG). Eine weitere Möglichkeit beim Fehlen vergleichbarer Geschäftsvorfälle ist die Verwendung wirtschaftlicher Modelle, mittels derer der Zinssatz aus einem risikolosen Zinssatz und verschiedenen (Risiko-)Zuschlägen „zusammengesetzt“ wird. Die Stellungnahme einer Bank, zu welchen Zinsen sie ein Darlehen gewähren würde, reicht als Beweis für die Fremdüblichkeit nicht aus (Z 10.107rev OECD-VPG). Auch das Heranziehen der Bandbreite von Credit Default Swaps (also von am Kapitalmarkt gehandelten Kreditderivaten) ist aufgrund deren Volatilität zur Ermittlung einer fremdüblichen Risikoprämie von Konzerndarlehen in der Regel nicht geeignet (Z 10.103rev OECD-VPG).**

**89**

Daher kann der Sollzinssatz konzernfremder Kommerzbanken lediglich als Obergrenze eines fremdüblichen Zinssatzes gesehen werden; ob diese Grenze für die Anerkennung des abzugsfähigen Zinsaufwandes maßgebend ist, stellt eine Sachverhaltsfrage dar, die unter Berücksichtigung aller maßgebenden Umstände dem zuständigen Finanzamt überlassen werden muss. Bei dieser Sachbeurteilung werden auch Faktoren wie Währung, Laufzeit, Kreditwürdigkeit des Schuldners, unvermeidliche Währungsrisiken sowie etwaige Refinanzierungskosten gegenüber fremden Dritten zu beachten sein. In Bezug auf die Einschätzung der Kreditwürdigkeit des Schuldners wird aber auch mitzubewerksichtigen sein, dass in einem multinationalen Konzern die Konzernspitze in der Regel die Fähigkeit besitzt, auf die Kapitalstruktur ihrer nachgeordneten Gesellschaften direkten Einfluss zu nehmen und damit auch die Kreditwürdigkeit der darlehensnehmenden Konzerngesellschaften zu beeinflussen. Dementsprechend liegt auch die Besicherung des Darlehensrückzahlungsanspruches regelmäßig in der Einflussphäre der Konzernleitung. Es ist daher auch die deutsche Rechtsprechung mitzubewerksichtigen, derzufolge aus diesen Gründen nur der Zinssatz für besicherte Darlehen als Obergrenze gewertet werden kann (BFH 21.12.1994, I R 65/94).

**90**

Der Habenzinssatz kommt hingegen als Orientierungshilfe dann in Betracht, wenn die darlehensgebende Kapitalgesellschaft über ausreichende eigene Liquidität verfügt (BFH 28.2.1990, I R 83/87, BStBl II 1990, 649 und BFH 19.1.1994, I R 93/93, BStBl II 1994, 725). Denn in einem solchen Fall könnte die Ansicht vertreten werden, dass es von der ausländischen darlehensgebenden Konzernunternehmung nicht gerechtfertigt ist zu verlangen, dass sie durch die Veranlagung ihrer überschüssigen Mittel bei einem konzernzugehörigen Unternehmen einen höheren Ertrag erzielt als sie durch eine Einlage bei einer Bank erwirtschaften könnte.

**91**

Für die Ermittlung des als fremdüblich anzunehmenden Zinssatzes wird daher nur eine umfassende Funktionsanalyse, die die Eigenmittelausstattung der ausländischen Konzernfinanzierungsgesellschaft einschließen muss, eine Entscheidung erlauben, innerhalb welcher Bandbreite (Z 1.45 bzw. 3.55rev OECD VPG) ein fremdüblicher Zins anzusetzen ist; wobei diese Bandbreite im Sinn der OECD VPG aber nicht mit der Breite des „Zinsbandes“ zwischen der Obergrenze der Sollzinsen und der Untergrenze der Habenzinsen ident ist; diese bewegt sich vielmehr — je nach den maßgebenden funktionalen Gegebenheiten — innerhalb dieses „Zinsbandes“ in Richtung Unter- oder Obergrenze. Bei der Beurteilung der

~~Frage, welcher Gesellschaft der Ertrag aus dem Unterschied zwischen Haben- und Sollzinsen zufließt, wird auch der Zuordnung der Risiken im Konzern Bedeutung zukommen. In Zweifelsfällen wird nicht zu beanstanden sein, wenn der deutschen Judikatur gefolgt wird, derzufolge sich Darlehensgläubiger und Darlehensschuldner die Spanne zwischen banküblichen Haben- und Schuldzinsen teilen (BFH 19.1.1994, I R 93/93, BStBl II 1994, 725).~~

### **121 [92]**

Die vorstehenden Überlegungen gelten unabhängig davon, ob die Konzernfinanzierung durch eine Konzerngesellschaft vorgenommen wird, die im Geltungsbereich einer Rechtsordnung mit Steueroasencharakter oder außerhalb einer solchen errichtet worden ist. Allerdings wird sich bei Finanzierungsvorgängen über Steueroasen eher der (aufklärungsbedürftige) Verdacht einer unzulässigen Gewinnverlagerung ergeben als bei anderen Finanzierungskonstellationen. Daher besteht im erstgenannten Fall wegen des Eintrittes in Geschäftsbeziehungen zu einer Steueroase von Anbeginn die Pflicht dafür zu sorgen, dass im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufgehellt und dokumentiert werden können (VwGH 25.5.1993, 93/14/0019). **Darüber hinaus ist bei Zinszahlungen an konzernzugehörige Gesellschaften in Niedrigsteuurländern das Zinsabzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 zu beachten (siehe auch KStR 2013 Rz 1266a ff).**

### **122 [93]**

**Wenn festgestellt wird, dass die Konzernfinanzierungsgesellschaft (bzw. die darlehensgewährende Gesellschaft) nicht die Kontrolle über das Risiko in Zusammenhang mit der Finanzierungstätigkeit ausübt (Finanzierungsrisiko, siehe Z 10.42rev OECD-VPG) oder nicht die finanzielle Kapazität besitzt, das Risiko zu tragen, sollte das Risiko jenem Unternehmen zugeordnet werden, das die Kontrolle ausübt und über die finanzielle Kapazität verfügt, das Risiko zu tragen (Z 10.25rev OECD-VPG). Die Kontrolle über das Finanzierungsrisiko kann auch ohne eine eigene Treasury-Abteilung ausgeübt werden, solange nur die laufenden Tätigkeiten der Risikominimierung ausgelagert werden (siehe im Detail Rz 64). Übt eine Konzernfinanzierungsgesellschaft diese Kontrolle jedoch nicht aus, steht ihr nur eine risikolose Rendite zu (Z 1.108rev OECD-VPG). Diese wird sich in der Regel** ~~Wird einer inländischen Konzerngesellschaft im Wege einer Steueroasen-Finanzierungsgesellschaft ausländisches Kapital zur Verfügung gestellt und kann die Vermutung einer künstlichen Gewinnverlagerung nicht widerlegt werden, wird das Entgelt hierfür auf der Grundlage der nachgewiesenen Kosten bemessen, anzusetzen sein. Hierbei~~

ist **wobei** einerseits Ersatz der nachgewiesenen und steuerlich anzuerkennenden Refinanzierungskosten zu leisten **wäre** und es **gebührt** andererseits eine Dienstleistungsvergütung **gebührt**. Sollte allerdings der **ein** Fall von Rechtsmissbrauch vorliegen, würden die gemäß § 22 Abs. 2 BAO damit verknüpften Rechtsfolgen eintreten (**Rz 24; siehe auch die Möglichkeit einer Nichtanerkennung der Transaktion nach Z 1.122 OECD-VPG**).

#### **1.3.3.24. Cash-PoolingManagement**

##### **123 [101]**

**Ein Cash-Pool (Z 10.109rev ff OECD-VPG) ist ein Finanzierungsinstrument für das kurzfristige Liquiditätsmanagement innerhalb eines Konzerns, welches zwischen fremden Dritten in der Regel nicht zum Einsatz kommt.** Beim Cash-PoolingManagement werden täglich **bzw. in anderen kurzfristigen Zeitabständen** die Salden der Zahlungsverkehrskonten der einzelnen Konzerngesellschaften auf einem Sammelkonto der mit dem Cash-PoolingManagement betrauten Konzerngesellschaft konsolidiert (**physisches oder effektives Pooling**) **oder die Bank aggregiert fiktiv die Salden, ohne dass tatsächliche Überweisungen nötig sind (fiktives oder notional Pooling)**. Dadurch ist für den Gesamtkonzern nur mehr der jeweilige Saldo des Sammelkontos (**extern**) zu finanzieren (bzw. zu veranlagern). **Der Gesamtkonzern erspart sich, dass einzelne Konzerngesellschaften ihre Bankkonten zu hohen Sollzinsen überziehen müssen, während andere ihre Guthaben nur mit niedrigen Habenzinsen verzinst erhalten.** Diese Synergieeffekte aus dem Cash-PoolingManagement müssen **aber – nach Verrechnung der für das Cash-Pooling anfallenden** entsprechenden Kosten – allen **Cash-Pool-Mitgliedern** beteiligten Konzernmitgliedern zu Gute kommen (**Z 10.143rev OECD-VPG**).

##### **124 [NEU]**

**Die Besonderheit beim Cash-Pooling – im Vergleich zu anderen konzerninternen Finanzierungen – ist, dass die Cash-Pool-Mitglieder nicht direkt untereinander liquide Mittel transferieren, sondern die Mittel über den Cash-Pool einlegen bzw. ausleihen. Die Ausführungen zur Ermittlung eines fremdüblichen Zinssatzes bei Konzerndarlehen sind daher nur eingeschränkt anwendbar. Bei der Ermittlung des fremdüblichen Zinssatzes müssen jedenfalls die aus dem Pooling resultierenden Synergieeffekte einfließen, die allen Cash-Pool-Mitgliedern zu Gute kommen. Weiters sind etwa die realistischere Weise zur Verfügung stehenden Optionen der Cash-Pool-Mitglieder sowie eine gegebenenfalls bestehende Vereinbarung mit einer fremden Bank als Vergleichswert zu berücksichtigen, wobei allerdings die zwischen einer Bank und einem Cash-Pool-Betreiber**

**bestehenden funktionalen Unterschiede zu berücksichtigen sind (Z 10.145rev OECD-VPG).**

#### **125 [NEU]**

**Aus dem Cash-Pooling ergeben sich nicht nur Vorteile, sondern auch Risiken für die Cash-Pool-Mitglieder. Einerseits besteht beim effektiven Pooling ein Ausfallrisiko hinsichtlich der in den Pool eingelegten Mittel, andererseits haften (beim effektiven und beim fiktiven Pooling) in der Regel alle Cash-Pool-Mitglieder gegenüber der Bank. Im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse ist daher zu ermitteln, wer diese Risiken wirtschaftlich trägt, um eine funktions- und risikogerechte Vergütung der Cash-Pool-Mitglieder ermitteln zu können. Werden die Mittel über längere Zeit in den Cash-Pool eingelegt (bzw. von ihm ausgeliehen), wird die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles womöglich dazu führen, dass gar kein (kurzfristiger) Cash-Pool-Saldo, sondern vielmehr ein längerfristiges Konzerndarlehen bzw. eine längerfristige Veranlagung vorliegt (Z 10.122rev OECD-VPG).**

***Beispiel:***

***Eine österreichische Konzerngesellschaft ist Mitglied eines konzernweiten, effektiven Cash-Pools. Da die Gesellschaft durchgehend Liquiditätsüberschüsse generiert, legt sie über Jahre hinweg alle ihre liquiden Mittel in den Cash-Pool ein. Auf Basis einer sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles handelt es sich um ein längerfristiges Darlehen an den Cash-Pool, das als solches fremdüblich verzinst werden muss.***

#### **126 [101]**

Die Dienstleistungen des Cash-Pool-Management-Betreibers („cash pool leader“) können **aufgrund des häufig lediglich niedrigen Funktions- und Risikoprofils in vielen Fällen** nach der Kostenaufschlagmethode ermittelt werden. Werden **hingegen** vom Cash-Pool-Management-Betreiber **tatsächlich** konzernintern unvermeidbare Risiken **im Zusammenhang mit der Cash-Pooling-Vereinbarung** getragen (zB auf Grund eines beständigen und erheblichen Refinanzierungsüberhangs gegenüber fremden Dritten), bedürfen diese einer **für das Funktions- und Risikoprofil** angemessenen Abgeltung **(siehe dazu Z 10.129rev ff OECD-VPG).**

***Beispiel (Z 10.133rev-10.137rev OECD-VPG):***

***Die österreichische A-GmbH ist Konzerngesellschaft eines Konzerns, dessen oberste Muttergesellschaft die in Großbritannien ansässige X Ltd ist. Es wird ein effektiver Cash-Pool mit mehreren ausländischen Konzerngesellschaften eingerichtet. Die in Luxemburg ansässige M BV wird als Cash-Pool-Betreiber eingesetzt und schließt für diese Zwecke eine Cash-Pool-Vereinbarung mit***

*einer konzernfremden Bank ab. Alle Cash-Pool-Mitglieder zahlen ihre Überschüsse auf das zentrale Konto der M BV ein bzw. es werden die Fehlbeträge über dieses zentrale Konto ausgeglichen. Die Bank bemisst sodann die Soll- oder Habenzinsen auf Basis des Gesamtsaldos auf dem Konto der M BV. Der Kreditrahmen, den die M BV in Anspruch nehmen kann, wird von der X Ltd garantiert.*

*Die Funktions- und Risikoanalyse zeigt, dass die M BV keinem Kreditrisiko unterliegt, da dieses bei den Cash-Pool-Teilnehmern verbleibt. Die M BV übt auch nicht die Funktionen einer Bank aus, sondern erfüllt lediglich eine Koordinationsfunktion. Der M BV steht daher lediglich ein Dienstleistungsentgelt zu und der Zinsspread zwischen den Einlagen und Darlehen der Cash-Pool-Mitglieder darf nicht von ihr vereinnahmt werden.*

### 1.3.3.32. Garantien, Bürgschaften und Patronatserklärungen

#### 127 [NEU]

Eine Garantie oder Bürgschaft ist eine rechtlich bindende Zusage des Garantiegebers oder Bürgen, für eine Verbindlichkeit des Garantienehmers oder Hauptschuldners einzustehen (Z 10.155rev OECD-VPG). Eine Garantie oder Bürgschaft wird konzernintern häufig in Zusammenhang mit einer Darlehensvergabe durch eine Bank eingegangen. Durch eine verbesserte Bonität ermöglicht sie in der Regel dem Garantienehmer oder Hauptschuldner bessere Zinssätze oder die Aufnahme einer höheren Darlehenssumme als unter Stand-Alone-Bedingungen bei Fehlen einer Garantie oder Bürgschaft.

#### 128 [NEU]

Dient die Bürgschaft oder Garantie dazu, die Konditionen einer Konzerngesellschaft für die Darlehensaufnahme zu verbessern, ist zu überprüfen, ob die Konzerngesellschaft insgesamt tatsächlich bessergestellt ist. Dafür werden die Kosten der Darlehensaufnahme mit und ohne Bürgschaft oder Garantie verglichen. Keine Provision gebührt, wenn eine Konzerngesellschaft keinen zusätzlichen Nutzen aus der Bürgschaft oder Garantie erhält, sondern lediglich von einer impliziten Unterstützung aus der Konzernzugehörigkeit profitiert (Z 7.13 und Z 10.164rev OECD-VPG).

#### 129 [96, 97]

Für Bürgschaftsübernahmen (**Garantien**) innerhalb des Konzerns ist eine fremdübliche Provision zu leisten, wenn die Bürgschaftsübernahme aus wirtschaftlichen Gründen und nicht auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses erfolgt. Dient die Bürgschaftsübernahme dazu, die Kreditwürdigkeit der die Darlehen aufnehmenden Konzerngesellschaft erst herzustellen **oder die Aufnahme einer höheren Darlehenssumme zu ermöglichen**, ist die Eigenkapitalausstattung zu prüfen; gegebenenfalls geht bei nicht ausreichender

Eigenkapitalausstattung der Anspruch auf Bürgschaftsprovision teilweise oder vollständig verloren. **Denn in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kann es sich vielmehr um eine teilweise oder vollständige Darlehenshingabe an den Bürgen und in weiterer Folge um eine (verdeckte) Einlage in die darlehensnehmende Konzerngesellschaft handeln (Z 10.161rev OECD-VPG).**

**Beispiel:**

~~Übernimmt daher eine~~ Eine österreichische Muttergesellschaft **übernimmt** für die Gewährung eines Kredites durch eine österreichische Großbank an ihre ungarische Tochtergesellschaft eine Bürgschaft durch Unterfertigung von Wechselverpflichtungserklärungen gegenüber dieser Großbank. ~~liegt eine Dienstleistung der Muttergesellschaft gegenüber ihrer ungarischen Tochtergesellschaft vor, die~~ **Aufgrund der Bürgschaft kann die Tochtergesellschaft günstigere Kreditbedingungen in Anspruch nehmen, welche sie allein aufgrund der Konzernzugehörigkeit nicht erhalten hätte. Es bedarf daher einer fremdüblichen Abgeltung durch eine Haftungsprovision bedarf (in diesem Sinn Z 7.13 OECD-VPG). Die Ausmessung dieser Haftungsprovision hat nach Fremdüblichkeitskriterien zu erfolgen; es sind in dieser Konstellation keine Bedenken erkennbar, sich hierbei an den für Bankbürgschaften üblichen Sätzen einer Avalprovision zu orientieren (EAS 2896).**

**130 [98]**

Patronatserklärungen mit einem der Bürgschaftsübernahme vergleichbaren Inhalt („harte“ Patronatserklärungen) sind – wie nach Rz **129** 96 (erster Satz) eingegangene Bürgschaftsübernahmen – entgeltpflichtig. „Harte“ Patronatserklärungen haben für den Kreditgeber Sicherungswert und beinhalten die Verpflichtung **der Muttergesellschaft**, die Tochtergesellschaft finanziell so ausgestattet zu halten, dass sie ihren Verbindlichkeiten aus dem Kreditvertrag nachkommen kann. „Weiche“ Patronatserklärungen beinhalten beispielsweise lediglich die Zusage, die Tochtergesellschaft beeinflussen zu wollen, dass sie ihren Verbindlichkeiten aus dem Kreditvertrag nachkommen soll. **Damit geht keine rechtliche Verpflichtung für die Muttergesellschaft einher, weshalb auch keine Provision geleistet werden muss.**

**131 [NEU]**

**Die Bestimmung einer fremdüblichen Haftungsprovision (Garantiegebühr) muss auf Basis der am besten geeigneten Methode erfolgen. Gibt es externe oder interne Vergleichswerte, wird die Preisvergleichsmethode anzuwenden sein (Z 10.170rev OECD-VPG). Es bestehen keine Bedenken, sich beispielsweise an den für Bankbürgschaften üblichen Sätzen einer Avalprovision zu orientieren (EAS 2896). Wenn eine Garantie zu besseren Zinskonditionen führt, kann die Garantiegebühr beispielsweise auch so ermittelt werden, dass die Differenz zwischen den Zinskonditionen mit und ohne Garantie berechnet wird, wobei die**

**implizite Unterstützung aus der Konzernzugehörigkeit berücksichtigt werden muss (yield approach, Z 10.174rev ff OECD-VPG). Aus dieser Gegenüberstellung ergibt sich der Betrag, den der Garantienehmer maximal zu zahlen bereit ist. Die fremdübliche Garantiegebühr wird in der Regel jedoch niedriger sein, da der Garantienehmer sonst nicht bessergestellt wäre als ohne Garantie. Die fremdübliche Haftungsprovision (Garantiegebühr) kann auch aus den Kosten für die Hingabe der Bürgschaft (Garantie) abgeleitet werden, indem deren Wert auf Basis des Ausfallsrisikos bzw. des erwarteten Verlusts geschätzt wird (valuation of expected loss approach, Z 10.181rev OECD-VPG).**

***Beispiel (Z 10.184rev OECD-VPG):***

***Die Konzerngesellschaft D möchte ein Darlehen in Höhe von 10 Mio. € bei einer konzernfremden Bank aufnehmen. Sie hat ein Einzelrating von BBB, welches sich aufgrund der Konzernzugehörigkeit auf A erhöht. Vergleichbaren Gesellschaften mit einem Rating von A werden Zinsen in Höhe von 0,8% verrechnet. Die Konzernmuttergesellschaft M mit einem Rating von AAA übernimmt für D eine Garantie, sodass D von der Bank den Zinssatz für AAA bewertete Gesellschaften in Höhe von 0,6% erhält. M verrechnet über die Laufzeit eine jährliche Garantiegebühr in Höhe von 0,3% der Darlehenssumme an D. Die Gebühr ist nicht fremdüblich, sofern sie den Zinsvorteil für D wieder zunichtemacht und D daher ohne Garantie bessergestellt wäre.***

**1.3.3.43. Sicherungsgeschäfte (Hedging und Factoring)**

**132 [NEU]**

**Deckungsgeschäfte (hedging arrangements) werden von Konzernen genutzt, um gewisse Risiken abzumildern, zB Währungskurs- oder Rohstoffpreisschwankungen (Z 10.149rev OECD-VPG). Diese werden häufig zentralisiert gemanagt, wobei die Zentralisierung unterschiedlich ausgestaltet sein kann und daher die fremdübliche Vergütung in Abhängigkeit der Ausgestaltung und der Umstände des Einzelfalls ermittelt werden muss. Wenn die Konzernfinanzierungsabteilung zB ein Deckungsgeschäft für eine Konzerngesellschaft vermittelt, steht ihr für diese Vermittlungsleistung eine Dienstleistungsgebühr zu.**

**133 [99]**

Factoring liegt vor, wenn Forderungen aus Waren- oder Dienstleistungsgeschäften vor Fälligkeit verkauft werden. Beim „echten“ Factoring übernimmt die erwerbende Konzern-Factor-Gesellschaft das Ausfallsrisiko, beim „unechten“ Factoring verbleibt dieses beim Veräußerer. Nur beim „echten“ Factoring darf daher die Factoring-Gebühr neben der Abgeltung einer Dienstleistungs- und Finanzierungsfunktion auch eine Abgeltung der

Delkrederefunktion durch Übernahme des Ausfallsrisikos beinhalten. „Echtes“ Factoring führt nicht zum „Methodenwechsel“ bezüglich der Beteiligungserträge der Factor-Gesellschaft nach § 10 Abs. 4 KStG 1988 in Verbindung mit § 10 Abs. 6 KStG 1988 (EAS 982).

### 134 [100]

**Mit Factoring-Gestaltungen ist das Risiko einer steuerlichen Nichtanerkennung verbunden, wenn nicht erkennbar wird, dass in der wirtschaftlichen Realität eine messbare Entlastung eines vorhandenen Ausfallsrisikos stattfindet.**

**Beispiel:**

*Sollen von einer österreichischen Gesellschaft eines internationalen Konzerns möchte ihre die Kundenforderungen zwecks Verlagerung des Ausfallsrisikos an eine ausländische Konzerngesellschaft abgetreten werden, wobei es sich hierbei um **Es wird ein „stilles Factoring“ vereinbart handelt, sodass** weil die Kunden der österreichischen Gesellschaft nach wie vor ihre Forderungen gegenüber der österreichischen Konzerngesellschaft begleichen, dann ist mit derartigen Gestaltungen stets das Risiko einer steuerlichen Nichtanerkennung verbunden; dann nämlich, wenn nicht erkennbar wird, dass in der wirtschaftlichen Realität eine messbare Entlastung eines vorhandenen Ausfallsrisikos stattfindet. **Es ist zu prüfen, ob das vorhandene Ausfallsrisiko tatsächlich auf die ausländische Konzerngesellschaft übergeht. Andernfalls wäre die Factoring-Vereinbarung steuerlich nicht anzuerkennen.** Dieses Nichtanerkennungsrisiko steigt, wenn mit der Neugestaltung wirtschaftlich nicht erklärbare Verminderungen der Geschäftsergebnisse der österreichischen Konzerngesellschaft verbunden sind, weil der behauptete Vorteil der Verlagerung des Ausfallsrisikos auf die ausländische Gesellschaft zu den dafür in Kauf genommenen Kosten in keinem Verhältnis steht und weil die österreichische Gesellschaft nach wie vor – so wie früher – für das Inkassowesen in Bezug auf die Kundenforderungen verantwortlich bleibt (EAS 2739).*

### 1.3.3.5. Konzerneigene Versicherungen (Captive Insurance)

#### 135 [NEU]

**Innerhalb eines Konzerns können bestimmte Geschäftsrisiken durch Captive-Insurance-Gesellschaften abgesichert werden. Dies sind Gesellschaften, die ausschließlich oder überwiegend Versicherungsleistungen gegenüber verbundenen Unternehmen erbringen (Z 10.190rev OECD-VPG). Für die Verrechnungspreisfindung ist zunächst abzugrenzen, ob tatsächlich eine Versicherungsleistung vorliegt, dh. ob ein ernst zu nehmendes Risiko vorhanden ist, das auf die Captive-Insurance-Gesellschaft übergeht (Z 10.199rev OECD-VPG). Ein ernst zu nehmendes Risiko liegt etwa dann vor, wenn der Eintritt eines substantiellen Risikos wahrscheinlich ist oder wenn eine gesetzliche Verpflichtung zur Versicherung des Risikos besteht.**

### **136 [NEU]**

**Eine Captive-Insurance-Gesellschaft erbringt dann Versicherungsleistungen, wenn bei ihr Risikodiversifizierung, Übernahme des Versicherungsrisikos (inkl. der Möglichkeit tatsächlich Verluste zu erleiden), regulatorische Rahmenbedingungen und entsprechende Investitionskennnisse vorliegen. Das versicherte Risiko muss außerdem auch am Markt versicherbar sein. Wird bei konzerninternen Versicherungsleistungen beispielsweise keine Risikodiversifizierung erreicht, so entspricht es nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn die „versicherten“ Konzerngesellschaften eine Versicherungsprämie an die Captive-Insurance-Gesellschaft leisten müssen; vielmehr könnte eine andere Art von Geschäftsvorfall (zB eine Dienstleistung) vorliegen (Z 10.208rev OECD-VPG). Im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse muss außerdem identifiziert werden, ob die Captive-Insurance-Gesellschaft Kontrollfunktionen betreffend die wirtschaftlich signifikanten Risiken in Zusammenhang mit der Versicherungsfunktion (insb. das Versicherungsrisiko) ausübt (Z 10.210rev ff OECD-VPG). Dieselben Überlegungen gelten im Übrigen auch bei Rückversicherungs-Captives (reinsurance captives), dh. wenn die konzerninterne Versicherungsgesellschaft nicht direkt mit den Konzerngesellschaften Versicherungsverträge abschließt, sondern eine externe Versicherungsgesellschaft zwischenschaltet (fronting).**

### **137 [NEU]**

**Eine Captive-Insurance-Gesellschaft kann auch dazu dienen, externe Versicherungsvereinbarungen innerhalb der Unternehmensgruppe zu poolen (Z 10.222rev OECD-VPG). Die Captive-Insurance-Gesellschaft schließt dafür eine Versicherungsvereinbarung mit einer externen Versicherung für alle Konzerngesellschaften ab und erhält für diese Leistung eine fremdübliche Dienstleistungsvergütung. Die durch das Poolen der Verträge entstehenden Synergien sind zwischen allen versicherten Konzerngesellschaften aufzuteilen, indem sie zB günstigere Prämien leisten.**

### **138 [NEU]**

**Schließlich können innerhalb eines Konzerns auch Vermittlungsgeschäfte für Versicherungsverträge abgeschlossen werden, welche mit einer fremdüblichen Vermittlungsprovision abgegolten werden müssen (Z 10.224rev OECD-VPG).**

### **1.3.4. Immaterielle Werte ~~Lizenzgebühren~~**

#### **1.3.4.1. Definition**

##### **139 [NEU]**

**Der Begriff „immaterielle Werte“ im Sinne der Verrechnungspreisvorschriften versteht sich nicht im herkömmlichen rechtlichen, steuerlichen oder bilanziellen Sinn, sondern ist für Zwecke der OECD-VPG eigenständig auszulegen (Z 6.6 OECD-VPG). Demnach handelt es sich dabei um etwas, das weder ein materieller noch ein finanzieller Vermögenswert ist, das zur Verwendung für wirtschaftliche Aktivitäten besessen oder kontrolliert werden kann und dessen Verwendung oder Übertragung von fremden Dritten in vergleichbaren Situationen abgegolten werden würde. Die gesonderte Übertragbarkeit ist keine Voraussetzung für das Vorliegen eines immateriellen Werts (Z 6.8 OECD-VPG). Beispiele für immaterielle Werte sind sowohl gesetzliche Schutzrechte (zB Patente, Marken- oder Musterrechte), als auch gesetzlich nicht geschütztes Spezialwissen über gewerblich-technische Erfahrungen (Know-how), staatliche Zulassungen und Rechte aus Verträgen sowie Goodwill, Kundenlisten oder Vertriebsrechte.**

##### **140 [NEU]**

**Im Bereich von immateriellen Werten können aus Verrechnungspreissicht folgende Transaktionen relevant sein: einerseits die Übertragung von immateriellen Werten oder die Einräumung von Rechten an diesen, andererseits die Verwendung von immateriellen Werten in Zusammenhang mit dem Verkauf oder der Herstellung von Waren oder mit der Erbringung von Dienstleistungen (Z 6.87 OECD-VPG). Dabei gilt grundsätzlich, dass ein fremdüblicher Verrechnungspreis für jede einzelne Transaktion ermittelt werden muss; sind jedoch die Transaktionen so stark miteinander verflochten, dass keine passenden Vergleichsunternehmen gefunden werden können, kann die Verrechnungspreisermittlung aggregiert erfolgen (Z 6.99 OECD-VPG). Es gelten die Grundsätze der Kapitel I-III OECD-VPG, wobei im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse auf die besonderen Vergleichbarkeitsfaktoren von immateriellen Werten einzugehen ist, zB die Exklusivität, die Verfügbarkeit, Reichweite und Dauer des rechtlichen Schutzes, der geographische Geltungsbereich, die Nutzungsdauer, das Entwicklungsstadium, das Recht auf zukünftige Updates und Erweiterungen sowie der erwartete zukünftige Nutzen (Z 6.117 ff OECD-VPG). Das Auffinden von Vergleichswerten kann sich aber bei immateriellen Werten als besonders schwierig erweisen.**

## 141 [NEU]

**Je nach Branche und anderen Umständen kann die Verwertung immaterieller Werte im Einzelfall einen großen oder kleinen Teil der Wertschöpfung des betreffenden Unternehmens ausmachen. Außerdem erfordern nicht alle immateriellen Werte unter allen Umständen eine von der Vergütung für Waren oder Dienstleistungen getrennte Vergütung bzw. führen zu zusätzlichen Erträgen (Z 6.10 OECD-VPG). Daher muss im Einzelfall analysiert werden, welchen relativen Wertbeitrag der betreffende immaterielle Wert im Kontext des Konzerns leistet (zB durch eine Wertschöpfungsanalyse).**

### 1.3.4.21. Lizenzverrechnung dem Grunde nach

## 142 [102]

Wird einem **verbundenen** ~~nahe-stehenden~~ Unternehmen ein (bestehenders) immaterieller **Wert** ~~Wirtschaftsgut~~ **übertragen oder** zur Nutzung überlassen, **so** wird hierdurch ein Anspruch auf fremdübliches Entgelt begründet, für dessen **Ermittlung** ~~Ausmessung~~ die Grundsätze des Kapitels VI der OECD-VPG gelten. **Die Bestimmung, welchem Unternehmen im Konzern die Erträge aus der Übertragung oder Nutzung der immateriellen Werte zustehen, kann – zB wegen fehlender Vergleichbarkeit mit Geschäftsfällen zwischen unabhängigen Unternehmen oder wegen der Schwierigkeit, den Effekt eines bestimmten immateriellen Werts auf die Konzerneinkünfte zu isolieren – oft mehrere Schritte umfassen. Die rechtliche und vertragliche Gestaltung stellt dabei lediglich den Ausgangspunkt einer dafür notwendigen Verrechnungspreisanalyse dar. Der rechtliche Eigentümer gilt für Verrechnungspreiszwecke als Eigentümer des immateriellen Werts, wobei es aber bei der Bestimmung des Eigentümers letztendlich darauf ankommt, welches Unternehmen die Kontrolle über die Entscheidungen bezüglich der Verwertung des immateriellen Werts ausübt und konkret in der Lage ist, andere an der Nutzung dieses immateriellen Werts zu hindern (Z 6.40 OECD-VPG). Diesem Eigentümer sowie allen anderen im Sinne des DEMPE-Konzepts (Rz 143) an der Wertschöpfung beteiligten Konzernunternehmen steht ein fremdüblicher Anteil an den aus den immateriellen Werten erzielten Erträgen zu.** ~~Unter Kapitel VI fallen vor allem Lizenzgebühren im Sinn von Art. 12 DBA. Hierzu zählt die Nutzungsüberlassung von gesetzlichen Schutzrechten wie zB Patenten, Markenrechten, Musterrechten aber auch von gesetzlich nicht geschütztem Spezialwissen über gewerblich-technische Erfahrungen (Know-how). Unter Kapitel VI fallen darüberhinaus auch Entgelte, die nicht von Art. 12 erfasst werden, weil ihr Wesen nicht in einem Nachahmungsrecht („copyright“) besteht,~~

~~sondern deren Nutzung auf andere Art die Geschäftstätigkeit fördert, wie zB die Einräumung von Vertriebsrechten.~~

### **143 [NEU]**

**Folgende Analyseschritte sind bei Transaktionen im Zusammenhang mit immateriellen Werten vorzunehmen (Z 6.34 OECD-VPG):**

- i. Identifikation der relevanten immateriellen Werte und der damit zusammenhängenden, wirtschaftlich signifikanten Risiken;**
- ii. Identifikation der vertraglichen Gestaltungen in Hinblick auf das (rechtliche) Eigentum und vertraglich festgelegte Rechte und Verpflichtungen (etwa Übernahme von Risiken);**
- iii. Funktionsanalyse, dh. Identifikation der Unternehmen, die in Zusammenhang mit den DEMPE-Funktionen (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation; dt.: Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung immaterieller Werte) Funktionen ausüben, Vermögenswerte nutzen und Risiken managen;**
- iv. Überprüfung der Übereinstimmung zwischen vertraglichen Bestimmungen und tatsächlichem Verhalten der an der Transaktion beteiligten Unternehmen, insbesondere in Hinblick auf die Kontrolle der spezifischen Risiken und die finanzielle Ausstattung, die für die Übernahme dieser Risiken erforderlich ist;**
- v. Identifikation und Abgrenzung der tatsächlichen Geschäftsfälle unter Betrachtung der vertraglichen Gestaltung und dem tatsächlichen Verhalten der Vertragsparteien;**
- vi. Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung (Rz 150) unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, der dabei eingesetzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken nach den Grundsätzen von Kapitel VI Abschnitt D der OECD-VPG.**

### **144 [NEU]**

**Das DEMPE-Konzept ist maßgeblich dafür, welchen Konzerngesellschaften eine Vergütung aus der Verwertung eines immateriellen Werts zusteht. Eigentum für Verrechnungspreiszwecke (Rz 142) allein reicht nicht für die Zuweisung von Erträgen im Zusammenhang mit immateriellen Werten aus. Grundsätzlich kann der Eigentümer des immateriellen Werts einzelne DEMPE-Funktionen auf andere Konzerngesellschaften auslagern, denn ein solches Outsourcing geschieht auch**

zwischen fremden Dritten (Z 6.51 ff OECD-VPG). Je nach Sachlage kann es sich bei der fremdüblichen Vergütung für von Konzerngesellschaften ausgeübten oder kontrollierten DEMPE-Funktionen um einen entsprechend hohen Anteil an dem durch die Verwertung des immateriellen Werts erzielten Gesamtertrag handeln oder aber auch nur um eine Routinevergütung (Z 6.54 OECD-VPG). Lagert eine Konzerngesellschaft alle DEMPE-Funktionen aus und übt sie auch keine Kontrolle über die ausgelagerten Funktionen aus, so steht ihr keine Vergütung aus der Verwertung des immateriellen Werts zu, sondern lediglich eine Routinevergütung für allenfalls erbrachte Dienstleistungen.

***Beispiel:***

***Der multinationale Konzern „Alpha“ entwickelt ein neues Arzneimittel. Die Forschungs- und Entwicklungsarbeit wird von der österreichischen Konzerngesellschaft A ausgeführt, während die Verbesserung und Erhaltung des immateriellen Werts von der ausländischen Konzerngesellschaft B vorangetrieben werden. Konzerngesellschaft C ist wiederum für den patentrechtlichen Schutz des Arzneimittels sowie für alles, was mit der Verwertung durch Einräumung von Lizenzen zu tun hat, zuständig. Das Patent wird von A angemeldet und eingetragen; sie kann bestimmen, wie das Patent verwertet wird, und kann andere von der Nutzung ausschließen. A ist somit der Eigentümer iSd Kapitels VI der OECD-VPG. Die Lizenzzahlungen der Produktionsgesellschaften fließen an A, welche die Lizenzen nicht allein für sich vereinnahmen kann. Vielmehr muss daraus den Konzerngesellschaften B und C eine fremdübliche Vergütung für ihre übernommenen DEMPE-Funktionen zugerechnet werden.***

**145 [NEU]**

Ein verbundenes Unternehmen, welches zwar die Finanzierung für die Entwicklung eines immateriellen Werts zur Verfügung stellt, jedoch keine Funktionen in Bezug auf die Entwicklung ausübt, wird nur eine dem finanziellen Risiko angemessene Rendite erwarten können (Z 6.61 OECD-VPG).

**146 [NEU]**

Bei konzerninternen Vertriebs- und Marketingaktivitäten stellt sich häufig die Frage, ob das Vertriebs- bzw. Marketingunternehmen für den rechtlichen Eigentümer der Marke lediglich (Routine-)Dienstleistungen erbringt oder ob es aufgrund seiner Aktivitäten den Wert der Marke oder der sonstigen immateriellen Marketingwerte gesteigert hat (Z 6.76 OECD-VPG). Denn nur im letzteren Fall hat das Vertriebs- bzw. Marketingunternehmen einen Anspruch auf eine zusätzliche Vergütung, die auch die mit der Weiterentwicklung der Marke verbundenen Funktionen und Risiken widerspiegelt. Eine solche Vergütung könnte beispielsweise in Form höherer Vertriebsgewinne, einer niedrigeren Lizenzgebühr

**oder einer Gewinnbeteiligung am gestiegenen Markenwert erfolgen. Siehe dazu die Beispiele 8-13 im Anhang zu Kapitel VI der OECD-VPG.**

### **103**

~~Know-how wird häufig in Leistungspaketen zur Verfügung gestellt und durch praktische Beratung, technische Hilfe und Mitarbeiter-Schulung einem anderen überlassen. In derartigen Fällen muss das Entgelt für die Überlassung des immateriellen Wirtschaftsgutes von jenem für die Erbringung der zur Überlassung nötigen Dienstleistung abgegrenzt werden (Z 6.18 OECD-VPG). Für den Dienstleistungsteil wird im Allgemeinen ein Fremdpreis nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln sein; ein übersteigender Entgeltteil kann als Lizenzgebühr zu werten sein, wenn darin auch tatsächlich eine angemessene Abgeltung für die Überlassung von Know-how zu sehen ist.~~

### **147 [104]**

~~Ein Der (Lizenz-)Vvertrag muss denas überlassenen immateriellen Wertirtschaftsgut möglichst genau beschreiben, sodass die Einschätzung des genauen Marktwertes möglich ist. eEiner besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen **besteht**, wie dies bei der Überlassung von Know-how der Fall ist (**Rz 359**), besteht (VwGH 28.1.2003, 99/14/0100). Wird im Vertrag eine entgeltliche Berechtigung für den Zugriff auf künftige Forschungs- und Entwicklungsergebnisse eingeräumt, liegt kein Lizenzvertrag, sondern in der Regel ein Kostenverteilungsvertrag vor, für den die Dokumentationsanforderungen aus der Z 8.40 ff OECD-VPG gelten.~~

### **148 [105]**

Im Allgemeinen wird ein Handelsbetrieb, der als Wiederverkäufer **von** ausländischer Markenprodukten auftritt, nicht neben dem Wareneinkaufspreis noch zusätzliche Zahlungen dafür leisten, dass auf der gekauften Handelsware die Markenbezeichnung des ausländischen Herstellers aufscheint. **Denn er wird regelmäßig nicht das Recht auf Markennutzung, sondern das Eigentumsrecht an den gelieferten Waren erhalten (EAS 2349, EAS 3074). Auch die bloße Nutzung eines Konzernnamens ist für sich alleine nicht entgeltfähig (BFH, 21.1.2016, I R 22/14). Ist allerdings der Verkäufer der zugekauften Handelsware Eigentümer der Marke und wurde die Verwendung der Marke noch nicht im Einkaufspreis einkalkuliert, dann bestehen keine Bedenken, dass eine separate Markenlizenz verrechnet wird, wenn dem Wiederverkäufer durch die Marke ein finanzieller Vorteil verschafft wird (Z 6.82 OECD-VPG). Denn die Vergütung für einen dem Grunde nach abzugeltenden Vorteil kann vertraglich unterschiedlich ausgestaltet werden. Es ist auch denkbar, dass eine**

**Vertriebstochter Markenlizenzzahlungen an eine andere Konzerngesellschaft leistet, die die Waren zwar nicht liefert, aber Eigentümerin des immateriellen Werts ist, durch den die Lizenznehmerin einen finanziellen Vorteil erlangt. Die Entgeltfähigkeit für die Überlassung eines als Markenzeichen geschützten Konzernnamens ist schließlich auch dann gegeben, wenn das inländische Konzernunternehmen selbst eine Produktion unter Verwendung eines Markennamens, der im Eigentum eines verbundenen Unternehmens steht, aufnimmt, oder wenn es von fremden Produzenten Ware zukauf und sodann berechtigt ist, sie unter dem Konzernmarkennamen weiterzuverkaufen (vgl. BFH 9.8.2000, I R 12/99, BStBl II 2001, 140).** In gleicher Weise wird daher auch eine inländische Vertriebstochtergesellschaft einer ausländischen Produktionsgesellschaft von letzterer nicht mit einer Markenlizenzgebühr belastet werden können. Diese Auffassung schlägt sich nicht mit dem BFH-Urteil vom 9.8.2000, I R 12/99 (Lizenzzahlung für Überlassung des Konzernnamens, der als Markenzeichen geschützt ist). Denn auch in diesem Urteil geht der Gerichtshof davon aus, dass die Entgeltfähigkeit nur bei Einräumung eines Nutzungsrechtes am Markennamen gegeben ist. Dies wäre zB der Fall, wenn das inländische Konzernunternehmen selbst eine Produktion unter dem Markennamen aufnimmt, oder wenn es von fremden Produzenten Ware zukauf und sodann berechtigt ist, sie unter dem Konzernmarkennamen weiterzuverkaufen. Die reine Handelstätigkeit stellt aber keine lizenzpflichtige Nutzung des Warenzeichens dar (BFH 27.7.1988, I R 130/84, BStBl II 1989, 101). Ein Handelsbetrieb erhält nicht das Recht auf Markennutzung, sondern das Eigentumsrecht an den gelieferten Waren (EAS 2349).

#### **149 [NEU]**

**Im Bereich der konzerninternen Auftragsforschung ist das Unternehmen, welches die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten ausübt, nach Maßgabe sämtlicher Gegebenheiten und Umstände zu vergüten, beispielsweise abhängig davon, ob das Forschungsteam über einzigartige für die Forschungsarbeiten relevante Kompetenzen und Erfahrungen verfügt, ob es Risiken übernimmt, ob es seine eigenen immateriellen Werte nutzt oder ob es von einem anderen Beteiligten kontrolliert und verwaltet wird (Z 6.79 OECD-VPG).**

#### **1.3.4.32. Lizenzverrechnung der Höhe nach**

#### **150 [110]**

**Für die Bestimmung von fremdüblichen Verrechnungspreisen sind die Grundsätze der Methodenwahl nach Kapitel I-III OECD-VPG maßgeblich, sodass dafür grundsätzlich alle fünf Verrechnungsmethoden zur Verfügung stehen. Für**

**Transaktionen in Zusammenhang mit immateriellen Werten werden jedoch in den meisten Fällen die Preisvergleichsmethode oder die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode am zweckmäßigsten sein. Auch anerkannte Bewertungsverfahren können einen brauchbaren Lösungsansatz zur Bestimmung fremdüblicher Preise für die Nutzung von immateriellen Werten bieten (Z 6.153 OECD-VPG); insbesondere jene, die den abgezinnten Wert der zukünftigen Cashflows aus der Verwertung des übertragenen immateriellen Werts ermitteln (Z 6.157 OECD-VPG). Bei der Anwendung von Bewertungsverfahren sind alle bei der Erstellung des Bewertungsmodells zugrunde gelegten relevanten Annahmen explizit darzulegen, die Basis für die Auswahl der Bewertungsparameter zu beschreiben und die Angemessenheit dieser Annahmen und Bewertungsparameter zu dokumentieren (Z 6.160 OECD-VPG). Methoden, die auf den Entwicklungskosten des immateriellen Werts basieren, sollten in der Regel vermieden werden (Z 6.142 OECD-VPG).** Fehlen verwertbare Vergleichspreise, kann die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnteilungsmethode einen brauchbaren Lösungsansatz bieten (Z 6.26 OECD-VPG).

### **151 [108]**

Als entgeltbestimmende Faktoren **für die Übertragung oder Nutzungsüberlassung eines immateriellen Werts** sind sowohl die Interessenlagen beider **Transaktionspartner** des Lizenzgebers als auch jene des Lizenznehmers zu berücksichtigen, **wobei den Optionen Rechnung getragen werden muss, die den beiden realistisch zur Verfügung stehen (Z 6.111 OECD-VPG). Eine einseitige Vergleichbarkeitsanalyse in Bezug auf die realistisch verfügbaren Optionen wird generell nicht ausreichend sein – auch nicht bei einer einseitigen Verrechnungspreismethode (Z 6.112 OECD-VPG). Beispielsweise kann von einem Unternehmen nicht erwartet werden, an ein verbundenes Unternehmen eine Lizenz für die Nutzung eines immateriellen Werts zu bezahlen, wenn es nicht damit rechnen kann, durch die Nutzung im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit einen Gewinn zu erzielen bzw. diesen zu steigern.** Der Lizenzgeber wird **außerdem darum bemüht sein** ~~darnach trachten müssen~~, dass zumindest seine Kosten abgedeckt werden (Lizenzuntergrenze), **und** der Lizenznehmer wird ~~darnach streben trachten~~, dass ihm durch die Lizenzgebührenhöhe nicht **zur Gänze** der **dem immateriellen Wert zurechenbare** ~~sonst anfallende~~ Gewinn abgesaugt wird (Lizenzobergrenze). Innerhalb dieser beiden Grenzen wird sodann jene Bandbreite zu bestimmen sein, innerhalb der sich steuerlich anzuerkennende Lizenzgebühren bewegen können. Hierbei wird in den Fällen von

"Genielizenzen" (bahnbrechende Erfindungen mit geringem Aufwand) die Verrechnungspreisbandbreite in die Richtung der Obergrenze tendieren.

### **109**

Die Lizenzgebühr wird in der Regel nicht vom Gewinn, sondern vom Umsatz berechnet (Z 6.16 OECD-VPG).

### **152 [NEU]**

**Die Zahlungen für übertragene immaterielle Werte können verschiedene Formen annehmen. Zwischen unabhängigen Unternehmen ist es beispielsweise üblich, Einmalzahlungen (zB unter Anwendung einer Bewertungsmethode) oder auch über einen gewissen Zeitraum wiederkehrende Zahlungen zu vereinbaren, wobei letztere als Ratenzahlungen oder als vom Umsatz oder anderen Rentabilitätskennzahlen abhängige (Lizenz-)Zahlungen auftreten können (Z 6.179 OECD-VPG). Auch Kaufpreisanpassungsklauseln können vereinbart werden, um zukünftige, noch nicht absehbare (Geschäfts-)Entwicklungen im Kaufpreis zu berücksichtigen, insbesondere wenn die Bewertung des immateriellen Werts im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles höchst unsicher ist (Z 6.183 OECD-VPG). Mit den einzelnen Zahlungsformen sind unterschiedliche Risiken für die an der Transaktion beteiligten Konzerngesellschaften verbunden. Daher muss die gewählte Zahlungsform mit den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalles in Einklang stehen.**

#### ***Beispiel:***

***Die Konzerngesellschaft S entwickelt Patente und übt alle DEMPE-Funktionen in Hinblick auf den immateriellen Wert aus. Einige Jahre lang lizenziert sie die Patente an verbundene und unabhängige Unternehmen und trifft dabei alle Entscheidungen in Hinblick auf das Lizenzprogramm, führt alle Verhandlungen mit Lizenznehmern und überwacht die Einhaltung der Lizenzbedingungen. Eines der Patente wird im Jahr X1 an eine andere Konzerngesellschaft B übertragen. Für die Ermittlung des fremdüblichen Preises wird ein Bewertungsverfahren angewendet, das darauf beruht, wie die Beteiligten das zukünftige Lizenzierungsprogramm und die voraussichtlichen Erträge aus der Verwertung des Patents zum Zeitpunkt der Übertragung an die Gesellschaft B bewerteten. Der so ermittelte Preis beträgt 1000. Nach der Übertragung lizenziert die Gesellschaft B das Patent an unabhängige Unternehmen erfolgreicher als erwartet und verkauft es im Jahr X7 an ein unabhängiges Unternehmen um 5000. Sofern die Gesellschaft S nach der Übertragung im Jahr X1 keine DEMPE-Funktionen mehr in Bezug auf das Patent übernimmt, steht ihr aus den folgenden Lizenzträgen und dem Veräußerungsgewinn des Jahres X7 keine Vergütung zu. Nur wenn sich aufgrund der Funktions- und Risikoanalyse im Zeitpunkt der Übertragung im Jahr X1 ergeben würde, dass zB aufgrund der unsicheren Ertragsprognosen für die Bewertung eine Preisanpassungsklausel fremdüblich gewesen wäre,***

***durch die die Gesellschaft S auch an den Erträgen nach der Übertragung partizipieren dürfte, müsste die Gesellschaft B an die Gesellschaft S eine fremdübliche Vergütung leisten.***

### **153 [106]**

Bei Prüfung ~~deiner~~ Lizenzgebührenverrechnung ist darauf Bedacht zu nehmen, ob der Nutzungsberechtigte seinerseits dem Überlasser des immateriellen **Werts**irtschaftsgutes eine die Technik bereichernde oder ähnliche Leistung zukommen lässt, die bei dem Nutzungsberechtigten im Zuge der Nutzung anfällt (**bedeutender** Know-how-Rückfluss) und ob dies bei der Entgeltverrechnung angemessen berücksichtigt worden ist.

### **154 [107]**

Bei der Verrechnung ist grundsätzlich von den tatsächlich zur Nutzung überlassenen einzelnen immateriellen **Werten**irtschaftsgütern auszugehen (Einzellizenzierung). Eine Zusammenfassung der Entgelte für überlassene immaterielle **Werte**irtschaftsgüter (Globallizenzierung) ist bei technischer und wirtschaftlicher Einheit der überlassenen Werte möglich. **Dabei ist aber sicherzustellen, dass alle im Rahmen eines bestimmten Geschäftsvorfalles übertragenen immateriellen Werte identifiziert werden und die verlangte Lizenzgebühr den einzelnen Werten Rechnung trägt (Z 6.95 OECD-VPG).**

### ~~111~~

~~Werden die dem geprüften Unternehmen (tested party) überlassenen immateriellen Werte auch anderen Konzerngesellschaften überlassen, sind bei Fehlen verwertbarer Vergleichspreise auch die Lizenzverträge mit diesen anderen Konzerngesellschaften für die Angemessenheitsprüfung heranzuziehen, wobei von Bedeutung sein kann, ob andere Steuerverwaltungen die betreffenden Lizenzgebührensätze bereits geprüft haben.~~

#### **1.3.4.4. Hard-to-value intangibles**

### **155 [NEU]**

**Die OECD stellt es den Staaten frei, die Regelungen für schwer zu bewertende immaterielle Werte („hard-to-value intangibles“, im Folgenden: HTVI) einzuführen (Z 6.188 OECD-VPG). Österreich folgt dem Vorschlag der OECD und wendet den HTVI-Ansatz für Geschäftsvorfälle ab 1.1.2021 an.**

**HTVI sind immaterielle Werte, für die keine verlässlichen Vergleichsdaten existieren und für die im Zeitpunkt der Transaktion (ex ante) die Prognosen zukünftiger Cashflows oder Einnahmen aus dem immateriellen Wert oder die Bewertungsannahmen höchst unsicher sind (Z 6.189 OECD-VPG). Dadurch kann**

**der Erfolg des immateriellen Werts schwer vorausgesagt werden; der ex-post-Wert weicht häufig vom ex-ante-Wert ab. Transaktionen im Zusammenhang mit HTVI können eines oder mehrere der folgenden Merkmale aufweisen (Z 6.190 OECD-VPG):**

- **bei Übertragung noch nicht abgeschlossene Entwicklung;**
- **kommerzielle Verwertung erst mehrere Jahre nach Übertragung;**
- **immaterieller Wert erfüllt nicht die HTVI-Definition, ist aber integraler Bestandteil der Entwicklung oder Verbesserung eines anderen HTVI;**
- **neuartige Art und Weise der Verwertung und daher mangelnde Erfahrungswerte;**
- **Übertragung an verbundenes Unternehmen gegen Zahlung eines Pauschalbetrags;**
- **Nutzung oder Entwicklung im Rahmen eines Kostenverteilungsvertrags.**

#### **156 [NEU]**

**Bei Transaktionen mit HTVI besteht in besonderem Ausmaß eine Informationsasymmetrie zwischen Abgabepflichtigen und Finanzverwaltung im Hinblick auf die Geschäftsinformationen, welche notwendig wären, um die Fremdüblichkeit der Preisfindung zu beurteilen. In diesen Fällen kann daher von der Finanzverwaltung der ex-post-Wert als Indizienbeweis („presumptive evidence“) für die Beurteilung darüber herangezogen werden, ob die Preisgestaltung ex ante auf angemessene Abwägungen der für die Bewertung bedeutsamen zukünftigen Entwicklungen oder Ereignisse gestützt wurde und somit fremdüblich ist (Z 6.192 OECD-VPG). Ex-post-Ergebnisse sollen jedoch dann nicht rückblickend herangezogen werden, wenn der Steuerpflichtige die Informationen, auf denen die ex-post-Ergebnisse beruhen, im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses vernünftigerweise nicht kennen und prüfen hätte können (Z 6.188 OECD-VPG).**

#### **157 [NEU]**

**Der HTVI-Ansatz kommt nicht zur Anwendung, wenn zumindest eine der folgenden Befreiungen greift (Z 6.193 OECD-VPG):**

- **der Steuerpflichtige gewährt vollen Einblick in die ex-ante-Prognoserechnung und kann nachweisen, dass die Differenz zwischen ex-ante- und ex-post-Wert unvorhersehbaren Entwicklungen oder Ereignissen geschuldet ist oder die**

**Eintrittswahrscheinlichkeit vorhersehbarer Ergebnisse nicht deutlich über- oder unterschätzt wurde;**

- **über die Übertragung des HTVI wird in einem bi- oder multilateralem Advanced Pricing Arrangement (im Folgenden: APA) entsprechend abgesprochen;**
- **eine etwaige unter Punkt 1 genannte signifikante Differenz zwischen ex-ante- und ex-post-Wert hat nicht den Effekt, die Vergütung um mehr als 20% zu erhöhen; oder**
- **eine etwaige unter Punkt 1 genannte signifikante Differenz zwischen ex-ante- und ex-post-Wert überstieg während der ersten fünf Jahre ab der Vermarktung des HTVI gegenüber fremden Dritten nicht 20%.**

#### **158 [NEU]**

**Von der Finanzverwaltung ist so früh wie möglich festzustellen, ob ein HTVI vorliegt (zB im Rahmen der Außenprüfung des Jahres, in dem die Übertragung stattfindet). Dabei kann beispielsweise auf das Master File und das Local File zurückgegriffen werden, worin wesentliche Übertragungen immaterieller Werte dargestellt werden müssen (§ 4 Z 5 und § 9 Z 1 VPDG-DV); die Übertragung eines HTVI ist jedenfalls als wesentlich anzusehen. Ist die Anwendung des HTVI-Ansatzes zulässig und werden ex-post-Werte für die Beurteilung der Fremdüblichkeit des Geschäftsvorfalles herangezogen (Rz 155), so kann sich die Notwendigkeit einer Verrechnungspreiskorrektur ergeben. Vor dem Hintergrund der mit immateriellen Werten einhergehenden hohen Unsicherheit wird in der Regel keine Korrektur einer Einmalzahlung mit Wirkung für den Zeitpunkt der Übertragung möglich sein, sondern alternative Preisvereinbarungen als fremdüblich angesehen werden. So kann die Finanzverwaltung bedingte Preisvereinbarungen (zB Preisanpassungsklauseln) (dazu Z 6.185 OECD-VPG) zugrunde legen, wenn diese im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen getroffen worden wären (Z 6.192 OECD-VPG). In diesem Fall könnte angenommen werden, dass die Zahlung im Zeitpunkt der Übertragung lediglich der fixe Kaufpreisbestandteil war und zu einem späteren Zeitpunkt variable zusätzliche Zahlungen fällig werden.**

***Beispiel:***

***Die Konzerngesellschaft A hat einen pharmazeutischen Wirkstoff entwickelt und bereits die vorklinischen Tests sowie die klinischen Phasen I und II erfolgreich absolviert. Im Jahr X0 überträgt sie die Patentrechte an ein***

***verbundenes Unternehmen (Gesellschaft S), welches für die Phase III der klinischen Studien verantwortlich ist. Auf Basis einer Schätzung der Cashflows (1.000 pro Jahr ab X6) aus der Verwertung des fertigen Arzneimittels wird ein Veräußerungspreis iHv 700 angesetzt, der in X0 geleistet wird. In X7 findet eine Betriebsprüfung für die Jahre X3-X5 statt, bei der die Finanzverwaltung Informationen erhält, wonach die Vermarktung des Arzneimittels bereits in X3 (anstelle X6) begonnen hat und in X5 und X6 jeweils Umsätze iHv 1.500 erzielt wurden. A kann nicht nachweisen, dass sie die frühere Vermarktung sowie die Möglichkeit höherer Umsätze in ihrer Kalkulation des Veräußerungspreises berücksichtigt hat. Unter Berücksichtigung der Ex-post-Ergebnisse beträgt der Veräußerungspreis 1.300. Aufgrund der Anwendbarkeit des HTVI-Ansatzes ist die Finanzverwaltung berechtigt, eine Verrechnungspreiskorrektur iHv 600 vorzunehmen. Nun ist auch noch zu beurteilen, welche Preisvereinbarung fremde Dritte untereinander abgeschlossen hätten. Aufgrund der hohen Unsicherheit bei der Bewertung von HTVI wäre es regelmäßig fremdüblich, variable Zahlungen zu vereinbaren, wodurch im Preis zukünftige Entwicklungen berücksichtigt werden können. Es spricht daher nichts dagegen, wenn die Finanzverwaltung die Verrechnungspreiskorrektur zB im Jahr X5 vornimmt – und zwar unter Zugrundelegung einer bedingten Preisvereinbarung, wie etwa einer Kombination aus fixer Anzahlung und zusätzlicher (von gewissen Ergebnissen oder Milestones) abhängiger Zahlungen.***

#### **159 [NEU]**

**Eine Verrechnungspreiskorrektur (Primärberichtigung) für eine HTVI-Transaktion ist in Österreich nur nach Maßgabe der innerstaatlichen Verfahrensvorschriften möglich, insbesondere unter Beachtung der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der Rechtskraft sowie der allgemeinen in der BAO enthaltenen Verjährungsbestimmungen (Rz 449 ff). Eine aufgrund einer Korrektur eines anderen Staats notwendige Gegenberichtigung ist nicht auf kurzem Wege durch das zuständige Finanzamt möglich, sondern die dadurch entstehende Doppelbesteuerung muss im Wege eines Verständigungsverfahrens beseitigt werden.**

### **1.3.5. Kostenverteilungsverträge (Poolumlageverträge)**

#### **1.3.5.1. Allgemeines**

#### **160 [112]**

**Kostenverteilungsverträge (KVV; Cost Contribution Arrangements) sind vertragliche Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen zur Teilung der Beiträge und Risiken im Zusammenhang mit der gemeinsamen Entwicklung, Produktion oder Beschaffung von immateriellen Werten, materiellen Wirtschaftsgütern (Entwicklungs-KVV) oder Dienstleistungen (Dienstleistungs-KVV), wobei erwartet wird, dass die betreffenden immateriellen Werte, materiellen Wirtschaftsgüter**

**oder Dienstleistungen Vorteile für alle KVV-Teilnehmer entstehen lassen (Z 8.3 OECD-VPG). Die von den KVV-Teilnehmern angestrebte Vergütung besteht somit ganz oder teilweise in den wechselseitigen und anteiligen Vorteilen, die sie aus der Bündelung ihrer Ressourcen und Fertigkeiten erwarten.** ~~Verträge, die international verbundene Unternehmen untereinander abschließen, um im gemeinsamen Interesse in einem längeren Zeitraum, durch Zusammenwirken in einem Pool Leistungen zu erlangen bzw. zu erbringen. Kostenverteilungsverträge beruhen daher auf dem Gedanken des Aufwandspools, wobei die Aufwendungen alle Leistungskategorien betreffen können, zB Forschung und Entwicklung, den Erwerb von Wirtschaftsgütern, verwaltungsbezogene und andere Leistungen.~~

#### **161 [116]**

**KVV-Teilnehmer können nur Unternehmen sein, die einen Vorteil aus den KVV-Tätigkeiten zu erwarten haben und denen eine Beteiligung am Ergebnis des KVV zusteht. Ein Unternehmen kann außerdem nur dann an dem KVV teilnehmen, wenn es Kontrolle über die mit dem KVV verbundenen Risiken ausübt und über die finanziellen Möglichkeiten verfügt, die Risiken zu tragen (Hinweis auf Rz 64). Dies wäre nicht der Fall, wenn der Beitrag lediglich in der Bereitstellung finanzieller Mittel bestünde (Z 8.15 OECD-VPG).** ~~Poolmitglieder eines steuerlich anzuerkennenden Pools können nur Unternehmen sein, die gleichgerichtete Interessen verfolgen, dh. die die Leistungen für die Interessengemeinschaft in wirtschaftlich gleicher Weise nutzen. Die Interessensgleichheit kann sich hierbei auf die zu poolenden Kosten und die dahinter liegenden Funktionen beziehen.~~

***Beispiel: Die verbundenen Unternehmen A und B möchten einen KVV abschließen, wobei Unternehmen A IT-Dienstleistungen und Unternehmen B rechtliche Beratungsleistungen erbringt (Dienstleistungs-KVV). Nur wenn beide Unternehmen jeweils beide Dienstleistungen konsumieren, dh. wenn beide Unternehmen einen Nutzen aus den Dienstleistungen ziehen, ist der KVV steuerlich anzuerkennen.***

#### **162 [114]**

~~Die Leistungen müssen im Interesse der empfangenden Unternehmen erbracht werden und einen Vorteil erwarten lassen, zB durch Ersparnis von Aufwand oder Steigerung der Erlöse. Die von den KVV-Teilnehmern bezogenen Leistungen können müssen von den KVV-Teilnehmern (wechselseitig) selbst erbracht werden. Darüber hinaus können sie Leistungen einem, von mehreren oder von allen Poolmitgliedern gemeinsam erbracht werden; sie können auch von einem außerhalb des KVV Pools stehenden Unternehmen zukaufen erbracht werden (Nachfragepool). Handelt es sich bei dem außerhalb des~~

**KVV stehenden Unternehmen um ein verbundenes Unternehmen, so ist dieses fremdvergleichskonform zu vergüten. Ein reiner „Nachfragepool“, bei dem die Pool-Teilnehmer selbst keine Beiträge leisten und nur gemeinsam eine Leistung von einem Pool-fremden Unternehmen beziehen, erfüllt hingegen nicht die Kriterien eines KVV.**

*Beispiel: Die verbundenen Unternehmen D, E und F produzieren voneinander unabhängig verschiedene Medikamente. Die dafür notwendige ständige Qualitätssicherung wird nur von einigen wenigen Laboreinrichtungen angeboten. D, E und F schließen sich zusammen, um die notwendigen Leistungen zu möglichst günstigen Konditionen von einer unabhängigen Laboreinrichtung einzukaufen. D, E und F können für diese Zwecke keinen KVV abschließen. Vielmehr handelt es sich bei der Zusammenlegung von Einkaufsaktivitäten um einen Fall von Konzernsynergien, welche nach Maßgabe von Kapitel I D.8 der OECD-VPG zu behandeln sind. Handelt es sich bei der Laboreinrichtung um ein verbundenes Unternehmen, muss dieses fremdüblich vergütet werden. Es könnte keinen KVV mit D, E und F abschließen, um lediglich die im Rahmen der Qualitätssicherung entstandenen Kosten weiterzuerrechnen.*

#### **163 [115]**

**KVV** Kostenverteilungsverträge müssen im Vorhinein schriftlich abgeschlossen und mit einer sachgerechten Dokumentation verknüpft sein (siehe hierzu die Anforderungen in Z 8.5040 bis 8.5343 OECD-VPG).

#### **164 [117]**

Im Fall eines **KVV** Kostenverteilungsvertrages ist vorzukehren, dass es nicht zu Doppelverrechnungen kommt. Denn mit Aufwendungen, die auf Grund eines **KVV** Kostenverteilungsvertrages verrechnet werden, darf der Leistungsempfänger nicht ein zweites Mal belastet werden, zB dadurch, dass dieselben Kosten **schon** im Verrechnungspreis für Warenlieferungen enthalten sind. Es darf auch keine gesonderte Verrechnung für die Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter, für die Überlassung von Know-how sowie für sonstige Leistungen erfolgen, auf die die **KVV-Teilnehmer** Poolmitglieder nach dem **KVV** Kostenverteilungsvertrag Anspruch haben.

#### **1.3.5.2. Beitrag zum KVV-Umlage**

#### **165 [118]**

Eine auf Grund eines **KVV** Poolumlagevertrages geleisteter **Beitrag (KVV-Umlage, Poolumlage)** kann steuerlich nur insoweit anerkannt werden, als **er** sie den Fremdpreis für die **aus dem KVV bezogenen** erbrachten Leistungen auf Dauer nicht überschreitet. Der Fremdvergleichsgrundsatz schließt es aber nicht aus, **Umlagebeiträge zu** in Forschungs- und Entwicklungs-**KVV** pools, die sich als erfolglos erweisen, steuerlich anzuerkennen. **Die**

**KVV-Umlage ist von der Konzernumlage (Rz 100) zu unterscheiden, die lediglich eine vereinfachte Form der Abrechnung eines konzerninternen Leistungsaustauschs bezeichnet.**

#### **166 [NEU]**

**Damit die Bedingungen eines KVV dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, muss der Wert der Beiträge der KVV-Teilnehmer dem entsprechen, was unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen aufgrund ihres Anteils an den voraussichtlichen Gesamtvorteilen, die sie vernünftigerweise aus der Vereinbarung erwarten, beizutragen bereit gewesen wären (Z 8.12 OECD-VPG).**

#### **167 [119, 114]**

Ausgangsbasis für die Ermittlung des **Wertbeitrags der einzelnen KVV-Teilnehmer umlagefähigen** Betrages sind die tatsächlichen direkten und indirekten **Kosten** Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der erbrachten oder zu erbringenden Leistung stehen (**zB Kosten für die erbrachten Dienstleistungen, für bereits bestehende oder herzustellende Wirtschaftsgüter oder immaterielle Werte**). Die Beiträge müssen im Allgemeinen aufgrund ihres Werts im Zeitpunkt der Beitragsstellung bewertet werden, wobei die wechselseitige Risikoteilung sowie die Art und der Umfang der entsprechenden von den KVV-Teilnehmern erwarteten Vorteile zu berücksichtigen sind (Z 8.25 OECD-VPG). Es bestehen keine Bedenken, nur die Kosten ohne Gewinnaufschlag zu verrechnen, wenn die Differenz zwischen dem fremdvergleichskonformen Wert und den Kosten vergleichsweise unerheblich ist (zB bei Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, vgl. Bsp. 3 im Anhang zu Kapitel VIII der OECD-VPG). Werden hingegen von einem KVV-Teilnehmer bereits existierende (immaterielle) Wirtschaftsgüter beigetragen, so sind diese jedenfalls mit dem Wert im Zeitpunkt des Beitrags anzusetzen, sodass eine Ermittlung auf Kostenbasis keine verlässliche Grundlage für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bietet (Z 8.28 OECD-VPG). Da der Wert des relativen Anteils jedes KVV-Teilnehmers an den Beiträgen seinem Anteil an den erwarteten Vorteilen entsprechen muss, können Ausgleichszahlungen erforderlich sein, um diese **Übereinstimmung zu erzielen**. Werden Konzerngesellschaften in der Form eines Kostenfinanzierungsvertrages zu pauschalen Kostenbeiträgen verpflichtet (zB zur Leistung eines Vomhundertsatzes ihres Umsatzes), ist sicherzustellen, dass eine solche pauschale Finanzierungsleistung an die umlagefähigen Anteile der tatsächlichen Aufwendungen

angepasst wird. Es ist nicht zu beanstanden, wenn derartige Anpassungsvorgänge bei der betroffenen Konzerngesellschaft im Anpassungsjahr zu steuerlich wirksamen Betriebsausgaben oder Betriebseinnahmen führen.

**Beispiel:**

Die Gesellschaften der M-Gruppe, A, B, und C, sind befinden sich in verschiedenen Ländern **ansässig** und haben bisher **Eigenforschung** betrieben. Um Doppelungseffekte zu vermeiden, **schließen** bilden sie einen **Entwicklungs-KVV ab** Forschungspool, bei dem **zufolge** die **Forschung ausschließlich** bei A **und B** angesiedelt wird. Die **Kosten** **Aufwendungen** von A betragen **100** ~~126~~, **jene von B 20**. B **übernimmt** **Koordinierungsaufgaben**, da der **Forschungspool** außerdem **Unterstützungsleistungen** von der konzernzugehörigen Gesellschaft D bezieht. Die **Aufwendungen** der Gesellschaft B betragen **6** und von D **60**. C trägt **ein von einem fremden Dritten zeitnah erworbenes Patent bei (Marktwert = 300)** ~~keine~~ **Forschungsaufwendungen**. Die **ebenso konzernzugehörige Gesellschaft D erbringt Unterstützungsleistungen**, wodurch ihr **Kosten iHv 60** entstehen. **D steht eine fremdübliche Vergütung in Höhe von 5% der Kosten zu**. Die Gesellschaften A, B, und C partizipieren am Ergebnis **des Entwicklungs-KVV** zu gleichen Teilen.

**Da nur A, B und C Vorteile aus dem KVV erwarten können und auch das Risiko für die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit tragen, sind sie als KVV-Teilnehmer anzusehen. D leistet lediglich eine Unterstützungsleistung und wird nicht am Ergebnis des KVV partizipieren können. Daher ist sie kein KVV-Teilnehmer; ihre Dienstleistung ist fremdüblich zu vergüten. Die von A, B und C geleisteten Beiträge sind mit deren fremdüblichen Werten anzusetzen, wobei für die Beiträge von A und B ein fremdüblicher Aufschlag iHv 10 % auf die Forschungskosten angenommen wird. Der Marktwert des Patents entspricht dem Fremdvergleichspreis (auf Basis der Preisvergleichsmethode). Alle Beiträge sowie das Fremdleistungsentgelt an D werden addiert und sodann auf die drei KVV-Teilnehmer umgelegt. Aufgrund der geringeren Beiträge von A und B ergeben sich Ausgleichszahlungen, welche – nach Begleichung des Entgelts an D – an C geleistet werden müssen. Dies stellt sich in Zahlen wie folgt dar:**

	A (KVV Pool)	B (KVV Pool)	C (KVV Pool)	D	<b>insgGesamt</b>
<b>Forschungskosten</b> aufwand	<del>126</del> <b>100</b>	<del>6</del> <b>20</b>	-	60	<del>192</del>
<b>Marktwert des Patents</b>	-	-	<b>300</b>		
Gewinnaufschlag	<b>10</b>	<b>2</b>	-	3	<del>3</del>
<b>insgGesamt</b>	<del>126</del> <b>110</b>	<del>6</del> <b>22</b>	<b>300</b>	63	<del>195</del> <b>495</b>
<b>Aufwandsv</b> Verteilung der <b>Beiträge</b>	<b>165</b>	<b>165</b>	<b>165</b>		<del>195</del> <b>495</b>
<b>Ausgleichszahlung</b> Zahlungsfluss im KVV	<b>55</b>	<del>59</del> <b>143</b>	<del>65</del>		<del>124</del> <b>198</b>
KVV-Erstattung und Fremdleistungsentgelt	<del>61</del>		<b>135</b>	63	<del>124</del> <b>198</b>

## 168 [113]

Die **KVV-Beiträge (inklusive allfälliger Ausgleichszahlungen) der einzelnen KVV-Teilnehmer führen zu** ~~verteilten Aufwendungen stellen~~ originären Aufwendungen der **KVV-Teilnehmer** ~~Poolmitglieder~~ dar. **Ein KVV ähnelt daher gewissermaßen einer** ~~Der~~ **(Kosten-)Umlage** ~~Vorgang, die~~ auf gesellschaftsrechtlicher Ebene stattfindet. Anders als im Fall **einer** ~~der~~ nach dem Leistungsaustauschkonzept gestalteten Konzernumlage liegt im Fall des **KVV** nach dem Poolkonzept gestalteten Kostenverteilungsvertrages kein schuldrechtlicher Leistungsaustausch zwischen den Poolmitgliedern vor ~~und es kann daher auch kein~~ Gewinnaufschlag auf die zu verteilenden Aufwendungen steuerlich anerkannt werden.

## 120

~~Die Aufwendungen sind bei Ermittlung ihres umlagefähigen Betrages um Erträge (einschließlich der Zuschüsse und Zulagen), die mit den Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, zu kürzen. Der zur Umlage herangezogene Konzerngesellschaft muss daher eine Bescheinigung der die Umlage erhebenden Konzerngesellschaft darüber vorliegen, ob Erträge zugeflossen sind und gegebenenfalls entsprechend berücksichtigt wurden.~~

## 169 [121]

**Die Summe der erbrachten** ~~Der auf Grund des~~ **KVV-Beiträge** umlagefähige Aufwand wird auf der Basis des Nutzens, den jeders **KVV-Teilnehmer** ~~Poolmitglied~~ für sich erwartet, aufgeteilt. Der zu erwartende Nutzen ist an Hand betriebswirtschaftlicher Grundsätze und unter Berücksichtigung aller Umstände und Entwicklungen, die vernünftigerweise im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhersehbar sind, zu ermitteln. Danach sind die Grundlage, nach der sich die Verteilung richten soll, und der Verteilungsmaßstab selbst festzulegen. Sind in einem **KVV Umlagevertrag** unterschiedliche Leistungen zusammengefasst, ist der Nutzen für jede Leistung gesondert zu ermitteln.

## 170 [122]

Für die **Umlage bzw. Verteilung der KVV-Beiträge** ~~Kostenverteilung~~ ist der Schlüssel auszuwählen, der im Einzelfall der sachgerechteste ist. Als Grundlage für den Umlageschlüssel kommen ua. die eingesetzten, hergestellten, verkauften oder zu erwartenden Einheiten einer Produktlinie, der Materialaufwand, die Maschinenstunden, die Anzahl der Arbeitnehmer, die Lohnsumme, die Wertschöpfung, das investierte Kapital, der Betriebsgewinn und der Umsatz in Betracht. Aus den Umständen des Einzelfalls können sich auch andere Maßstäbe ergeben. So können zB auch kombinierte Schlüssel für die Aufteilung

unter Gewichtung verschiedener Faktoren geboten sein. **Sofern ein wesentlicher Teil oder die Gesamtheit der Vorteile erst in der Zukunft und nicht nur in dem Jahr, in dem die Kosten entstehen, realisiert werden, wird man bei der Aufteilung der Beiträge Prognoserechnungen in Bezug auf die zukünftigen Vorteile berücksichtigen müssen (Z 8.20 OECD-VPG).**

#### **171 [123]**

Nach Ablauf eines angemessenen Zeitraumes ist zu prüfen, ob der tatsächlich eingetretene Nutzen dem erwarteten Nutzen entspricht und damit die Tragung der zugewiesenen Kosten rechtfertigt. Wesentliche Veränderungen sind durch Anpassung der **KVV-Beiträge** Umlage zu berücksichtigen. Bei einer zeitgerechten Überprüfung werden sich Anpassungen nur für die Zukunft ergeben (**Z 8.22 OECD-VPG**).

#### **172 [124]**

Werden im Fall einer ~~Verteilung von Forschungs- und Entwicklungs-~~**KVV**kosten immaterielle Wirtschaftsgüter geschaffen, so **erhält jeder KVV-Teilnehmer eine anteilige Beteiligung an den entstandenen Werten oder die Rechte zu deren Nutzung bzw. Verwertung (Z 8.5 OECD-VPG)** ~~stehen diese anteilig allen Poolmitgliedern zu.~~ Findet hierbei eine Lizenzierung an Dritte statt, so kürzen ~~nach Rz 120~~ die Lizenzgebühren **die aufzuteilenden KVV-Beiträge** ~~den umlagefähigen Aufwand~~ (einschließlich der auf Grund von DBA erlangten Quellensteuerentlastungen).

#### **1.3.5.3. Ein- und Austritt**

#### **173 [125]**

Unternehmen, die sich zu einem späteren Zeitpunkt an dem **KVV Kostenverteilungsvertrag** beteiligen, müssen eine Eintrittszahlung leisten, wenn die bisherigen **KVV-Teilnehmer** ~~Poolmitglieder~~ dem Eintretenden materielle und immaterielle Ergebnisse überlassen. Die Eintrittszahlungen werden nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs bestimmt. Bei den Ergebnissen kann es sich zB um immaterielle Wirtschaftsgüter, angefangene Arbeiten oder Kenntnisse, die bei den vorangegangenen Tätigkeiten erworben worden sind, handeln. Das bedeutet, dass auch Zahlungen für fehlgeschlagene Forschung in Betracht kommen können. Dies ist dann der Fall, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter für die damit verbundenen Erkenntniszuwächse ein Entgelt gefordert bzw. entrichtet hätte. Bringt der Eintretende einen annähernd gleichen Wissensstand wie die bisherigen **KVV-Teilnehmer** ~~Poolmitglieder~~ ein, wird regelmäßig ein Ausgleich nicht geboten sein. In allen Fällen eines Ausgleiches übertragen die bisherigen **KVV-Teilnehmer** ~~Poolmitglieder~~ einen Teil ihrer jeweiligen Anteile an den aus der bisherigen Tätigkeit stammenden Ergebnissen.

## 174 [126]

Scheiden **KVV-Teilnehmer** Poolmitglieder vorzeitig **aus dem KVV** aus und können sie aus den bisher erzielten Ergebnissen zusätzliche Vorteile ziehen, zB durch Drittverwertung, oder bürden sie den verbliebenen **KVV-Teilnehmern** Poolmitgliedern zusätzliche Belastungen auf, so kann eine am Fremdvergleich orientierte Austrittszahlung an die verbliebenen **KVV-Teilnehmer** Poolmitglieder in Betracht kommen. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Austritt eines **KVV-Teilnehmers** Poolmitglieds zu einer identifizierbaren und quantifizierbaren Verminderung des Werts des fortgeführten **KVV Kostenverteilungsvertrages** führt, weil die verbleibenden **KVV-Teilnehmer** Poolmitglieder zB bis dahin bestehende Rechte an immateriellen Vermögenswerten, halbfertigen Arbeiten oder Kenntnissen, die im Rahmen des **KVV Kostenverteilungsvertrages** geschaffen wurden, dem ausscheidenden **Teilnehmer** Partner überlassen bzw. abtreten.

## 175 [127]

Bezieht sich der **KVV Kostenverteilungsvertrag** auf Dienstleistungen, wird eine Austrittszahlung regelmäßig nicht in Betracht kommen, weil die Teilnehmer in der Vergangenheit regelmäßig bereits erhalten haben, wofür sie bezahlt haben, und der Austretende daher den verbleibenden **KVV-Teilnehmern** Poolmitgliedern keine Werte entzieht (**Hinweis auf Z 8.47 OECD-VPG**).

## 176 [128]

Soweit nach Austritt eines **KVV-Teilnehmers** Poolmitglieds das bisher Geschaffene nur den verbleibenden **Teilnehmern zugutekommt** Poolmitgliedern zu Gute kommt, kann eine Ausgleichszahlung an **den** das ausscheidenden **KVV-Teilnehmer** Poolmitglied erforderlich sein. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Ausscheidende seine Vermögensrechte am **KVV Kostenverteilungsvertrag** an die verbleibenden **KVV-Teilnehmer** Poolmitglieder überträgt.

### 1.3.6. Konzernstrukturänderungen

#### 1.3.6.1. Strukturänderungsmodelle

## 177 [129]

Im Rahmen von Änderungen der Konzernstrukturänderungen (**Business Restructurings**) sind international **beispielsweise** vor allem Funktionsverlagerungen in folgenden Erscheinungsbildern zu beobachten:

- a) Änderung der Vertriebsstrukturen: Die Funktion nationaler Vertriebsgesellschaften wandelt sich von jener eines Eigenhändlers zu jener eines bloßen Kommissionärs **oder eines Limited-Risk-Distributor** (siehe hierzu auch Rz **230-176 ff**);

- ~~b)~~ Änderung der Produktionsstrukturen: Eigenproduktionsgesellschaften werden zu bloßen Lohnfertigern herabgestuft;
- ~~c)~~ Rationalisierungsprozesse: Reorganisation der Geschäftsabläufe im Rahmen von Konzentrations- und Spezialisierungsprozessen (**zB Konzentration des Einkaufs**);
- ~~d)~~ IP-Gesellschaften: Bündelung der immateriellen Konzernwerte in einer IP-Gesellschaft (Intellectual Property-Company).

### ~~130~~

~~Der Meinungsstand der Steuerverwaltungen der OECD-Staaten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Konzernstrukturänderungen ergibt sich aus der OECD-Studie „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“, deren Inhalt 2010 als Kapitel IX in die OECD-VPG aufgenommen wurde.~~

### ~~178 [131]~~

~~Von Unternehmensseite werden häufig als Gründe für Konzernstrukturänderungen **können** insbesondere **sein** angeführt:~~

- Maximierung von Synergieeffekten (**Rz 201**);
- Erzielung von Skaleneffekten;
- Straffung der Managementstrukturen in den einzelnen Geschäftsfeldern;
- Verbesserung der Leistungsströme im Konzern;
- **Digitalisierung und Automatisierung von Geschäftsmodellen** ~~Nutzung der Internet-Technologie auf globaler Basis.~~

~~Werden durch die Konzernreorganisation steuerliche Vorteile angestrebt, so stellt dies **für sich** allein noch keinen Grund dar, einer tatsächlichen Verlagerung von Funktionen, Vermögenswerten und/oder Risiken die wirtschaftliche Rechtfertigung im Sinn von Art. 9 DBA abzusprechen, sofern kein Fall von Rechtsmissbrauch vorliegt (Z 9.38181 iVm 9.8 OECD-VPG).~~

### ~~179 [132]~~

~~Im Fall von Konzernstrukturänderungen, die zu erheblichen Gewinneinbußen inländischer Konzerngesellschaften führen, sind aber die mit solchen Strukturänderungen einhergehenden Funktions-, Vermögens- und Risikoverlagerungen in ihren steuerlichen Auswirkungen aus der Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes einer Prüfung zu **prüfen** unterziehen.~~

### **1.3.6.2. Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes**

**180 [NEU]**

**Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Konzernreorganisationen gilt Kapitel IX der OECD-VPG. Dabei ist maßgeblich (Z 9.39 OECD-VPG):**

- **ob etwas an Wert (zB Wirtschaftsgüter oder eine Geschäftstätigkeit) übertragen wird oder ob bestehende Verträge beendet oder wesentlich neuverhandelt werden, und**
- **ob in beiden Fällen zwischen fremden Dritten eine Vergütung dafür vereinbart worden wäre.**

**181 [NEU]**

**Im Rahmen von Konzernreorganisationen können typischerweise körperliche Wirtschaftsgüter (zB Maschinen, Anlagen oder Lagerbestände), immaterielle Werte und Rechte (zB Patente, Marken, Know-how oder Kundenlisten) oder Geschäftstätigkeiten („ongoing concern“) übertragen werden. Übertragung einer Geschäftstätigkeit, dh. einer funktionierenden, wirtschaftlich integrierten Geschäftseinheit, bedeutet in diesem Zusammenhang die Übertragung von Vermögenswerten, zusammen mit der Fähigkeit zur Ausübung bestimmter Funktionen und zur Übernahme bestimmter Risiken (Z 9.68 OECD-VPG).**

**182 [133]**

Die Gründe einer Konzernreorganisation sind zu dokumentieren. Werden Synergieeffekte (**Rz 201**) angestrebt, sind diese zu erläutern und zu begründen. **Die Beweggründe für die Übertragung oder Übernahme signifikanter Risiken sowie die Evaluierung der Auswirkung der Konzernreorganisation auf das Gewinnpotential sind festzuhalten (Z 9.33 OECD-VPG). Gemäß § 3 Z 6 und § 8 Z 2 VPDG-DV sind Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit im Master und im Local File zu dokumentieren (Rz 426 ff). Folgende Fragen geben einen Anhaltspunkt für eine derartige Dokumentation:**

- Um welche Art von Business Restructuring handelt es sich – welche Einheiten (Produktions-/Vertriebseinheiten etc.) bzw. welche geografischen Strukturen (zB weltweit, überregional nur Europa, ausschließlich lokale Einheiten) sind überhaupt betroffen?

- Wurde **vor und nach dem Umstrukturierungsprozess** eine Funktions- bzw. Risikoanalyse des abgebenden und des übernehmenden Unternehmens durchgeführt – ~~dh. vor und nach dem Umstrukturierungsprozess~~ und wurden Feststellungen über Zu- bzw. Abgänge von wesentlichen Vermögenswerten getroffen?
- Welche Überlegungen wurden iVm der Übertragung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern (inkl. fundierte Beschreibung dieser Wirtschaftsgüter **sowie der DEMPE-Funktionen bei immateriellen Wirtschaftsgütern**) sowie der Verbindlichkeiten angestellt?
- Hat die die Funktionen und Risiken sowie die Vermögenswerte übernehmende Gesellschaft überhaupt die entsprechende Kapital- und Personalausstattung, um diese Geschäfte auch tatsächlich durchführen zu können?
- Übt die funktionsreduzierte Gesellschaft nach der Umstrukturierung **immer noch** ~~nach wie vor~~ wesentliche Funktionen **im Rahmen** als Teil ihrer geschäftlichen Aktivitäten als Dienstleistung für **verbundene Unternehmen** ~~den übernehmenden Betrieb~~ aus?
- Werden dem funktionsreduzierten Unternehmen die tatsächlich verbliebenen Funktionen/Risiken (inklusive jener, welche nicht übertragen wurden und als „profit drivers“ angesehen werden können) - dem **Fremdvergleichsgrundsatz** ~~arm's-length Grundsatz~~ entsprechend – vergütet?
- Übt die übernehmende Gesellschaft nach der Umstrukturierung ihre Geschäfte zur Gänze oder teilweise – eventuell unter maßgeblicher Einbindung der funktionsreduzierten Gesellschaft – mittels einer Betriebsstätte oder einer Vertreterbetriebsstätte in Österreich aus?
- Welcher Gesellschaft wurden die Kosten der Umstrukturierung angelastet und wurden (steuerliche) Aufwendungen iVm dem Erwerb von immateriellen Wirtschaftsgütern geltend gemacht? Wurden Bewertungen (Gutachten) iVm der Übertragung von Vermögenswerten erstellt?
- Wurden iVm der Umstrukturierung Unterlagen erstellt wie zB Feasibility-Studien, geänderte Geschäftspläne/-strategien, Berichte von externen/internen Beratern etc.?
- Welche Auswirkungen hatte die Umstrukturierung **zB** ~~beispielsweise~~ auf die leitenden Angestellten (**im Hinblick auf** ~~iVm~~ Tantiemenregelungen, Verantwortungsbereichen) oder auf das Reportingsystem etc.?
- **Beträgt das erwartete jährliche EBIT des funktionsreduzierten Unternehmens über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50%**

**des jährlichen EBIT, das erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte (Hinweis auf eine allfällige Meldepflicht nach EU-MPFG, Rz 445 ff)?**

**183 [134]**

Hierbei ist auch zu untersuchen, ob die von der Reorganisation betroffenen Gesellschaften – als fiktiv unabhängige Unternehmen – eine Beteiligung an der Reorganisation hätten verweigern können, weil ihnen geschäftliche Alternativen **realistischerweise** offen gestanden wären (Z 9.2759 OECD-VPG). Zutreffend **Gegebenenfalls** ist **dies bei der Ermittlung** einer angemessenen Reorganisationsentschädigung zu **berücksichtigen** leisten.

**184 [136]**

Eine genaue Funktionsanalyse vor und nach der Umstrukturierung ist erforderlich, um die Höhe der Entschädigung zu ermitteln, die der umstrukturierten Gesellschaft zusteht, und um festzustellen, welche Konzerngesellschaft zu dieser Entschädigung nach Fremdverhaltensgrundsätzen verpflichtet ist. Eine Entschädigung ist zu leisten, wenn die Reorganisation sich nachteilig für die betroffene Konzerngesellschaft auswirkt, ~~weil Dies wäre etwa dann der Fall, wenn~~ körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter übertragen werden bzw. verloren gehen, ~~und weil gegebenenfalls Gewinnchancen entzogen werden (Hinweis auf 9.66 letzter Satz OECD-VPG);~~ denn kein unabhängiges Unternehmen wäre bereit, entschädigungslos auf Vermögenswerte ~~und Gewinne~~ zu verzichten.

**185 [137]**

Der Umstand, dass sich der Konzern in seinem Gesamtinteresse zu der Umstrukturierung genötigt sah, enthebt nicht von diesem Prüfungserfordernis. Denn der Fremdvergleichsgrundsatz gilt nicht für die Konzerngruppe insgesamt, sondern für die einzelne Konzerngesellschaft (siehe zB Z 9.12178 OECD-VPG). Die Entschädigungsleistung muss daher den wirtschaftlichen Schaden der von der Reorganisation betroffenen Einzelgesellschaft abgelten.

**186 [135]**

Der bloße Umstand, dass befristete Konzernverträge nicht mehr verlängert oder aufgekündigt werden, kann für sich allein keinen Grund für eine Verweigerung einer Entschädigungsleistung darstellen. **Umgekehrt besteht aber auch nicht bei jeder Kündigung oder wesentlichen Neuverhandlung automatisch ein Anspruch auf eine Entschädigung (Z 9.78 OECD-VPG). Als Anhaltspunkt für die Notwendigkeit einer solchen Entschädigung dienen zB die jeweils diesbezüglich anwendbaren**

**unternehmens- oder zivilrechtlichen Bestimmungen (Z 9.80 ff OECD-VPG).  
Wurden in den Verträgen entsprechende Klauseln vereinbart, so sind diese in  
Hinblick auf die Vertragsdauer und die übernommenen Verpflichtungen auf ihre  
Fremdüblichkeit zu überprüfen.**

**Beispiel:**

*Die hat beispielsweise die reorganisierte Konzerngesellschaft **S hat** in der Vergangenheit auf ihre Kosten den Marktzugang für den Konzern geöffnet und/oder **in diesem Zusammenhang auch** langfristig zu amortisierende Investitionen getätigt. **Im Rahmen einer Reorganisation von S ist zu berücksichtigen, dass dann hätte aus der Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes eine Entschädigungsklausel in die derartige Verträge mit S aufgenommen hätte** werden müssen (Z 9.7854 und 9.108 OECD-VPG). Die Vertragsverhältnisse sind in solchen Fällen – ungeachtet der formalrechtlichen Vertragsformulierungen – als langfristig gültig zu werten, **denn ein fremder Dritter würde keine umfassenden Investitionen tätigen, wenn er sich nicht dahingehend absichern würde, dass sich diese auch amortisieren.***

**187 [138]**

**Die durch eine Reorganisation verursachte Übertragung von Gewinnchancen kann sich auf die Bewertung von übertragenen Vermögenswerten oder eines Firmenwerts oder von Entschädigungsansprüchen aus Vertragsänderungen auswirken (Hinweis auf Z 9.40 OECD-VPG).** Der Umstand, dass mit der Umstrukturierung nicht nur Gewinnchancen, sondern auch Risiken auf ein anderes Konzernunternehmen übergehen, entbindet nicht von einer Entschädigungsleistung, wenn insgesamt eine Gewinnminderung zu erwarten ist.

*Beispiel:*

*Eine Vertriebsgesellschaft, deren Reingewinnsätze in den letzten **fünf** 5 Jahren zwischen 5% und 10% vom Umsatz betragen und bei der keine wesentliche Veränderung in den nächsten Jahren zu erwarten ist, wäre als „fremdes Unternehmen“ nicht bereit, sich ohne entsprechende Entschädigung mit einer Kommissionärsfunktion abzufinden.; und zwar auch dann nicht, wenn **Denn die Vertriebsgesellschaft hat aufgrund der Rechte, über die sie gemäß der langfristigen Vereinbarung in Bezug auf diese Geschäftsvorgänge verfügt, realistischerweise die Option, eine Umwandlung in ein im Auftrag eines verbundenen ausländischen Unternehmens tätiges risikoarmes Vertriebsunternehmen anzunehmen oder abzulehnen. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass damit ein garantierter Gewinn in Höhe von 2% vom Umsatz verbunden ist** (siehe in diesem Sinn Z 9.45 ff 71 und 9.72 OECD-VPG).*

**188 [139]**

Wird **beispielsweise** im Zuge einer Konzernreorganisation eine inländische Vertriebsgesellschaft zu einer Kommissionärsgesellschaft herabgestuft, ist zu prüfen, ob durch diese Statusveränderung immaterielle (**Marketing-**)Werte, die in der Vergangenheit zu Lasten des inländischen Steueraufkommens geschaffen wurden, auf die

Kommittentengesellschaft übergehen. Dies gilt insbesondere für die Marktpräsenz, wenn diese vor der Reorganisation von der inländischen Gesellschaft aufgebaut worden ist. Denn ergibt ein Fremdvergleich mit einer neu gegründeten Kommissionärs-Gesellschaft, dass die Kosten des Marktzuganges vom Kommittenten (zB dem Hersteller) getragen würden, dann hätte dies zur Folge, dass bei einer Umstellung der Funktionen einer Vertriebstochtergesellschaft auf eine bloße Kommissionärs-Gesellschaft ein Übergang derartiger immaterieller Werte auf den Kommittenten stattgefunden, **weshalb hat und daher Anspruch auf eine** Entschädigungsleistung **bestünde**. Ein Übergang der immateriellen Werte auf den Kommittenten würde nur insoweit nicht stattfinden, als ein Vergleich mit einem branchengleichen fremden Kommissionär ergibt, dass auch dieser die Kosten des Marktzuganges zu tragen hat und daher solche immateriellen Werte ihm zuzurechnen sind. In diesem Fall müsste dies aber der umstrukturierten Konzerngesellschaft entsprechend abgegolten werden (Z 9.6489 und 9.104129 OECD-VPG).

#### **189 [140]**

Im Fall einer Herabstufung einer inländischen Produktionsgesellschaft zu einem bloßen Lohnfertiger ist **beispielsweise** zu untersuchen, ob hierdurch **ein** in der inländischen Produktionsgesellschaft ~~ein zu Lasten des inländischen Steueraufkommens~~ entwickeltes Know-how in entgeltpflichtiger Weise auf die ausländische Konzerngesellschaft übergeht.

#### **190 [141]**

Werden im Zuge einer Konzernstrukturänderung die Vertragsbeziehungen zu (fremden) Kunden einer inländischen Konzerngesellschaft zu Gunsten einer ausländischen Konzerngesellschaft beendet, ist die begünstigte ausländische Gesellschaft zur Leistung einer Entschädigung für die erlangten Geschäftschancen auch dann verpflichtet, wenn zwischen diesen beiden Gesellschaften keine vertraglichen Vereinbarungen getroffen worden sind (Z 9.6691 OECD-VPG).

#### **191 [142]**

Es entspricht dem Wesen des in Art. 9 **OECD-MA DBA** verankerten Fremdvergleichsgrundsatzes, dass eine Befolgung von Weisungen der Muttergesellschaft, die sich nachteilig **auf** für die Tochtergesellschaft auswirken, **eine** nach angemessener Abgeltung verlangt. Dies gilt auch im Fall von Umstrukturierungen, die sich nachteilig **auf** für die Konzerngesellschaft auswirken. Darauf basierende gewinnerhöhende Berichtigungen durch Ansatz eines Entschädigungsbetrages bei einer von der Konzernstrukturänderung negativ betroffenen ~~inländischen~~ Konzerngesellschaft müssen aber auch zu korrespondierenden Berichtigungen im **anderen betroffenen Staat** ~~Ausland~~ führen.

*Beispiel:*

Die inländische A-GmbH ist die Tochtergesellschaft der **im Staat B ansässigen B-AG im Staat B** und hat einen Teil ihrer Produktion an die **im Staat C ansässige Gesellschaft C im Staat C** abzugeben. Diese **Konzernstrukturänderung Funktionsverlagerung** geht auf eine neue Konzernstrategie zurück, die von der Konzernspitze, der **im Staat P ansässigen P-Corp. im Staat P** angeordnet worden ist. Es steht außer Streit, dass die A-GmbH Anspruch auf eine Entschädigung besitzt. Erzielt die Muttergesellschaft B aus dieser Umstrukturierung allein **die Muttergesellschaft B** Vorteile, **so** wird **B** sie diese Entschädigung zu tragen haben; ergibt die Fremdvergleichsprüfung, dass auch die mit der Produktion neu beauftragte Gesellschaft C für die Akquisition dieses Auftrages eine Zahlung zu leisten hat, dann wird die Entschädigungssumme von B und C gemeinsam zu tragen sein. Sollte sich indessen ergeben, dass **durch die Konzernstrukturänderung** weder B noch C signifikante Vorteile zu erwarten haben und dass die Neuausrichtung der Konzernstrategie **vielmehr** im Interesse des Gesamtkonzerns von der Konzernspitze aus getätigt worden ist, dann wird die P-Corp. mit der Entschädigungssumme zu belasten sein (Z 9.94-115 ff OECD-VPG). Findet keine korrespondierende Gegenberichtigung im jeweils betroffenen Ausland statt, wird eine Klärung im Wege eines Verständigungsverfahrens herbeizuführen sein.

**192 [NEU, 137]**

**Konzerninterne Transaktionen, die nach einer Konzernstrukturänderung durchgeführt werden, sind genauso am Maßstab des Fremdvergleichsgrundsatzes zu messen, als stünden sie nicht in einem Zusammenhang mit einer solchen Änderung. Dennoch können tatsächliche Unterschiede bestehen, die sich unter Umständen auf die Vergleichbarkeitsanalyse auswirken (Z 9.101 OECD-VPG). Die Situation vor der Umstrukturierung kann zB die realistisch verfügbaren Optionen der umstrukturierten Gesellschaft erhellen (Z 9.120 OECD-VPG).**

*Beispiel 1:*

Im Rahmen eines weltweiten Spezialisierungsprogrammes eines Konzerns wird bei **der** einer inländischen Produktions- und Vertriebsgesellschaft **P** die Produktionspalette eingeschränkt, sodass **P** diese Gesellschaft genötigt wird, den bisher selbst hergestellten Teil ihrer im Inland vertriebenen Konzernprodukte von ausländischen Konzerngesellschaften teuer zuzukaufen. **Je nach Sachverhalt kann sich aufgrund der Übertragung von Vermögenswerten oder der Beendigung bzw. Änderung von Verträgen ein Entschädigungsanspruch für P ergeben. Bei der Ermittlung des fremdüblichen Verrechnungspreises für die nach der Reorganisation vertriebenen Konzernprodukte wird in Hinblick auf die realistisch verfügbaren Optionen auch d**Der Verlust der bisherigen lokalen Synergieeffekte **berücksichtigt werden müssen**-bedarf einer Entschädigung.

*Beispiel 2:*

**Die A-GmbH bezieht nach einer Konzernreorganisation die Konzernprodukte nicht mehr von ihrem bisherigen Konzernlieferanten, sondern von einer schweizerischen Konzerngesellschaft, auf die im Zuge der Reorganisation bisher von Österreich aus wahrgenommene Marketingfunktionen übergegangen sind. Durch die Konzernreorganisation vermindert sich die Nettomarge der A-GmbH von bisher durchschnittlich 10% auf 2,5% vom**

***Umsatz. Soweit dieselben Produkte wie vor der Konzernumstellung in Österreich vertrieben werden und die Verrechnungspreise in der Vergangenheit als fremdüblich anzusehen waren, wird sich an den Warenbezugspreisen nichts Wesentliches ändern dürfen, sofern die A-GmbH realistischweise die Option gehabt hätte, die Waren weiterhin um den ursprünglichen Preis zu beziehen. Der fremdübliche Preis für die nach der Reorganisation aus der Schweiz bezogenen Marketingdienstleistungen wird sich an den Marketingkosten zu orientieren haben, die sich die österreichische Gesellschaft erspart. Es ist jedoch anzuerkennen, dass die Warenbezugspreise so erhöht werden, dass damit die Marketingleistungen abgegolten werden (vgl. ähnlich EAS 3140).***

### **1.3.7. Einzelfragen**

#### **1.3.7.1. Aufteilung des Währungsrisikos**

##### **193 [144]**

Werden von einem inländischen Hersteller die produzierten Waren unter Euro-Fakturierung an seine US-Vertriebstochtergesellschaft geliefert, deren Umsätze aber ausschließlich in US-Dollar-Währung erzielt werden und daher durch den Dollar-Verfall Verluste erbracht haben, kann **bei entsprechendem Funktions- und Risikoprofil der US-Tochtergesellschaft** im Grunde kein Einwand erhoben werden, wenn die österreichische GmbH aus kaufmännischen Erwägungen das Währungsrisiko mit ihrer US-Tochtergesellschaft teilt; und zwar dadurch, dass sie eine Vereinbarung mit der Tochtergesellschaft eingeht, der zufolge unter Zugrundelegung des bei der seinerzeitigen Vertriebsabwicklung geltenden Kursverhältnisses Euro zu USD von 1:1 bei Überschreitung von Schwankungen  $\pm 20\%$  die österreichische Muttergesellschaft die daraus resultierenden Währungsverluste (bzw. die Währungsgewinne) **außerhalb einer gewissen Schwankungsbreite** übernimmt, **indem die Warenlieferpreise** und zwar durch entsprechende **adaptiert werden** Adaptierung der Warenlieferpreise (EAS 2860).

##### **194 [145]**

Eine derartige konzerninterne Abmachung darf allerdings nicht zu fremdunüblichen Gewinnverlagerungen oder Verlustübernahmen führen. Fremdunüblichkeit könnte **beispielsweise** vor allem dann vorliegen, wenn mit der Übernahme des Währungsrisikos die österreichische Gesellschaft selbst (mit ihren Warenlieferungen in die USA) in eine dauerhafte Verlustzone gerät (EAS 2860).

#### **1.3.7.2. Internationale Arbeitskräfteentsendung**

##### **195 [146]**

Wird von inländischen Konzernunternehmen das Dienstverhältnis mit Konzernmitarbeitern gelöst, die im Rahmen von Arbeitsgestellungsvereinbarungen zu ausländischen

Konzerngesellschaften entsandt worden sind, dann ist gemäß Art. 15 DBA jener Teil der Beendigungsentgelte (freiwillige Abfertigung, Kündigungs- und Urlaubssentschädigung), der **den** durch die im Ausland erbrachten Arbeitsleistungen **zuzurechnen** "verdient" worden ist, – **genauso wie das laufende Entgelt** – in Österreich von der Lohnbesteuerung freizustellen (**bei DBA mit Befreiungsmethode**).

#### **196 [147]**

~~Wird der Fall lohnsteuerrechtlich so gesehen, dann liegt aber ein Verstoß gegen den Fremdverhaltensgrundsatz (Art. 9 DBA) vor, w~~**Wenn** es die österreichische Konzerngesellschaft **hierbei** unterlässt, diesen in Österreich freizustellenden Lohnaufwand an die jeweilige ausländische Konzerngesellschaft weiterzubelasten, **so liegt ein Verstoß gegen den Fremdverhaltensgrundsatz vor. Denn** es handelt sich hierbei **den Beendigungsentgelten** um (nachträglich ausgezahlte) Lohnentgelte für eine Tätigkeit, deren Nutznießer die ausländische Konzerngesellschaft war. **Aufgrund dessen dürfen d**Die Lohnentgelte dürfen daher aufwandmäßig die Gewinne der österreichischen Gesellschaft nicht belasten (EAS 1858, EAS 2228). Wurde daher in der Arbeitskräftegestellungsvergütung dieser Aufwand noch nicht weiterbelastet, muss dies im Zeitpunkt der Zahlung nachgeholt werden.

~~Randzahlen 148 bis 160: derzeit frei~~

#### **1.3.7.3. Standortvorteile**

#### **197 [NEU]**

**Verlagert ein internationaler Konzern einen Teil seiner Geschäftstätigkeit an einen Ort, an dem die Kosten (zB Lohn-, Immobilienkosten etc.) niedriger sind als an dem Ort der ursprünglichen Geschäftstätigkeit, so können dadurch Standortvorteile (Location Savings) erzielt werden (Z 1.140 iVm Z 9.126 OECD-VPG). Sofern diese nicht an unabhängige Kunden oder Lieferanten weitergegeben werden, stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls wie die Standortvorteile zwischen den betroffenen Konzernunternehmen aufgeteilt werden sollen. Die Grundsätze gelten in allen Fällen, in denen Standortvorteile existieren, und nicht nur im Rahmen von Strukturänderungen (Z 1.140 OECD- VPG).**

#### **198 [NEU]**

**Können Vergleichsunternehmen und vergleichbare Transaktionen im Zielland identifiziert werden, so stellen diese den verlässlichsten Indikator für eine entsprechende Aufteilung dar. Entscheidend ist hierbei, zu welchen Konditionen dieses Fremdunternehmen seine Leistung anbieten würde; besondere**

**Anpassungsrechnungen, um die Standortvorteile zu berücksichtigen, werden dann nicht notwendig sein (Z 1.142 OECD-VPG). Dies hat zur Folge, dass ein sehr geringer Teil der Standortvorteile dem dort angesiedelten Konzernunternehmen zufallen wird (Z 9.129 OECD-VPG). Denn auch ein am gleichen Standort tätiges Fremdunternehmen mit vergleichbaren (Routine-)Funktionen würde seine Preise mit standortüblichen Margen kalkulieren, sodass die Auftrag gebende inländische Konzerngesellschaft dem verbundenen Unternehmen keine höheren Preise zahlen wird als einem solchen Fremdunternehmen. Bei der Bestimmung, welchem oder welchen Beteiligten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz die Standortvorteile zugeordnet werden sollten, ist es wichtig, die Funktionen, Risiken und Vermögenswerte der Beteiligten sowie die ihnen realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen zu berücksichtigen (siehe dazu auch Z 9.131 OECD-VPG und das dortige Beispiel).**

#### **199 [143]**

~~Werden~~ **Wird beispielsweise** im Zuge **einer Konzernstrukturänderung (Rz 177 ff)** ~~die von Reorganisationen~~ **Produktionen einer Konzerngesellschaft** in **verbundene** ~~nahestehende~~ **Gesellschaften** in Niedriglohnländer ausgelagert und werden diese als Lohnfertiger tätig, **so** kommen die hierdurch erzielten Kosteneinsparungen dem auslagernden Unternehmen und nicht dem Lohnfertiger zu, **sofern die ausgelagerte Geschäftstätigkeit starker Konkurrenz unterliegt und das auslagernde Unternehmen zwischen dem verbundenen Lohnfertiger und lokalen Mitbewerbern wählen kann** (Rz ~~71~~ und Z **9.128 f** ~~150~~ OECD-VPG).

#### *Beispiel:*

*Ein inländischer Konzern entwirft, fertigt und vertreibt Markenbekleidung. Der Markenname stellt ein hochwertiges immaterielles Wirtschaftsgut dar. Zur Erlangung einer Kosteneinsparung wird ein inländisches Fertigungswerk geschlossen und die von diesem betriebene Produktion in eine im Niedriglohnland X neu gegründete Konzerngesellschaft X-Ltd. ausgelagert. X-Ltd. liefert ihre gesamte Produktion an die inländische Konzerngesellschaft, die – wie vor der Unternehmensumstrukturierung – weiterhin den in- und ausländischen Vertrieb besorgt. X-Ltd. ist ein bloßes Lohnfertigungsunternehmen **und steht in starker Konkurrenz zu vielen anderen Lohnfertigern in X**. Die durch die Funktionsauslagerung bewirkte Erhöhung des Konzerngewinnes verbleibt **daher** dem inländischen Konzernunternehmen und kann nicht in das Niedriglohnland verlagert werden.*

#### **200 [NEU]**

**Investitionsbegünstigungen, Zuschüsse von öffentlicher Hand oder steuerliche Begünstigungen (zB die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988) können**

**Standortvorteile im Sinne eines komparativen Kostenvorteils darstellen, die nach den oben beschriebenen Grundsätzen zu beurteilen sind.**

***Beispiel:***

***Ein Pharmakonzern betreibt über eine österreichische Konzerngesellschaft Auftragsforschung, welche mit speziell qualifizierten Mitarbeitern, die über besonderes Know-how verfügen, durchgeführt wird. Der österreichische Standort fungiert im Konzern als Kompetenzzentrum für spezielle anwendungsorientierte Entwicklungen. Die Forschungsaktivität erfüllt die Voraussetzung von § 108c EStG 1988, sodass der österreichischen Konzerngesellschaft eine Forschungsprämie zusteht. Die dadurch entstehenden standortgebundenen Kostenvorteile müssen dann nicht über niedrigere Verrechnungspreise an den Auftraggeber weitergegeben werden, wenn die relative Verhandlungsmacht der österreichischen Gesellschaft aufgrund mangelnder Konkurrenz hoch ist, oder wenn zwar Vergleichsunternehmen (andere Auftragsforscher in der Branche) identifiziert werden, diese jedoch keinen Kostenrabatt aufgrund der bezogenen Forschungsprämie gewähren.***

**1.3.7.4. Konzernsynergien**

**201 [NEU]**

**Ein Synergieeffekt ist eine positive Wirkung, die sich aus der Zusammenarbeit zweier oder mehrerer Organisationen (Unternehmen) ergibt, und entsteht sonach aus dem Zusammenwirken von Faktoren, die sich gegenseitig fördern bzw. gemeinsam mehr bewirken als jeder für sich allein. Internationale Konzerne profitieren häufig von derartigen Synergien, zB aufgrund von Größenvorteilen, vereinter Kaufkraft, integrierten Managementstrukturen, der Vermeidung kostspieliger Doppelarbeiten, von Systemvereinheitlichungen, der Verbesserung der Kreditwürdigkeit etc. (Z 1.157 OECD-VPG).**

**202 [NEU]**

**Zufällige Vorteile, die eine Konzerngesellschaft aus dem bloßen Umstand erzielt, dass sie Teil eines multinationalen Konzerns ist, sind aus der Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht abzugelten (Z 1.158 und Z 6.30 OECD-VPG). Ihre Existenz ist aber beim Vergleich mit Fremdpreisen zu berücksichtigen und kann Anpassungsrechnungen erforderlich machen (Z 1.163 OECD-VPG).**

**203 [NEU]**

**Positive Synergieeffekte können aber auch auf bewusste konzertierte Aktivitäten des Konzerns zurückzuführen sein („deliberate concerted group actions“; Z 1.159 ff OECD-VPG). In diesem Fall sind die Vorteile zwischen den zur Entstehung des Vorteils beitragenden Konzerngesellschaften proportional aufzuteilen. Ein**

**Beispiel wäre etwa die Zentralisierung des Einkaufs des gesamten Konzerns zur Erlangung von Mengenrabatten.**

***Beispiel (in Anlehnung an Z 1.168 OECD-VPG):***

***Ein internationaler Großkonzern trifft die Entscheidung, den gesamten Konzerneinkauf des Produkts X bei einer schweizerischen Konzerngesellschaft (CH-AG) zu zentralisieren. Die österreichische Konzerngesellschaft (A-GmbH) hatte das von ihr vermarktete Produkt X zuvor von einem konzernfremden Lieferanten um 200 bezogen. Die CH-AG tritt bei diesem Lieferanten nun als Zentraleinkäufer auf und erlangt aus diesem Grund eine Preisreduktion auf 110. Da sich die Preisvergleichsmethode gemäß Z 2.18 OECD-VPG als besonders verlässlich erweist, beliefert die CH-AG die A-GmbH nach dieser Methode daher weiterhin zum bisherigen Fremdpreis von 200. Durch den Sammeleinkauf tritt aber für die Produktkäufer, sonach auch für die A-GmbH, ein Synergieeffekt ein, für den die A-GmbH zwar keine zusätzliche Abgeltung zu leisten hat, der aber an sie weitergegeben werden muss. Der CH-AG steht lediglich eine Abgeltung ihrer Dienstleistung zu, die in den OECD-VPG mit 6 angenommen wird. Der fremdübliche Preis für das Produkt X ist daher nicht 200, sondern lediglich 116.***

**Kein bewusst konzertiertes Handeln des Konzerns liegt hingegen vor, wenn eine einzelne Konzerngesellschaft von sich aus Handlungen setzt, von denen sie sich Vorteile erwartet.**

***Beispiel:***

***Eine Konzerngesellschaft mit einem Einzelrating von A erlangt dadurch einen Vorteil, dass die Konzernmuttergesellschaft mit einem Kreditrating von AAA dem Kreditgeber gegenüber eine Garantieerklärung abgibt und damit auch die Kreditwürdigkeit der Konzerngesellschaft von A auf AAA anhebt (Rz 127). Dieser erlangte Vorteil muss durch eine Garantiprovision abgegolten werden, da er sich aus einem bewusst gesetzten Handeln der Konzernmuttergesellschaft ergibt (Z 1.167 OECD-VPG).***

**204 [NEU]**

**In anderen Fällen kann die Konzernzugehörigkeit indessen auch zu negativen Synergieeffekten führen. Diese sind von den Konzerngesellschaften hinzunehmen, ohne hierfür eine Entschädigung zu erhalten. Dies ist zB der Fall, wenn der Umfang und Rahmen der Geschäftstätigkeit bürokratische Hindernisse entstehen lässt, vor denen kleinere und flexiblere Unternehmen nicht stehen, oder wenn Konzernunternehmen aufgrund konzernweit geltender Standards, die vom multinationalen Konzern aufgestellt werden, gezwungen sind, mit IT- oder Kommunikationssystemen zu arbeiten, die für ihre Geschäftstätigkeit nicht optimal sind (Z 1.157 OECD-VPG).**

## 2. Teil: Multinationale Betriebsstättenstrukturen

### 2.1. Betriebsstättenbegriff

#### 2.1.1. Örtliche Betriebsstätten

##### 205 [161]

Betriebsstätten im Sinn von Art. 5 Abs. 1 **OECD-MA DBA** sind alle festen Geschäftseinrichtungen, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Soweit die abkommensrechtliche Definition des Betriebsstättenbegriffes dies zulässt, ist auf der Grundlage von Art. 3 Abs. 2 **OECD-MA DBA** auf den Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO mit seinem örtlichen, funktionalen und zeitlichen Element zurückzugreifen.

##### 206 [162]

Während der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO aber ausschließlich ortsbezogen ist, gliedert sich der abkommensrechtliche Begriff in eine örtliche Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 bis 4 **OECD-MA DBA**) und in eine personenbezogene Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 und 6 **OECD-MA DBA**). Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff ist daher insoweit weiter als jener des § 29 BAO, weil er jedenfalls auch jene Fälle einschließt, in denen jemand als ständiger Vertreter (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) tätig wird. Ständiger Vertreter kann auch eine Tochtergesellschaft sein (EAS 2681). Der Begriff ist enger als jener des § 29 BAO, weil einerseits bloße Hilfs- und Unterstützungsfunktionen im Sinn von Art. 5 Abs. 4 **OECD-MA DBA** nicht betriebsstättenbegründend wirken (**EAS 3288, EAS 3399**) und weil andererseits in der Regel Baustellen erst ab Überschreiten einer 12-monatigen Frist auf der Abkommensebene zum Entstehen einer Betriebsstätte führen, wohingegen nach § 29 BAO bereits **sechs** 6 Monate hierfür ausreichen.

##### 207 [163]

Fehlt es an einer ausreichend ortsbezogenen Einrichtung (örtliches Betriebsstättenenelement), kann keine Betriebsstätte im Sinn von Art. 5 Abs. 1 **OECD-MA DBA** angenommen werden. Keine Betriebsstätten werden daher **beispielsweise** begründet:

- von bloßen Briefkastengesellschaften **an ihrem satzungsmäßigen Sitz** (EAS 598, **EAS 776, EAS 838, EAS 1243**);
- durch die Vornahme einer bloßen Gerichtsregistrierung einer polnischen Zweigniederlassung bei einer **zwölf** 12 Monate nicht übersteigenden Montagedauer einer Kesselanlage (EAS 2082);

- durch Holzrückearbeiten mit einem mobilen Container (EAS 2244);
- durch tageweise Tätigkeiten eines Filmcutters (EAS 2099);
- durch einen bloßen Telefon- und Telefaxanschluss mit Anrufbeantworter (EAS 469).

Auch ein fahrendes Schiff begründet für das Schifffahrtsunternehmen keine Betriebsstätte (BFH 3.7.1997, IV R 58/95); es fehlt die Verbindung zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche und damit das örtliche Element. Durch die auf einem Schiff ausgeübte Tätigkeit (Verkaufsstand, Bordrestaurant uä.) kann daher ebenfalls keine Betriebsstätte begründet werden (BFH 13.2.1974, I R 218/71); betriebsstättenmäßig ist die gewerbliche Tätigkeit dem Staat zuzurechnen, in dem das Unternehmen ansässig ist, das die auf dem Schiff ausgeübte gewerbliche Tätigkeit betreibt.

## **208 [164]**

Nur Geschäftseinrichtungen, die der Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit dienen (funktionales Element), können als Betriebsstätte angesehen werden. Die im innerstaatlichen Recht entwickelte Abgrenzung zwischen der aktiven betrieblichen Tätigkeit und der bloßen Vermögensverwaltung (**§ 32 BAO**) ist daher zu beachten. Aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit werden keine "Aktiveinkünfte", sondern "Passiveinkünfte" (Einkünfte aus bloßen Nutzungsüberlassungen) erzielt, wie insbesondere im Fall der ertragsbringenden Anlage des eigenen Kapitalvermögens und der Vermietung des eigenen Grundbesitzes (siehe EStR 2000 Rz 5418 ff). Wird daher ein Betrieb an ein anderes Unternehmen verpachtet, wird dadurch allein für den Verpächter keine Betriebsstätte begründet (**OECD-MK Art. 5 Z 44** ~~Tz 11 des OECD-Kommentars zu Art. 5~~, BFH 28.7.1982, I R 196/79, BStBl II 1983, 77, VwGH 19.6.1968, 1561/67; EAS 2242). Daher löst auch die Maschinenbereitstellung für den deutschen Lohnabfüller **alleine** keine deutsche Betriebsstätte aus (EAS 2071). Im Fall von konzerninternen Assistenzleistungen (Aktivleistungen) wird durch die Zurverfügungstellung von Arbeitsraum an die entsandten Arbeitskräfte bei einer **sechs** 6 Monate überschreitenden Dauer grundsätzlich eine Betriebsstätte begründet (EAS 733). Bei bloßer konzerninterner Arbeitskräftegestellung (Passivleistung des Gestellers) ist dies nicht der Fall (**EAS 3199**). Erwirbt eine österreichische Kapitalgesellschaft von deutschen Gesellschaften Gemeinschaftsantennenanlagen, die auf deutschen Gebäuden montiert worden sind und von der deutschen Steuerverwaltung nicht als Gebäudeteile (nicht als unbewegliches Vermögen) beurteilt werden, und sind diese Anlagen an die Inhaber der in solchen Gebäuden bestehenden Wohn- und Betriebsräumlichkeiten vermietet, so können die deutschen Antennenanlagen nicht als Betriebsstätte der österreichischen Gesellschaft in Deutschland

gewertet werden. Die durch die Vermietungstätigkeit erzielten Gewinne unterliegen daher der ausschließlichen Besteuerung in Österreich (EAS 340).

### **209 [165]**

Die betriebliche Tätigkeit in den Einrichtungen muss nicht durch Menschen ausgeübt werden, auch bloße Verkaufsautomaten werden als Betriebsstätte angesehen, sofern sie nicht bloß vermietet worden sind. Betriebsstätten können daher sein: Treibstoff-Kreditkartenautomaten (EAS 1100), Bräunungsanlagen (EAS 1112), Getränkeautomaten (EAS 1269), Antennen und Satellitenschüsseln (EAS 1368, EAS 1721), Geldspielautomaten (EAS 1396), Annahmeboxen einer Putzerei (EAS 1696), Server (EAS 926, EAS 1574, EAS 1804, EAS 1836, **EAS 3401**). Sprengstoffentsorgung, die **keinen** ~~nicht~~ Teil einer Bauausführung bildet, ist für sich allein keine Bauausführung, sodass ein für das Entsorgungspersonal aufgestellter Container bereits nach 6-monatiger Benutzung und nicht erst nach einer 12-monatigen Entsorgungsdauer zu einer inländischen Betriebsstätte führt (EAS 1936). Betriebsstätten sind auch touristische Informatoren (EAS 2056) sowie eine kilometerlange Kabeltrasse eines Kommunikationsunternehmens; ~~der längste Trassenteil bestimmt die Finanzamtszuständigkeit~~ (EAS 2090).

### **210 [166]**

Eine feste Geschäftseinrichtung muss auf gewisse Dauer angelegt sein, um als Betriebsstätte eingestuft zu werden (zeitliches Element). Räumlichkeiten, die ausländischen Unternehmen zur Erfüllung ihrer Tätigkeit in Österreich zur Verfügung gestellt werden, begründen in der Regel erst ab einer Verfügungsdauer von **sechs 6** Monaten eine Betriebsstätte (~~Z 6 des OECD-MKomentars zu Art. 5 Z 28~~ und EAS 350, EAS 501, EAS 1234 betr. Geräteausgabestellen). 6-wöchige Zirkusveranstaltungen ~~führen zu keiner Betriebsstätte~~ (EAS 750, EAS 754), ~~Gleiches gilt für~~ eine bloß 2-monatige Kulturausstellung (EAS 900) sowie für Anmietungen von Hotelräumen für die Abhaltung von jeweils 14-tägigen Seminarveranstaltungen (EAS 740) **führen beispielsweise zu keiner Betriebsstätte. Denn in all diesen Fällen liegt eine bloß vorübergehende Verfügungsmacht über die örtliche Einrichtung vor.**

### **211 [167]**

Eine Besonderheit gilt im Verhältnis zur Schweiz: Räumlichkeiten begründen nach Art. 5 DBA-Schweiz erst ab einer Nutzungsdauer von **zwölf 12** Monaten eine Betriebsstätte (AÖF Nr. 34/2000).

## 212 [168]

Im Fall wiederkehrender Benutzungen örtlicher Einrichtungen wirken auch kürzere als 6-monatige Nutzungsdauern betriebsstättenbegründend. Mietet daher **beispielsweise** eine deutsche Filmproduktionsgesellschaft in Österreich ein Produktionsbüro an, um von hier aus die inländischen Drehaufnahmen einer 13-teiligen Fernsehserie abzuwickeln, dann liegt auch dann eine inländische Betriebsstätte für die deutsche Filmproduktionsgesellschaft vor, wenn die einzelnen Drehabschnitte weniger als **sechs 6 Monate pro Jahr über mehrere Jahre hinweg** andauern (EAS 2383). **a**Auch wiederholte saisonale Hotelanmietungen durch Reisebüros können eine Betriebsstätte begründen, sofern darin die Betreuung der Touristen vom Reisebüro durchgeführt wird (EAS 1979). **Weiters führt die in 14-tägigem Rhythmus für Pflegetätigkeiten genutzte Wohnung (EAS 2966) sowie ein Standplatz auf einem regelmäßig abgehaltenen Wochenmarkt, welcher 40-mal pro Jahr wiederkehrend genutzt wird (EAS 2629), oder der Verkauf von Blumen eines fahrenden Händlers am jeweils gleichen Platz (Sbg. Steuerdialog 2009 Int. Steuerrecht) zu einer Betriebsstätte.**

## 213 [169]

Unter besonderen Gegebenheiten kann auch eine weniger als sechs Monate genutzte Einrichtung Betriebsstättencharakter aufweisen. Dies gilt ~~nach dem OECD-Kommentar zu Art. 5-OECD-MA~~ für Aktivitäten, die insgesamt nur auf kurze Dauer angelegt und zur Gänze in einem bestimmten Land unternommen werden (**OECD-MK Art. 5 Z 28**). Es kann dies aber auch dann gelten, wenn eine Zweigniederlassung mit Betriebsstättencharakter eröffnet, aber aus unvorhergesehenen Gründen noch vor Ablauf der sechs Monate wieder aufgegeben wird, zB weil die Ertragskraft der hervorragend angelaufenen Geschäfte durch einen neu auftretenden Konkurrenten nachhaltig zerstört wird.

## 214 [170]

**Für die Begründung einer Betriebsstätte muss das Unternehmen auch eine gewisse Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung haben. Dies ist bei der bloßen Mitbenutzungsmöglichkeiten an Räumen begründen idR nicht der Fall** keine Betriebsstätte (EAS 437, EAS 993, **EAS 3261, EAS 3391 mwN**; siehe auch BFH 4.6.2008, I R-30/07). Daher führt **zB** auch die Mitbenutzung einer im Eigentum eines Dritten stehenden Computeranlage durch einen ausländischen Internet-Anbieter für diesen nicht zu einer inländischen Betriebsstätte (EAS 926). **Stellt hingegen ein Unternehmen dem Unternehmensberater einen ihrer Geschäftsräume ständig zur Verfügung, so kann eine Betriebsstätte vorliegen, selbst wenn der Raum unversperrt bleibt (VwGH 21.5.1997, 96/14/0084).** Die dauerhafte Zuweisung eines bestimmten

Arbeitsplatzes in einem Großraumbüro führt **ebenso** aber zum Entstehen einer Betriebsstätte (EAS 1613, EAS 1941, EAS 1969), weil der dauerhaft zugewiesene Arbeitsplatz örtlich gebunden ist und die Verfügungsmacht darüber eine ausschließliche ist; **A**andere können von der Nutzung dieses Arbeitsplatzes ausgeschlossen werden, **somit besteht Verfügungsmacht über einen abgegrenzten Raumteil**. Die Betriebsstätteneigenschaft kann hier nicht mit dem Argument verneint werden, dass eine Mitbenutzung des Büroraumes stattfindet. Denn es ist nicht der Büroraum, sondern eben der darin dauerhaft überlassene Arbeitsplatz, der als Betriebsstätte zu werten ist. Da es zur Annahme einer Verfügungsmacht nicht erforderlich ist, dass Anlagen, Einrichtungen usw. im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet wurden, sondern es vielmehr genügt, dass sie für die Zwecke seines Unternehmens ständig zur Verfügung stehen, kann (selbst bei bloßer Mitbenutzung) die Annahme des Bestehens einer Betriebsstätte nicht als unschlüssig erkannt werden, wenn ein Container, der einer GmbH gehört, bei deren Führung dem Unternehmer eine maßgebende Stellung zukommt, vom Unternehmer genutzt wird (VwGH **25.11.1992, 91/13/0144**; 18.3.2004, 2000/15/0118). **Ein Anstreicher, der zwei Jahre lang dreimal wöchentlich Malerarbeiten in einem großen Bürogebäude seines Hauptauftraggebers durchführt, begründet durch die regelmäßige, dauerhafte Anwesenheit in dem Gebäude (und die damit einhergehende faktische Verfügungsmacht über eine feste Einrichtung) ebenfalls eine Betriebsstätte (OECD-MK Art. 5 Z 17 und 24; EAS 3391).**

## 215 [NEU]

**Einige wenige österreichische DBA enthalten eine Bestimmung für Dienstleistungsbetriebsstätten, welche zumeist auf dem UN-MA (Art. 5 Abs. 3 lit. b) beruhen. Demnach wird – unabhängig vom Vorliegen einer örtlichen Einrichtung – die Ausübung einer Dienstleistung mit physischer Präsenz im Quellenstaat über einen gewissen Mindestzeitraum einer Betriebsstätte gleichgestellt. Wird Österreich durch eine solche DBA-Bestimmung ein Besteuerungsrecht eingeräumt, so kann es im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nur sehr eingeschränkt wahrgenommen werden (zB bei kaufmännischer oder technischer Beratungstätigkeit).**

### 2.1.2. Bauausführungen und Montagen

## 216 [NEU]

**Bauausführungen und Montagen gelten nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nur dann als Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Es handelt sich um einen eigenständigen Betriebsstättentatbestand und stellt keine Konkretisierung**

**des Grundtatbestands dar. Wenn Bauausführungen oder Montagen die zeitliche Voraussetzung nicht erfüllen, begründen sie auch dann keine Betriebsstätte, wenn zu ihnen eine feste Geschäftseinrichtung gehört (zB ein Baucontainer).**

#### **217 [NEU]**

**Der Ausdruck „Bauausführung“ ist weit zu verstehen und umfasst die Errichtung von Bauwerken jeder Art, von Anlagen oder Teilen einer Anlage, den Bau von Straßen, Bahn-, Tunnel- und Brückenanlagen, von Kanälen, das Verlegen von (Rohr-)Leitungen, Erd-, Bagger- und Bohrarbeiten (Tiefbohrungen, Probebohrungen; EAS 3200, EAS 3236, EAS 3354). Der Begriff beinhaltet auch Abbruch- und Demontearbeiten (EAS 1433) und die über eine bloße Instandhaltung hinausgehende Renovierung von Bauwerken, wie zB den Einbau von Fenstern (EAS 219) oder das Verlegen von Industrieböden und Estrichen (EAS 1666). Auch jegliche Planungs- und Überwachungstätigkeit gilt als Mitwirkung an der Bauausführung (OECD-MK Art. 5 Z 50). Der Ausdruck „Montage“ ist gegenüber der Bauausführung ein eigenständiger Tatbestand und somit nicht beschränkt auf eine Montage, die mit einem Bauprojekt zusammenhängt. Montage bedeutet das endgültige Zusammenfügen von Einzelteilen zu einem neuen Produkt (BFH 16.5.1990, I R 113/87, BStBl II 1990, 983) und umfasst insbesondere die Montage einer neuen Ausrüstung in einem bestehenden Gebäude oder im Freien (OECD-MK Art. 5 Z 50); wie zB die Montage von Heizungs-, elektrischen und sanitären Anlagen (BFH 7.3.1979, I R 145/76, BStBl II 1979, 527).**

#### **218 [NEU]**

**Die bloße Lieferung von Ausrüstungsteilen, Materialanlieferungen, reine Instandhaltungsarbeiten, Reparaturen und Wartungsarbeiten gelten nicht als „Bauausführung oder Montage“, können aber bei Bestand einer festen Einrichtung nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine örtliche Betriebsstätte begründen.**

#### **219 [NEU]**

**In viele der von Österreich abgeschlossenen DBA wurde die 12-Monatsfrist des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA übernommen; in einzelnen DBA finden sich hingegen vom OECD-MA abweichende – teils kürzere, teils längere – Fristen. Nach innerstaatlichem Recht (§ 29 Abs. 2 lit. c BAO) begründen Bauausführungen bereits nach sechs Monaten eine Betriebsstätte für das ausländische Unternehmen.**

## **220 [NEU]**

**Für die Berechnung der Frist ist der tatsächliche Arbeitsbeginn vor Ort (auch durch Subauftragnehmer) entscheidend (OECD-MK Art. 5 Z 54; EAS 2583). Eine Bauausführung oder Montage besteht so lange, bis die Arbeiten abgeschlossen oder endgültig eingestellt worden sind (OECD-MK Art. 5 Z 55 1. Satz). Werden nach Montageabschluss Beratungs- und Assistenzleistungen erbracht (EAS 1025) oder Mitarbeiter des Auftraggebers nach Fertigstellung einer Bauausführung oder Montage in der Bedienung der errichteten Anlage geschult (OECD-MK Art. 5, Rz 55, vorletzter Satz; vgl. auch EAS 1259), so sind diese Tätigkeiten nicht in die für die Entstehung der Baustellenbetriebsstätte maßgebliche Frist einzubeziehen (EAS 3411). Ein Probebetrieb (bzw. eine Testphase) ist nur dann in die Frist einzurechnen, wenn er zur Herstellung des betriebsbereiten Zustands erforderlich ist (EAS 3407; OECD-MK Art. 5 Z 55 2. Satz). Wird nach Abschluss von Bau- oder Montagearbeiten ein Testlauf unter Überwachung durch 3-4 Techniker des Anlagenerrichters vorgenommen und werden im Rahmen der Gewährleistungspflicht gegebenenfalls Reparaturarbeiten durchgeführt (EAS 357), so sind diese Tätigkeiten nicht in die Frist einzurechnen. Die Testphase ist hingegen in die Frist einzurechnen, wenn sie dazu genutzt wird, die in unfertigem Zustand befindliche Anlage in jenen Zustand zu versetzen, der als Erfüllung des Auftrags zur Anlagenerrichtung zu werten ist (EAS 1259), oder eine für die volle Funktionstüchtigkeit notwendige Mängelbeseitigung vorzunehmen (EAS 3063), oder wenn die Testläufe für die Betriebsbereitschaft unabdingbar sind (EAS 1773).**

## **221 [NEU]**

**Jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende Unterbrechungen sind bei der Ermittlung der Berechnung der Dauer der Bauausführung einzubeziehen (OECD-MK Art. 5 Z 55).**

## **222 [NEU]**

**Die maßgebliche Frist ist grundsätzlich für jede einzelne Bauausführung oder Montage gesondert zu ermitteln. Einzelne Projekte können unter bestimmten Umständen jedoch zusammengerechnet werden, dh. sie bilden selbst dann eine Einheit, wenn dafür vom Unternehmen separate Verträge abgeschlossen wurden. Voraussetzung dafür ist, dass die einzelnen Projekte wirtschaftlich und geografisch ein einheitliches Ganzes bilden (OECD-MK Art. 5 Z 51; EAS 1666, EAS 3339). Sinn und Zweck dieser Ausnahme von einer projektbezogenen**

**Betrachtungsweise ist es, eine missbräuchliche Aufteilung einer einheitlichen Bau- oder Montageausführung zur Umgehung der Baustellenfrist („Contract Splitting“) zu vermeiden.**

### **2.1.32. Ständige Vertreter als DBA-Vertreterbetriebsstätten**

#### **223 [171]**

Der Begriff des „ständigen Vertreters“ wurde im deutschen Rechtskreis entwickelt und ist im Ergebnis unverändert in das österreichische Einkommensteuerrecht (**§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988**) übernommen worden, sodass bei Erforschung des für die Begriffsauslegung maßgebenden Willens des Gesetzgebers auch auf die historische Begriffsbedeutung in Deutschland Bedacht zu nehmen ist. Darnach soll durch die Anknüpfung der beschränkten Steuerpflicht an das Unterhalten eines ständigen Vertreters erreicht werden, dass ausländische Unternehmen auch ohne Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte mit im Inland erzielten Gewinnen zur Besteuerung herangezogen werden können, wenn die wirtschaftlichen Verhältnisse im Wesentlichen die gleichen sind wie bei Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte. Eine solche Gleichheit ist insbesondere dann gegeben, wenn ein ausländisches Unternehmen im Inland durch einen selbständigen Gewerbetreibenden oder durch einen zwar unselbständigen, aber **sich** regelmäßig im Inland ~~sich~~ aufhaltenden Vertreter Geschäfte betreibt. Im Rahmen der Gesetzgebung des deutschen EStG 1925 wurde ausdrücklich festgehalten: *Vertreter sei, wer ein Rechtsgeschäft für einen anderen und an dessen Stelle vornehme und zwar gleichgültig, ob er nach außen hin in eigenem Namen oder im Namen des Vertretenen handele. Der Vertreter könne entweder ein selbständiger Gewerbetreibender ... oder ... Angestellter der ausländischen Firma sein. Es komme nicht darauf an, für wie viele Auftraggeber etwa ein deutscher Agent tätig sei. Entscheidend sei vielmehr, ob die Tätigkeit des Vertreters für die vertretene ausländische Firma von einer gewissen Dauer sei* (siehe zur Entstehungsgeschichte BFH 28.6.1972, I R 35/70).

#### **224 [172]**

Der Begriff des „ständigen Vertreters“ umfasst daher bei historischer Interpretation nicht nur den unmittelbaren Vertreter, der Willenserklärungen im Namen des Vertretenen abgibt, sondern auch den mittelbaren Vertreter, der zwar im eigenen Namen, aber für fremdes Interesse auftritt. Dies hat zur Folge, dass nicht nur ein Dienstnehmer oder ein selbständiger Handelsvertreter, sondern auch ein im eigenen Namen auftretender Kommissionär "ständiger Vertreter" des Kommittenten ist, da auch ihm die Verpflichtung obliegt, nicht im eigenen Interesse, sondern im Interesse des Kommittenten zu handeln (§ 384 UGB).

**225 [173]**

Durch DBA wird die steuerliche Erfassbarkeit ausländischer Unternehmen allerdings auf jene Vertreter eingeschränkt, die nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA als "abhängige Verkaufsvertreter" einzustufen sind; sie gelten abkommensrechtlich fiktiv als "Betriebsstätte" des vertretenen Unternehmens ("Vertreterbetriebsstätte"). Der abkommensrechtliche Begriff des „abhängigen Verkaufsvertreterers“ ist sonach ~~nicht weiter, sondern~~ enger als der innerstaatliche Begriff des „ständigen Vertreters“ und findet daher in dem in § 98 EStG 1988 verwendeten Begriff des „ständigen Vertreters“ vollinhaltlich Deckung (EAS 1682, EAS 1866, EAS 1884, EAS 2988; **ESTR 2000 Rz 7933**). Ein kraft Vertreterbetriebsstätte abkommensrechtlich zugewiesenes Besteuerungsrecht kann daher in Österreich stets im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht wahrgenommen werden. Damit ein Vertreter zur abkommensrechtlichen "Vertreterbetriebsstätte" wird, ist nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erforderlich, dass einerseits eine Abhängigkeit zum Vertretenen gegeben ist und dass andererseits der Vertreter eine Vollmacht besitzt, im Namen des Vertretenen Verträge abzuschließen (**faktische Abschlussvollmacht, Rz 228**).

**226 [174]**

Das Abhängigkeitsverhältnis kann nicht durch eine Beziehungsstruktur herbeigeführt werden, wie sie auch zu unabhängigen Vertretern besteht. Der bloße Umstand, dass jeder Kommissionär Weisungen befolgen muss (§ 384 Abs. 1 UGB), macht Kommissionäre daher noch nicht generell zu abhängigen Vertretern. Unterliegt aber ein Kommissionär nicht nur sachlichen Weisungen über die vom Kommittenten gewünschten Leistungsergebnisse, sondern auch Weisungen darüber, wie er seinen Arbeitsablauf zu gestalten hat und besitzt der Vertretene hierüber auch Kontrollrechte, spricht dies für ein Abhängigkeitsverhältnis (**OECD-MK Art. 5 Z 104** ~~38.3~~ ~~zweiter Satz~~ ~~OECD-Kommentar zu Art. 5 OECD-MA~~). Auch Kapitalgesellschaften können die Funktion eines abhängigen Vertreters innehaben (~~Z 32~~ **OECD-MK** ~~kommentar zu Art. 5~~ **Z 86** ~~OECD-MA~~). Daher können auch Tochtergesellschaften in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Muttergesellschaft stehen. Das Abhängigkeitsverhältnis wird hierbei aber nicht durch die Kontrollrechte der Muttergesellschaft in ihrer Eigenschaft als Allein- oder Hauptgesellschafter begründet, sondern kommt auf Grund der gleichen Bindungen zustande, die auch bei nicht verbundenen Unternehmen zur Abhängigkeitseinstufung führen (~~Z 38.1~~ **OECD-MK** ~~kommentar zu Art. 5~~ **Z 105 und 113** ~~OECD-MA~~). Fehlt es an rechtlicher oder auch wirtschaftlicher Unabhängigkeit, wird ein Abhängigkeitsverhältnis **im Sinn von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA** gegeben sein. Eine vertraglich von der Muttergesellschaft der Konzerntochtergesellschaft zugesicherte rechtliche Unabhängigkeit vermag daher für sich allein noch ~~nicht kein~~ **kein** Abhängigkeitsverhältnis ~~im Sinn~~

~~von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA auszuschließen, wenn es an der wirtschaftlichen Unabhängigkeit fehlt. Ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis wird in der Regel dann begründet, wenn langfristig nur für *einen* Auftraggeber Vertretungsaktivitäten erbracht werden (**klarstellend in Art. 5 Abs. 6 2. Satz OECD-MA 2017; vgl. auch OECD-MK Art. 5 Z 109 sowie Z 38.6 idF vor 2017**–OECD-Kommentar zu Art. 5 OECD-MA); dies ist zB **dann** der Fall, wenn nur die Produkte der Muttergesellschaft oder sonst Konzernprodukte kommissionsweise für die Muttergesellschaft vertrieben werden.~~

## **227 [178]**

Unabhängige Vertreter (**vgl. Rz 226**) begründen nach Art. 5 Abs. 6 OECD-MA nur ausnahmsweise eine Vertreterbetriebsstätte, nämlich nur dann, wenn sie außerhalb des Rahmens ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit für ein ausländisches Unternehmen tätig werden (Hinweis auf EAS 191, EAS 420, EAS 527, EAS 633, EAS 2081, EAS 2246). ~~ESTR-2000 Rz 7932 lässt angesichts dieser internationalen Entwicklung eine tatbestandliche Reduzierung des Tatbestandes des "ständigen Vertreters" erkennen, weil im Gleichklang mit dem Abkommensrecht die im eigenen Namen tätigen unabhängigen Vertreter nicht mehr als "ständige Vertreter" gewertet werden (EAS 2988).~~

## **228 [175]**

**Für DBA auf Basis von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF vor 2017:** Das weitere Erfordernis für eine Vertreterbetriebsstätte im Sinn von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, Verträge im Namen des Vertretenen abzuschließen, ist als "wirtschaftliche Verkaufsvollmacht" **bzw. faktische Abschlussvollmacht** zu verstehen (**EAS 3232, EAS 3270, EAS 3408**). Eine formale Abschlussvollmacht ist nicht erforderlich; es genügt, dass der Vertreter berechtigt ist, alle Einzelheiten eines Vertrags in einer Weise auszuhandeln, dass daraus eine Bindung des Vertretenen abzuleiten ist, selbst wenn die förmliche Vertragsunterzeichnung im Ausland erfolgt (Z 33 Satz 3 und 4 OECD-Kommentar zu Art. 5 OECD-MA **idF vor 2017**). Die Berechtigung zur Entgegennahme von Bestellungen in einem standardisierten Bestellverfahren ist daher als Ausübung einer Verkaufsvollmacht anzusehen (EAS 877, EAS 1051, EAS 1682, EAS 1866, EAS 1844). ~~Die in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA enthaltene Wendung „Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen“ verlangt im Übrigen nicht, dass der Vertreter den Vertrag ausdrücklich im Namen des vertretenen Unternehmens abschließt; es genügt, dass er im eigenen Namen abschließt, wenn sich daraus eine Leistungsverpflichtung für das vertretene Unternehmen ergibt (**OECD-MK Art. 5 Z 32.1 idF vor 2017**–OECD-Kommentar zu Art. 5 OECD-MA).~~ Da es im Wesen des Kommissionsvertrages liegt, dass sich der Kommittent seinem Kommissionär gegenüber verpflichtet, ein vom Kommissionär geschlossenes Verkaufsgeschäft auch tatsächlich zu

erfüllen (siehe auch EAS 2681), ist im Fall des Einsatzes von wirtschaftlich abhängigen Kommissionären regelmäßig eine Verkaufsvollmacht im Sinn von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA gegeben.

## **229 [NEU]**

***Für DBA auf Basis von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2017: Dass für die Auslegung der Verkaufsvollmacht eine wirtschaftliche Betrachtungsweise heranzuziehen ist, wurde mit dem OECD-MA 2017 klarstellend in Art. 5 Abs. 5 übernommen.***

**Demnach wird nicht mehr einzig auf die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, abgestellt, sondern darauf, dass die Person gewöhnlich Verträge abschließt oder eine führende Rolle dabei spielt und dass es sich dabei um Verträge im Namen des Unternehmens oder um Verträge für Waren, Nutzungsrechte oder Dienstleistungen des Unternehmens handelt, welche regelmäßig und ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen abgeschlossen werden.**

## **230 [176]**

Wird der Vertrieb von Konzernprodukten in Österreich in der Weise umgestellt, dass die bisher auf Eigenhandelsbasis tätige Vertriebstochtergesellschaft zu einer bloßen Kommissionärstochtergesellschaft herabgestuft wird, dann spricht die Vermutung dafür, dass die ausländische Muttergesellschaft hierdurch eine österreichische "Vertreterbetriebsstätte" begründet (EAS 2681; **für die Sonderregelung im DBA-Deutschland siehe Rz 289**). Dies hat zur Folge, dass nicht nur die Vertriebstochtergesellschaft mit ihrer Vertreterprovision, sondern auch die ausländische Muttergesellschaft mit den - nach Abzug der Vertreterprovision - verbleibenden Gewinnen aus dem Österreich-Geschäft der inländischen Besteuerung unterliegt (EAS 2125). Der Frage, ob eine inländische Vertreterbetriebsstätte besteht, wird in Fällen derartiger funktionaler Herabstufungen österreichischer Vertriebstochtergesellschaften vor allem dann nachzugehen sein, wenn sich zwischen der durch die Vertreterprovision begründeten Gewinnsituation der inländischen Tochtergesellschaft und den aus dem Österreich-Geschäft erzielten Gewinnen der ausländischen Muttergesellschaft auffallende Differenzen ergeben (ebenfalls EAS 2125).

## **2.2. Betriebsstättengewinnzurechnung – „AOA light“**

### **2.2.1.1. Allgemeine Grundsätze**

## **231 [179]**

Betriebsstätten haben keine eigene Rechtspersönlichkeit, sie sind nur ein rechtlich unselbständiger Teil des Gesamtunternehmens. Sie sind als solche daher auch nicht

steuerpflichtig; steuerpflichtig ist die Rechtsperson, die das Gesamtunternehmen betreibt. Steuerbescheide sind daher an die das Gesamtunternehmen betreibende Rechtsperson zu richten und für Steuerschulden, die rechnerisch auf eine Betriebsstätte entfallen, kann in das Vermögen des Gesamtunternehmens vollstreckt werden. Geschäftliche Vorgänge, die innerhalb eines einheitlichen Gesamtunternehmens ablaufen, wären Geschäfte, die jemand mit sich selbst tätigt, und können daher keine Einkünfte erzeugen. Weitet ein Unternehmen seine Aktivitäten aber über die Landesgrenzen hinaus unter Begründung von Auslandsbetriebsstätten aus, dann verlangt Art. 7 Abs. 2 DBA, dass für Zwecke der Gewinnaufteilung die steuerlichen Folgen der grenzüberschreitend ablaufenden innerbetrieblichen Transaktionen die Gleichen sein müssen, wie jene, die aus vergleichbaren Transaktionen mit unabhängigen und selbständigen Geschäftspartnern resultieren würden. Die Betriebsstätte wird daher für Zwecke der Gewinnaufteilung wie ein selbständiges Unternehmen behandelt (Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte; **VwGH 20.10.2009, 2006/13/0116**).

### **232 [181]**

Unter der Bezeichnung „AOA“ (Authorized OECD Approach) hat die OECD Leitlinien für die Gewinnzuordnung an Betriebsstätten veröffentlicht ~~und ist hierbei von der eingeschränkten zu einer uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion gewechselt~~ (siehe den vierteiligen **die** Berichte der OECD unter dem Titel „Attribution of Profits to Permanent Establishments“ **aus 2008 und 2010 sowie die „Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments“ aus 2018**). Eine vollinhaltliche Anwendung dieser Leitlinien erforderte **auch** ~~indessen~~ eine Neufassung des Art. 7 DBA ~~und dessen Übernahme~~ **OECD-MA, da dieser in der Fassung vor dem OECD-MA 2010 einer uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion entgegensteht. Damit der AOA auch im Kontext der österreichischen DBA vollinhaltlich angewendet werden könnte, müsste Art. 7 OECD-MA 2010 in das österreichische DBA-Netz übernommen werden. Österreich hat sich jedoch vorbehalten, weiterhin die Fassung des Art. 7 OECD-MA idF vor 2010 in seinen DBA zu verwenden (OECD-MK Art. 7 Z 96). Daher wendet Österreich lediglich einen „AOA light“ an. Das bedeutet, dass dDer AOA hat gegenwärtig daher nur insoweit rechtliche Relevanz **hat**, als er mit dem derzeitigen OECD-Kommentar (~~idF 2008~~) zu Art. 7 DBA **idF vor 2010** nicht im Widerspruch steht. Im Folgenden wird daher **auch** nur auf die rechtlich maßgebenden Absätze aus den Teilen I bis IV des AOA **Reports 2008** Bezug genommen. ~~In soweit gelten d~~Die Grundsätze des AOA **light gelten gleichsam** auch bei Anwendung der Doppelbesteuerungsverordnung, (BGBl. II Nr. 474/2002).**

### 233 [180]

**Nach Art. 7 OECD-MA idF vor 2010 (AOA light) gilt die Selbständigkeitsfiktion nicht schrankenlos, weil das Stammhaus** der Hauptsitz und seine Betriebsstätte eine rechtliche und tatsächliche Einheit bilden und schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen **Stammhaus** Hauptsitz und Betriebsstätte rechtlich nicht möglich sind. **Eine uneingeschränkte Selbständigkeit wird** sie findet in erster Linie nur für unternehmensinterne Beziehungen **fingiert**-Anwendung, die Gegenstand der ordentlichen Geschäftstätigkeit der leistenden Unternehmenseinheit sind, die sonach zum Kernaufgabengebiet der leistenden Unternehmenseinheit zählen und folglich auch Fremden gegenüber erbracht werden können, **insbesondere für die Überführung von Wirtschaftsgütern (siehe im Detail Abschnitt 2.2.3.)**. Unternehmensinterne Darlehens-, Miet- und Lizenzverträge führen demgegenüber bei keiner Unternehmenseinheit zu Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen. In solchen Fällen hat es daher gemäß Art. 7 Abs. 3 **OECD-MA idF vor 2010** DBA mit einer Zuordnung von Aufwendungen, die dem Unternehmen als Ganzem gegenüber Dritten erwachsen, sein Bewenden (**OECD-MK Art. 7 Z 1 ff idF vor 2010** des OECD-Kommentars idF 2008 zu Art. 7 OECD-MA; BFH 27.7.1965, I 110/63 S, BStBl III 1966, 24, BFH 20.7.1988, I R 49/84, BStBl II 1989, 140). Auch im Fall von Arbeitskräftegestellungen vom **Stammhaus** Hauptsitz an die Betriebsstätte **wird** wurde deren steuerliche Wirksamkeit als reine Innentransaktion nicht anerkannt (EAS 1838).

### 234 [NEU]

**Der AOA wurde von den Staaten unterschiedlich angenommen und umgesetzt. Sollte ein DBA-Partnerstaat die Betriebsstättengewinnermittlung anders interpretieren als Österreich und zB den AOA vollumfänglich anwenden, ohne dass das zugrundeliegende DBA geändert wurde, so sind dadurch entstehende Besteuerungskonflikte auf Antrag im Wege eines Verständigungsverfahrens zu lösen. So hat zB Deutschland den AOA vollumfänglich in innerstaatliches Recht umgesetzt (§ 1 Abs. 5 AStG) und wendet ihn grundsätzlich im Verhältnis zu allen DBA-Partnerstaaten an. Ungeachtet dessen hat das DBA-Deutschland Vorrang und die dort vorgesehene Betriebsstättengewinnzurechnung ist jedenfalls anzuwenden. Es empfiehlt sich bei der Dokumentation über die abkommenskonforme Gewinnzurechnung auf Basis des AOA light auch nachzuweisen, dass Österreich sein Besteuerungsrecht entsprechend dem DBA ausübt.**

## 235 [182]

Der AOA **light** beruht insoweit auf der traditionellen Methodik, als er davon ausgeht, dass der Betriebsstättengewinn in zwei Schritten zu ermitteln ist (**OECD-MK Art. 7 Z 18 idF vor 2010, AOA Report 2008 Z I/13, EAS 3229**):

- Zunächst ist eine Funktionsanalyse anzustellen, in deren Verlauf die der Betriebsstätte zuzuordnenden **Funktionen**, Wirtschaftsgüter und Risiken festzustellen sind;
- In einem zweiten Schritt ist sodann der fremdübliche Gewinn durch Ansatz fremdüblicher Entgelte zu ermitteln, wie sie auch im Fall verbundener Unternehmen (**Art. 9 OECD-MA**) anzusetzen wären – **sofern nicht bei unternehmensinternen Leistungen lediglich eine Aufwandszuordnung zulässig ist.**

### 2.2.21. Funktionsanalyse

#### 2.2.2.1.1-2. Wesentliche Mitarbeiterfunktionen („significant people functions“)

## 236 [183]

Ausgangspunkt der Funktionsanalyse ist die Feststellung der tatsächlich von der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeiten (**OECD-MK Art. 7 Z 18 idF vor 2010**). Hierbei ist Z 1.5120 ff bzw. 1.42rev ff OECD-VPG anwendbar (AOA **Report 2008 Z I/89**). Bei dieser Funktionsermittlung sind die von den Unternehmensmitarbeitern persönlich ausgeübten wesentlichen Funktionen maßgebend (AOA I/91; „significant people functions“; **AOA Report 2008 Z I/91; EAS 3209**). Von den ausgeübten Funktionen hängt es ab, welche Risiken und welche Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte zuzurechnen sind; und davon wiederum hängt das Dotationskapital der Betriebsstätte ab.

#### *Beispiel:*

*Ein Unternehmen mit **Stammhaus** Hauptsitz in Staat A hat in Staat B eine Vertriebsniederlassung (Betriebsstätte) eröffnet. Die Produktherstellung stellt eine vom **Personal des Stammhauses** Hauptsitzpersonal ausgeübte Funktion dar. Die Mitarbeiter der Betriebsstätte schließen Verkaufsverträge ab. Im Rahmen der Funktionsanalyse ist ua. festzustellen, in welchem Unternehmensteil die verantwortlichen Entscheidungen über den Umfang der Lagerhaltung in der Betriebsstätte getroffen werden; denn davon hängt ab, welchem Unternehmensteil das Beständewagnis (Schwund, Diebstahl, Veraltern, Verderb, Verlust, Qualitätsminderung usw.) zuzurechnen ist. Für die Frage, wem das Vertriebswagnis (insb. Forderungsausfälle) zuzurechnen ist, ist beispielsweise die Feststellung maßgebend, welcher Unternehmensteil die Beurteilung der Kreditwürdigkeit der Kunden der Betriebsstätte vornimmt und auf die Zahlungskonditionen Einfluss nimmt (in diesem Sinn AOA **Report 2008 Z I/26**).*

## 237 [184]

Eine genaue Durchleuchtung dieser **wesentlichen Mitarbeiterfunktionen** „significant people-functions“ ist vor allem im Verhältnis zu Ländern von Bedeutung, mit denen Abkommen auf der Grundlage der Steuerbefreiungsmethode abgeschlossen sind und Gewinnverlagerungen eine Einsparung österreichischer Steuern zur Folge hätten. Werden daher beispielsweise von inländischen Unternehmen im niedrig besteuerten Ausland Finanzierungsbetriebsstätten gegründet, dann muss im Rahmen der Funktionsanalyse darstellbar sein, wie viele Mitarbeiter tatsächlich in dieser Finanzierungsbetriebsstätte tätig sind, welche Aufgaben sie dort tatsächlich erfüllen und ob sie hierfür auch tatsächlich die nötige Qualifikation aufweisen. **Werden etwa die sonst im österreichischen Stammhaus tätigen notwendigen Finanzierungsexperten einmal pro Quartal zur Betriebsstätte „entsendet“, um dort für Zwecke des Risikomanagements Sitzungen abzuhalten und formal Beschlüsse zu fassen, während die der Entscheidungsfindung dienenden Vorbereitungsarbeiten im Stammhaus durchgeführt werden, so werden die maßgeblichen Mitarbeiter nicht der Betriebsstätte zuzuordnen sein. Ebenso wenig werden** Finanzierungserträge des inländischen Unternehmens ~~können jedenfalls nicht~~ bloß auf Grund des Umstandes im Inland steuerfrei gestellt werden **können**, dass sie buchmäßig in einer gesondert für die Finanzierungsbetriebsstätte geführten Buchhaltung als deren Ertrag erfasst worden sind.

## 238 [NEU]

**Bei der Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten (bzw. festen Einrichtungen im Sinne von Art. 14 OECD-MA idF vor 2000) von Freiberuflern gelten die Grundsätze des AOA light ebenso (EAS 3371). Dabei ist die Besonderheit zu beachten, dass die Tätigkeit eines Freiberuflers unter Einsatz besonderer Kenntnisse und Fähigkeiten ausgeübt wird. Für eine funktionale Zuordnung zur Betriebsstätte muss die Kerntätigkeit im Quellenstaat ausgeübt werden, wobei der für das Berufsbild typische Tätigkeitsort maßgeblich ist (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0226). Die Ausübung lediglich unterstützender Tätigkeiten bzw. Routinearbeiten in der Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung vermag nicht die gesamten Unternehmensgewinne in den Quellenstaat zu verlagern. Vielmehr muss der Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung entsprechend der übernommenen Funktionen und Risiken eine am Fremdverhaltensgrundsatz orientierte Gewinntangente zugerechnet werden (EAS 3229).**

***Beispiel:***

***Ein österreichischer Steuerberater unterhält eine Betriebsstätte in Liechtenstein. Für die Zurechnung von Gewinnen ist im Rahmen einer Funktionsanalyse zu prüfen, wo die wesentliche Wertschöpfungsfunktion der Tätigkeit liegt. Der Kern der Tätigkeit eines österreichischen Steuerberaters besteht in der Beratung und Vertretung seiner Klienten vor den österreichischen Behörden. Die Führung der Buchhaltung, die Vornahme der Lohnverrechnung oder die Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen bilden dabei lediglich einen untergeordneten Teil der Beratungs- und Vertretungsleistungen eines Steuerberaters. Für die Frage der Zurechnung von Einkünften kann es allerdings nicht maßgeblich sein, wo einzelne Hilfsaufgaben, wie das Ausfüllen von Formularen oder das Erstellen von Steuererklärungen oder Jahresabschlüssen, wahrgenommen werden, sondern wo der Kerninhalt des freiberuflichen Tätigkeitfeldes verwirklicht wird und das wesentliche Unternehmerrisiko liegt.***

### **239 [185]**

Bei Betriebsstätten von Banken und Versicherungsunternehmen wird im AOA wegen der branchenspezifischen Gegebenheiten nicht auf den Begriff der „wesentlichen Mitarbeiterfunktionen“, sondern auf den Begriff des „KERT“ (key entrepreneurial risk-taking function) abgestellt. Bei Banken deshalb, weil neben den Mitarbeiterfunktionen auch das veranlagte Kapital eine wesentliche Rolle für das Unternehmensrisiko bildet (AOA **Report 2008 Z II/66**). und weil Kapital und Risiko **sind** innerhalb eines Bankunternehmens untrennbar verflochten sind (AOA **Report 2008 Z II/67**) und folglich **kommt** der Ermittlung, welchem Unternehmensteil das „wirtschaftliche Eigentum“ am veranlagten Kapital zuzuordnen ist, eine tragende Rolle zukommt (AOA **Report 2008 Z II/68**). Die KERT-Funktion wird bei Banken von jenem Unternehmensteil ausgeübt, der die Finanzanlagewerte ausverhandelt und der ihr Risikomanagement übernimmt. Bei Versicherungsunternehmen wird die Entscheidung über das Eingehen des Versicherungsrisikos durch den Abschluss der Versicherungsverträge als (einzige) KERT-Funktion gewertet (AOA **Report 2008 Z IV/69**).

#### **2.2.2.2.1.4. Wirtschaftsgüterzuordnung**

### **240 [189, 192, 193]**

Eine Betriebsstätte eines Unternehmens kann rechtlich kein „Eigentum“ erwerben; für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist daher gemäß AOA **light nicht das rechtliche, sondern** das „wirtschaftliche Eigentum“ **im Sinne der OECD-Leitlinien** maßgebend; das rechtliche Eigentum ist nicht entscheidend (AOA **Report 2008 Z I/1017**). Das wirtschaftliche Eigentum kommt jenem Unternehmensteil zu, bei dem die Wirtschaftsgüter bei der Funktionsausübung aus wirtschaftlicher Sicht gesehen zum Einsatz gelangen (AOA **Report 2008 Z I/101**). Daraus folgt, dass für Belange der internationalen Gewinnzurechnung regelmäßig nur „notwendiges Betriebsvermögen“, nicht

aber „gewillkürtes Betriebsvermögen“ einer Betriebsstätte zurechenbar ist. Der buchmäßige Ausweis kann in allen Fällen nur Indiz, nicht aber Voraussetzung der Wirtschaftsgutuordnung sein (BFH 29.7.1992, II R 39/89, BStBl II 1993, 63, **EAS 3403**). Nach dem AOA **light** kann es bei Wirtschaftsgütern auch wirtschaftliches Miteigentum **der verschiedenen Unternehmensteile** geben (AOA **Report 2008 Z I/101, 114**). Dies entspricht der bisherigen österreichischen Rechtsauffassung, nach der beispielsweise ein durch den Hauptsitz und die Betriebsstätte gemeinsam getragener Werbeaufwand einen im wirtschaftlichen Miteigentum der beiden Unternehmensteile stehenden Firmenwert aufbauen kann.

#### **241 [191]**

Die **Anwendung** Auslegung des AOA **light in Bezug auf** über den Umfang des Betriebsstättenvermögens bewirkt eine Änderung der österreichischen Verwaltungspraxis und ist daher auf österreichischer Seite erst für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach erstmaliger Veröffentlichung (EAS 2931 vom 7.2.2008) beginnen. Die vorhergehende österreichische Verwaltungspraxis beruhte auf dem Umstand, dass sich aus den **DBA Doppelbesteuerungsabkommen** bislang keine Definition des Begriffes „Betriebsvermögen“ ableiten ließ, wodurch im Wege eines Rückgriffs auf innerstaatliches Recht bei einer nach § 5 EStG 1988 vorzunehmenden Gewinnermittlung die Führung von gewillkürtem Betriebsvermögen zugelassen wurde. Zinsen aus Anleihen wurden daher dem Gewinn der inländischen Betriebsstätte nicht nur dann zugerechnet, wenn dieses Finanzanlagevermögen dem Kreis des notwendigen Betriebsvermögens zugehörte, sondern auch dann, wenn es noch als „gewillkürtes Betriebsvermögen“ eingestuft werden konnte (EAS 399, EAS 436, EAS 503, EAS 554, EAS 585). **Zur Zuordnung von Beteiligungen als gewillkürtes Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte vor dem 1.7.2019 siehe KStR 2013 Rz 1487.**

#### **242 [189]**

**Nach dem AOA light** Daher gehören Finanzierungsmittel grundsätzlich nur dann zum Betriebsstättenbetriebsvermögen, soweit sie zur Absicherung der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte erforderlich sind oder bei ihr zur Finanzierung von beschlossenen oder in absehbarer Zeit vorgesehenen Investitionen dienen. **Darüberhinausgehende** überschüssige Mittel sind dem **Stammhaus** Hauptsitz zuzurechnen.

#### **243 [190]**

Auch Kapitalbeteiligungen können daher einer Betriebsstätte nur zugerechnet werden, wenn sie funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Betriebsstätte dienen (in diesem Sinn auch BFH 30.8.1995, I R 112/94, BStBl II 1996, 563). Sie müssten Grundlage von

wesentlichen **Mitarbeiterfunktionen** („significant people functions“) sein, zu denen auch das gesamte Risikomanagement zählt (AOA **Report 2008 Z I/125, EAS 3010, EAS 3317, EAS 3371**). **Ein funktionaler Zusammenhang besteht etwa dann, wenn die Kapitalbeteiligung den Betriebszweck der Betriebsstätte fördert oder zwischen Betriebsstätte und Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (EAS 3403). Die Erfassung der Beteiligung in den Büchern einer ausländischen (Personengesellschafts-)betriebsstätte ist per se nicht ausreichend für die Zurechnung zur Betriebsstätte (AOA Bericht 2008 Z I/111, EAS 3010, EAS 3018, EAS 3317, EAS 3371). Auch die Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen führt nicht zwingend zu einer Zurechnung, da es selbst hier an einem funktionalen Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aktivitäten der Betriebsstätte fehlen kann (VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014; 15.10.2020, Ro 2019/13/0007; EAS 3403).** Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn die Kapitalbeteiligung zum „notwendigen Betriebsvermögen“ der Betriebsstätte zu zählen ist; der bloße Umstand, dass eine Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bücher der ausländischen Personengesellschaft aufgenommen worden ist, reicht hierfür aber nicht aus (Hinweis auch auf EAS 3018).

#### **244 [194]**

Im Allgemeinen wird bei körperlichen Wirtschaftsgütern das wirtschaftliche Eigentum jenem Unternehmensteil zugeordnet, der diese Wirtschaftsgüter nutzt (AOA **Report 2008 Z I/104**, vorletzter Satz). Der AOA **light** lässt Ausnahmen nur dann zu, wenn „besondere Umstände“ vorliegen, die eine abweichende Beurteilung verlangen. „Besondere Umstände“ werden jedenfalls bei Baubetriebsstätten vorliegen; denn es wäre nicht zu rechtfertigen, bei kurzfristig in Baubetriebsstätten eingesetztem Baugerät von einer „Überführung der Wirtschaftsgüter“ in das Betriebsvermögen der Baubetriebsstätte auszugehen (**EAS 3251**).

#### **245 [195]**

Bei unkörperlichen Wirtschaftsgütern (**immateriellen Werten**) löst die bloße Nutzung in der Betriebsstätte noch nicht – wie dies bei körperlichen Wirtschaftsgütern die Regel ist – die Zuordnung in das fiktive wirtschaftliche Eigentum der Betriebsstätte aus. Denn anders als bei körperlichen Wirtschaftsgütern werden immaterielle Werte oft gleichzeitig von Mehreren genutzt (AOA **Report 2008 Z I/242; OECD-MK Art. 7 Z 34 idF vor 2010**). **Es** Bei unkörperlichen Wirtschaftsgütern kommt es daher in erster Linie darauf an, in welchem Unternehmensteil **die DEMPE-Funktionen in Bezug auf den immateriellen Wert und die wesentlichen Mitarbeiterfunktionen in Bezug auf das Eingehen und das Management der einschlägigen Risiken eigenverantwortlich ausgeübt werden**

**(EAS 3006).** Dabei ist nicht maßgeblich, in welchem Unternehmensteil der formale Beschluss gefasst, sondern wo die qualitative Entscheidung getroffen und das operative Management ausgeübt wird. Üben beide Unternehmensteile Kontrollfunktionen aus, wird ein fiktives wirtschaftliches Miteigentum an dem immateriellen Wert begründet ~~geschaffen worden ist; dies wird in der Regel jener~~ Unternehmensteil sein, bei dem die hierfür erforderlichen Aufwendungen angefallen sind.

**Beispiel:**

***Ein österreichisches Kunststoffunternehmen unterhält eine Betriebsstätte in der Slowakei, in der wesentliche Teile der Forschung und der Produktion erfolgen. Beide Unternehmensteile nehmen das operative Management hinsichtlich der Forschung und Entwicklung wahr und treffen aktiv Entscheidungen für das Risikomanagement des Entwicklungsprojekts (siehe dazu auch AOA Report 2008 Z I/116). Die entwickelten Rezepturen stehen somit im fiktiven wirtschaftlichen Miteigentum beider Unternehmensteile. Diese Zuordnung des immateriellen Werts hat in weiterer Folge eine Auswirkung auf die Gewinnzuordnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte: beiden Unternehmensteilen werden einerseits die Entwicklungskosten als Betriebsausgaben und andererseits die aus dem immateriellen Wert resultierenden Erträge als Betriebseinnahmen zugeordnet.***

**246 [196, 195]**

**In der Regel** ~~Nicht in allen Fällen~~ genügt aber die Tragung der Forschungskosten allein **nicht**, um den wirtschaftlichen Eigentümer des **unkörperlichen** immateriellen Wirtschaftsgutes zu bestimmen. **Es liegt auch nicht in allen Fällen, in denen Stammhaus und Betriebsstätte an der Entwicklung eines unkörperlichen Wirtschaftsguts beteiligt sind, wirtschaftliches Miteigentum vor. Denn selbst** ~~denn~~ auch zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen kann im Rahmen der Auftragsforschung das auftraggebende Unternehmen es sein, das die Forschungsrisiken trägt und dem daher das Eigentum am Forschungsergebnis zuzurechnen ist (AOA Report 2008 Z I/115). **Auch die bloße Nutzung eines vom Stammhaus entwickelten unkörperlichen Wirtschaftsguts in der Betriebsstätte löst nicht die Zuordnung in das wirtschaftliche Eigentum der Betriebsstätte aus.**

**Beispiel:**

***Hat ein schweizerisches Unternehmen die Herstellung eines Kosmetikproduktes vollumfänglich in eine österreichische Betriebsstätte ausgelagert, werden die in der Schweiz entwickelten und für die Produktion in Österreich **genutzten** benötigten Rezepturen nicht **in das** im wirtschaftlichen Eigentum der österreichischen Betriebsstätte **übergehen, da die wesentlichen Mitarbeiterfunktionen in Hinblick auf die Rezepturen in der Schweiz ausgeübt wurden und in Österreich die bloße Lohnfertigung der Produkte übernommen wird. Diese Dienstleistung ist fremdüblich zu vergüten, eine Lizenzzahlung an das*****

***Stammhaus kommt nicht in Betracht.** stehen. Bei uneingeschränkter AOA-Anwendung müsste daher der österreichischen Betriebsstätte vom schweizerischen Hauptsitz eine unternehmensinterne fiktive Lizenzgebühr angelastet werden. Nach dem geltenden Art. 7 Abs. 3 DBA kann jedoch anstelle dessen nur ein Anteil an den (nachgewiesenen) Entwicklungskosten an die inländische Betriebsstätte weiterbelastet werden (Hinweis auf Rz 180).*

## 247 [197]

Besteht der Unternehmensgegenstand einer ausländischen Betriebsstätte eines österreichischen Unternehmens in Finanzdienstleistungen (insb. Investitionen in ausländische Gesellschaften und im Handel mit Anteilen an diesen ausländischen Gesellschaften) und werden diese Aktivitäten tatsächlich durch Mitarbeiter der ausländischen Niederlassung auf dem Gebiet des ausländischen Staates eigenständig ausgeübt, so werden die zum Funktionsbereich der Betriebsstätte gehörigen Wertpapiere auch dann zum Betriebsvermögen der ausländischen Betriebsstätte zu rechnen sein, wenn sie im Depot österreichischer Banken gehalten werden. Denn würde die ausländische Betriebsstätte von einem völlig unabhängigen Unternehmer geführt, könnte dieser auch frei darüber entscheiden, in welchem Staat er die zu seinem Betriebsvermögen zählenden Wertpapiere verwahrt haben möchte. Der Umstand, dass die Steuerverwaltung des **Betriebsstättenstaats** ~~anderen Staates~~ eine gleichlautende Sachverhaltsbeurteilung vornimmt und dementsprechend die erzielten Gewinnteile in ihre Besteuerungsgrundlage einbezieht, ist in solchen Fällen ein gewichtiges Indiz für die Richtigkeit der vorgenommenen Vermögens- und Einkünftezuordnung (EAS 446).

## 248 [198]

Für die Frage, welchem Betriebsvermögen ein **Firmenwert oder Kundenstock** ~~Kundenwert~~ zuzuordnen ist, wird es in erster Linie darauf ankommen, wem die Kundenakquisition **und die laufende Kundenbearbeitung** (und der gesamte damit verbundene Aufwand) zuzuordnen war. Der bloße Umstand, dass die österreichischen Kunden einer österreichischen Vermögensverwaltungs-AG auch von der schweizerischen Betriebsstätte Dienstleistungen empfangen haben, wird für sich alleine betrachtet nicht dazu führen können, dass der durch diese Kunden gebildete immaterielle Wert als Teil des Betriebsvermögens der schweizerischen Betriebsstätte zu sehen ist. **Vielmehr wird zu analysieren sein, ob die in Bezug auf den Kundenstock wesentlichen Mitarbeiterfunktionen von der Betriebsstätte oder vom Stammhaus ausgeübt wurden. Der Kundenstock könnte demnach auch im wirtschaftlichen Miteigentum beider Unternehmensteile stehen.** Veräußert daher die österreichische Vermögensverwaltungs-AG einen Teil ihres Klientenstockes, ~~der bisher sowohl in Österreich als auch durch eine schweizerische Betriebsstätte der Vermögensverwaltungs-AG betreut~~

wurde, an eine schweizerische Kapitalgesellschaft, **ist der Ertrag entsprechend den wesentlichen Mitarbeiterfunktionen zuzuordnen.** dann unterliegt der hierbei erzielte Veräußerungsgewinn gemäß Art. 7 (bzw. Art. 13 Abs. 2) DBA Schweiz der ausschließlichen österreichischen Besteuerung (EAS 1124).

### **2.2.21.3. Risikozuordnung**

#### **249 [186]**

Ungeachtet des Umstandes, dass angesichts der Unternehmenseinheit das unternehmerische Risiko das Gesamtunternehmen als Ganzes trifft, muss auf der Grundlage der Funktionsanalyse eine Risikozuordnung an die Betriebsstätte vorgenommen werden (AOA **Report 2008 Z I/97**). ~~Analog zu Z 1.28 bzw. 1.52rev der OECD VPG muss die~~ Die Risikoerverteilung im international tätigen Unternehmen **muss** „aus dem Verhalten der Parteien und aus den für die Beziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen üblicherweise geltenden ökonomischen Prinzipien hergeleitet werden“ (AOA **Report 2008 Z I/98**).

#### **250 [187]**

Art und Umfang der von der Betriebsstätte als hypothetisch selbständiges Unternehmen getragenen Risiken haben einen unmittelbaren Einfluss auf die Zuordnung des Dotationskapitals. Denn ein Unternehmen, das substantielle zusätzliche Risiken eingeht, wird genötigt sein, das Eigenkapital entsprechend zu erhöhen, um seine Bonität aufrechtzuerhalten (AOA **Report 2008 Z I/100**).

#### **251 [188]**

Alle unternehmerischen Risiken müssen bewertet werden, wenn sie „wesentlich“ sind („significant risks“) (AOA **Report 2008 Z I/145**). Risiken sind wesentlich, wenn sie nach den Marktgegebenheiten des Landes, in dem die Betriebsstätte tätig ist, nach Kapitalunterlegung verlangen (AOA **Report 2008 Z I/146**); es ist unerheblich, ob sie bilanzmäßig ausgewiesenen Positionen zuzuordnen sind. Auch ein nicht bilanzmäßig ausgewiesener originärer Firmenwert ist risikobehaftet, weil er das Risiko eines Wertverlustes in sich birgt.

### **2.2.2.4.1-5. Zuordnung von Dotationskapital**

#### **252 [199]**

Sobald im Rahmen der Funktionsanalyse feststeht, welche Wirtschaftsgüter und welche Risiken der Betriebsstätte zuzuordnen sind, ist als nächster Schritt zu ermitteln, welches „freie Kapital“ („free capital“) der Betriebsstätte zuzuführen ist, um die Wirtschaftsgüter und die übernommenen Risiken abzudecken (**OECD-MK Art. 7 Z 45 idF vor 2010**, AOA **Report 2008 Z I/141**). „Freies Kapital“, **auch Dotationskapital genannt**, ist nicht nur ein

Anteil am Eigenkapital (Grundkapital) und an den thesaurierten Gewinnen, sondern auch an jeglichem Ergänzungskapital, wenn das daraus dem jeweiligen Investor zu leistende Entgelt - so wie eine Dividendenausschüttung an die das Eigenkapital aufbringenden Aktionäre - steuerlich nicht abzugsfähig ist (AOA **Report 2008 Z I/136**). Auf österreichischer Seite würde damit in die Dotationsberechnungen auch Kapital aus der Emission von Substanzgenussrechten einzuschließen sein.

### **253 [200]**

Das in der Betriebsstättenbuchhaltung ausgewiesene Eigenkapital kann nur dann für steuerliche Belange maßgebend sein, wenn bei seiner Ermittlung eine der von der OECD zugelassenen Kapitalverteilungsmethoden angewendet worden ist:

- die Kapitalaufteilungsmethode (Capital Allocation Approach);
- die wirtschaftliche Kapitalaufteilungsmethode (Economic Capital Allocation Approach),
- die Mindestkapitalisierungsmethode (Thin Capitalisation Approach),
- die aufsichtsrechtliche Mindestkapitalisierungsmethode (Quasi Thin Capitalisation/Regulatory Minimum Capital Approach).

### **254 [201]**

Bei der Kapitalaufteilungsmethode wird der Betriebsstätte jener Anteil am tatsächlich vorhandenen Eigenkapital des Gesamtunternehmens zugewiesen, der dem tatsächlichen Anteil an den bei der Funktionsanalyse festgestellten Werten des Aktivvermögens und der Risiken (Risikoaktiva) des Gesamtunternehmens entspricht. Beträgt daher der Betriebsstättenanteil an den Risikoaktiva 10%, dann ist die Betriebsstätte mit 10% des Eigenkapitals des Gesamtunternehmens zu dotieren.

### **255 [202]**

Für die Wertermittlung des Aktivvermögens sind keine verbindlichen Anordnungen getroffen. Nach dem AOA ist es möglich, für die Ermittlung des Betriebsstättenanteils am Aktivvermögen auf die Buchwerte oder auf die Verkehrswerte abzustellen oder auf die historischen Anschaffungskosten zurückzugreifen. Wesentlich ist nur, dass für das Gesamtunternehmen stets nur eine Bewertungsmethodik einheitlich zur Anwendung gelangt (AOA **Report 2008 Z I/144**).

### **256 [203]**

Für die Bewertung der wesentlichen Unternehmensrisiken **enthält der AOA light** ~~sind~~ keine Vorgaben ~~aus dem AOA zu entnehmen~~. Unternehmen sind daher berechtigt, wenn sie unternehmensintern keine Risikogewichtung erstellen, die Kapitalaufteilung nur auf der

Grundlage der aktiven Vermögenswerte vorzunehmen (AOA **Report 2008 Z I/143**). Diese Vereinfachung führt im Ergebnis zur Anerkennung der „Kapitalspiegeltheorie“, der zufolge die Eigenkapitalquote (Verhältnis des Eigenkapitals zum Gesamtkapital) des Gesamtunternehmens den Maßstab für die Kapitalzuordnung an die Betriebsstätte darstellt. Allerdings ist diese vereinfachte und nur auf das Betriebsvermögen allein abstellende Kapitalspiegelung in der Betriebsstätte nur dann zulässig, wenn **das Stammhaus** der Hauptsitz und die Betriebsstätte die gleichen Funktionen ausüben und daher auch vergleichbare Risiken tragen (siehe auch AOA **Report 2008 Z I/145, I/146**).

#### **257 [204]**

Für Bankunternehmen sieht Teil II des AOA die Möglichkeit einer risikogewichteten Kapitalzuteilung nach den jeweils gültigen bankaufsichtsrechtlichen Grundsätzen des Baseler Ausschusses für Bankenaufsicht **der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich („BIZ“)** vor. Diese Methode wird auch als „BIZ-Methode“ (*BIS-ratio approach*) bezeichnet (AOA **Report 2008 Z II/99 ff**).

#### **258 [205]**

Die „wirtschaftliche Kapitalaufteilungsmethode“ („Economic Capital Allocation Approach“) will nicht auf das nach regulatorischen Gesichtspunkten risikogewichtete Kapital, sondern auf das nach bankinternen Risikomodellen bestimmte wirtschaftliche Eigenkapital abstellen. Dabei werden auch Aspekte und Faktoren berücksichtigt, die bei aufsichtsrechtlichen Regelungen derzeit unbeachtet bleiben. Da solche Methoden aber derzeit noch nicht ausgereift sind, kommen sie für Unternehmen des Nichtbankensektors nicht in Frage (AOA **Report 2008 Z I/162**).

#### **259 [206]**

Die „Mindestkapitalisierungsmethode“ („Thin Capitalisation Approach“) fordert eine Eigenkapitalausstattung der Betriebsstätte, welche auf Grund eines Fremdvergleiches mit vergleichbaren Unternehmen im Gastland der Betriebsstätte ermittelt wird (AOA **Report 2008 Z I/163**). Liegt die Eigenkapitaldotierung unter diesem Fremdvergleichsergebnis, führt eine solche Unterkapitalisierung dazu, dass die den „Fehlbetrag“ betreffenden Zinsen ihre steuerliche Abzugsfähigkeit verlieren. Diese Methode entspricht der „Methode des äußeren Fremdvergleiches“ (BFH 27.7.1965, I 110/63 S, BStBl III 1966, 24 und BFH 25.6.1986, II R 213/83, BStBl II 1986, 785). Dies bedeutet, dass im Rahmen des Fremdvergleiches auf unabhängige Unternehmen abzustellen ist, die vergleichbare Marktchancen haben bzw. vergleichbaren Marktrisiken unterliegen. Unter Umständen sind wegen betriebsspezifischer Unterschiede Anpassungsrechnungen vorzunehmen.

## **260 [207]**

Die aufsichtsrechtliche Mindestkapitalisierungsmethode („Quasi Thin Capitalisation/Regulatory Minimum Capital Approach“) kommt nur für den Bankensektor in Frage. Diese Methode orientiert sich an dem erforderlichen aufsichtsrechtlichen Mindestkapital im Gastland der Betriebsstättenstaat (**AOA Report 2008 Z I/169**). Eine Betriebsstätte hat dabei mindestens das Dotationskapital zu halten, das auch eine rechtlich selbständige Bank nach den bankrechtlichen Vorschriften in diesem Land zu halten hat.

## **261 [208]**

Im Nichtbankenbereich kann nur zwischen der Kapitalaufteilungsmethode und der Mindestkapitalisierungsmethode gewählt werden. Die Auswahl der für die Kapitalzuordnung zugelassenen Methode obliegt dem grenzüberschreitend tätigen Unternehmen, vorausgesetzt, dass diese Methode in allen Betriebsstättenstaaten und im Staat des **Stammhauses** Hauptsitzes einheitlich angewendet wird.

### **2.2.32. Ermittlung des Betriebsstättenergebnissesgewinnes**

#### **2.2.32.1. Allgemeine Grundsätze**

## **262 [NEU]**

**Aufbauend auf die Funktionsanalyse ist im zweiten Schritt auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes das Betriebsstättenergebnis zu ermitteln. Dafür sind der Betriebsstätte Außentransaktionen (Erträge und Aufwendungen) dem Kausalitätsprinzip entsprechend zuzuordnen. Fiktive Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte werden hingegen nur sehr eingeschränkt anerkannt und führen daher nur vereinzelt zu Erträgen oder Aufwendungen der einzelnen Unternehmensteile (Rz 233). Es sind alle in den OECD-VPG vorgesehenen Methoden anwendbar (AOA Report 2008 Z I/219; siehe dazu Rz 25 ff), wobei die Methodenwahl auf Basis des Funktions- und Risikoprofils der Betriebsstätte zu erfolgen hat. Der Betriebsstättengewinn ist im Übrigen nicht durch den Gewinn des Gesamtunternehmens begrenzt. Das heißt, dass der Betriebsstätte auch dann Gewinne zugerechnet werden können, wenn das Gesamtunternehmen Verluste erzielt (OECD-MK Art. 7 Z 11 idF vor 2010).**

#### ***Beispiel (ähnlich EAS 3164):***

***Eine österreichische AG errichtet in Deutschland ein stromerzeugendes Kraftwerk zur Einspeisung des Stroms in das deutsche Stromnetz, wodurch in Deutschland eine Betriebsstätte iSv Art. 5 DBA-Deutschland begründet wird. Zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns gilt der Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 7 Abs. 2 DBA-Deutschland, der auf der Selbständigkeitsfiktion basiert und der davon ausgeht, dass zwei fiktive***

***Fremdunternehmer (das E-Werk und das Stammhaus der AG) in Geschäftsbeziehung stehen. Dies wiederum verlangt danach, dass zunächst eine Funktionsanalyse angestellt wird, in der zu ermitteln ist, welche Funktionen dem Stammhaus der AG und welche der Stromerzeugungsbetriebsstätte des E-Werks zukommen. Liegt das unternehmerische Geschäftsrisiko des gesamten Projekts in den Händen des Stammhauses und hat das Stammhaus lediglich die technische Stromerzeugung und Leitungseinspeisung an das E-Werk ausgelagert (vergleichbar einer Funktionsauslagerung an einen Lohnfertiger), dann wird der Betriebsstätte ein nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermittelnder Produktionsgewinn zuzurechnen sein. Der Restgewinn (oder –verlust) muss diesfalls beim Stammhaus verbleiben. Das bedeutet auch, dass nicht die gesamten Erträge aus dem Stromverkauf nach Deutschland der Betriebsstätte zuzuordnen sind, sondern nur der aus der Kostenaufschlagsmethode hochgerechnete Teil.***

### 263 [209]

Sind im Ausland mehrere Betriebsstätten gelegen, dann ist für jede Betriebsstätte eine gesonderte Gewinn- (**oder Verlust-**)zuordnung nach Fremdvergleichsgrundsätzen vorzunehmen. ~~d~~**D**ies gilt auch dann, wenn eine Betriebsstätte die Funktion einer „Unterbetriebsstätte“ zu einer anderen Betriebsstätte („Oberbetriebsstätte“) hat und wenn Ober- und Unterbetriebsstätte in verschiedenen ausländischen Staaten gelegen sind.

*Beispiel:*

*Eine deutsche Personengesellschaft mit österreichischen Gesellschaftern hat ihre Produktionstätigkeit auf Großbritannien ausgeweitet und unterhält dort ebenfalls eine Betriebsstätte (Unterbetriebsstätte zur deutschen Personengesellschaftsbetriebsstätte). Die in der britischen Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinne können nicht zwei Betriebsstätten, nämlich gleichzeitig der britischen und der deutschen, zugerechnet werden. Aus dem **DBA-Deutschland** österreichisch-deutschen ~~Doppelbesteuerungsabkommen~~ kann daher keine völkerrechtliche Verpflichtung entnommen werden, die den britischen Betriebsstätten zuzuordnenden Gewinne von der österreichischen Besteuerung freizustellen; dies umsoweniger, als das **DBA-Deutschland** österreichisch-deutsche Abkommen Deutschland seinerseits die Verpflichtung auferlegt, die in den britischen Betriebsstätten anfallenden Gewinne aus der deutschen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden. ~~d~~**D**ie britischen Betriebsstättengewinne unterliegen daher wegen der im österreichisch-britischen **DBA-Großbritannien** vorgesehenen Anrechnungsmethode bei den österreichischen Gesellschaftern der österreichischen Besteuerung (EAS 2007).*

### 264 [210]

**Die Gewinnzurechnung kann nach einer direkten oder indirekten Methode erfolgen (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0116).** Bei der ~~Betriebsstättengewinnermittlung~~ sind alle in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen vorgesehenen Methoden anwendbar (~~Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode, sowie die beiden Gewinnmethoden; AOA I/219~~). Im Allgemeinen wird die Erstellung einer gesonderten Betriebsstättenbuchhaltung erforderlich sein, um solcherart die Grundlage für eine

Betriebsstättengewinnermittlung nach der direkten Methode zu ermöglichen (**UFS 10.1.2012, RV/1638-W/08**). Es kann der steuerliche Gewinn einer Betriebsstätte aber auch durch eine Mehr-Weniger-Rechnung aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung des Gesamtunternehmens abgeleitet werden. Bezüglich der indirekten Methode der Gewinnzurechnung siehe Rz **300-247**.

### **265 [211]**

Die Buchführungspflicht inländischer Unternehmen ist sowohl unternehmensrechtlich (**§ 189 UGB**) wie auch steuerrechtlich (**§§ 124 und 125 BAO**) nicht auf die inländischen Unternehmensteile beschränkt. Sie erstreckt sich auch auf im Ausland gelegene Betriebsstätten. Die Betriebsstättenbuchführung **kann** bildet daher diesfalls einen selbständigen Buchführungskreis in der Unternehmensbuchführung **bilden. Auch lokale Rechnungslegungsvorschriften im Betriebsstättenstaat sind dabei möglicherweise zu berücksichtigen**. Das Ergebnis dieser Teilbuchführung **wäre diesfalls** ist in die Unternehmensbuchführung zu übernehmen. Hierbei genügt es nicht, nur das Jahresergebnis der ausländischen Betriebsstätte zu übernehmen. Denn der Betriebsvermögensvergleich hat sämtliche aktiven und passiven Wirtschaftsgüter des Unternehmens zu erfassen, und verlangt sonach auch nach Einbeziehung der in den Auslandsbetriebsstätten gehaltenen Vermögenswerte.

### **266 [212]**

Auslandseinkünfte sind in Österreich stets nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln (§ 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 und § 7 Abs. 2 KStG 1988). Liegt daher eine nach ausländischem Recht erstellte Betriebsstättenbuchhaltung vor, bedarf es einer Anpassung an die Gewinnermittlungsvorschriften des österreichischen Einkommensteuerrechtes.

*Beispiel:*

*Die griechische Niederlassung **eines österreichischen Unternehmens** ist in einem zu Beginn des Jahres 1 um 2.000.000 € errichteten Unternehmensgebäude untergebracht, das nach griechischem Recht mit 12% und nach österreichischem Recht mit 3% steuerlich abzuschreiben ist. Die im Jahr 5 in Griechenland mit 240.000 € abgesetzte AfA ist – **entsprechend der österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften** – auf 60.000 € herabzusetzen. Der **zu befreiende Betriebsstättengewinn** ist daher für die Besteuerung in Österreich um 180.000 € anzuheben. Desgleichen ist der Buchwert des Gebäudes von 800.000 € (2.000.000 – 5 x 240.000) auf 1.700.000 € (2.000.000 – 5 x 60.000) anzuheben.*

Bei der Anpassung der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte an die österreichische Rechtslage werden aber keine überspitzten Anforderungen zu stellen sein und es wird auf die Verhältnismäßigkeit der Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen zu achten sein (EAS 1893 und EAS 2114).

**267 [213]**

Wird mit dem ausländischen **Betriebsstätten** Staat die Doppelbesteuerung nach der Befreiungsmethode beseitigt (sei es auf Grund eines DBA oder der Doppelbesteuerungsverordnung), ist aus der inländischen Besteuerungsgrundlage der darin nach österreichischem Recht ermittelte Betriebsstättengewinn auszuscheiden (**VwGH 29.7.2010, 2007/15/0048**); und zwar auch dann, wenn der im Ausland tatsächlich besteuerte Gewinnanteil geringer ist, als der nach österreichischem Recht ermittelte Gewinnanteil (siehe in diesem Sinn auch EAS 275, EAS 517, EAS 1382). **Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei Anwendung der Befreiungsmethode gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 höchstens in Höhe der tatsächlich nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste zu berücksichtigen (EStR 2000 Rz 198), wobei die ausländischen Gewinnermittlungsvorschriften auch jene umfassen, die aufgrund völkerrechtlicher Steuerrechtsnormen in die ausländische Rechtsordnung einfließen (EAS 3410).**

*Beispiel:*

*Es sei angenommen, dass im vorhergehenden Beispiel die Gebäude-AfA-Differenz die einzige erforderliche Berichtigungspost bildet, **und** dass das nach ausländischem Recht ermittelte Betriebsstättenergebnis einen Betrag von 100.000 € ergibt. ~~und dass d~~Der für das Gesamtunternehmen nach § 5 EStG 1988 vorgenommene Betriebsvermögensvergleich **führt** zu einem Gesamtgewinn von 500.000 € ~~führt~~, **wobei** dieser ~~schließt~~ das griechische Betriebsstättenergebnis mit 280.000 € (100.000 € + AfA Differenz 180.000 €) **einschließt**. Auf Grund des Art. 7 iVm Art. 23 DBA-Griechenland sind 280.000 € in Österreich steuerfrei zu stellen, obwohl in Griechenland nur 100.000 € besteuert werden. In Österreich sind sonach 220.000 € zu versteuern.*

*Hätte sich nach griechischem Steuerrecht hingegen nicht ein Gewinn, sondern ein Verlust von 100.000 € ergeben, dann wäre dieser nach österreichischem Steuerrecht durch Hinzurechnung der AfA-Differenz als Gewinn mit 80.000 € auszuweisen und würde zu einem Gesamtgewinn des Unternehmens von nur 300.000 € führen. Auch in diesem Fall verbliebe in Österreich ein steuerpflichtiger Gewinn von 220.000 € (300.000 – 80.000).*

**In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Passiveinkünfte ausländischer Betriebsstätten einer inländischen Körperschaft gemäß § 10a Abs. 6 Z 2 KStG 1988 der sinngemäßen Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, auch wenn das DBA eine Befreiung vorsieht (KStR 2013 Rz 1248ew ff).**

**268 [214]**

Wurden die ausländischen Einkünfte in ausländischer Währung ermittelt, sind sie **grundsätzlich nach dem Zeitbezugsverfahren** in die Euro-Währung umzurechnen (**VwGH 29.7.2010, 2007/15/0048**). **Demnach wäre jeder einzelne Geschäftsvorfall in österreichischer Währung zu erfassen und zu verbuchen. Ein**

**Kursabsinken der ausländischen Währung könnte sich in diesem Fall nicht auf die Bilanz des Stammhauses auswirken, da die Abwertung der ausländischen Währung nicht den Wert der Wirtschaftsgüter mindert. Mangels Praktikabilität dieses Verfahrens spricht jedoch nichts dagegen, die Einkünfte als erst zum jeweiligen Bilanzstichtag bezogen anzusehen (siehe Nach EStR 2000 Rz 191).** gelten außerbetriebliche Einkünfte für Zwecke der Währungsumrechnung am 31.12. eines Kalenderjahres bezogen; betriebliche Einkünfte gelten am Bilanzstichtag als bezogen; der Umrechnungskurs an diesem Bezugstag ist maßgebend. Diese Vereinfachungsregelung der EStR 2000 bewirkt, dass das unter Berücksichtigung des österreichischen Gewinnermittlungsrechtes in der Währung des Betriebsstättenstaates ermittelte Reinbetriebsvermögen zum jeweiligen Bilanzstichtag **zu dem in diesem Zeitpunkt geltenden Umrechnungskurs** in Euro umzurechnen ist.

*Beispiel:*

*Die japanische Betriebsstätte einer österreichischen Kapitalgesellschaft weist ein Jahresanfangsreinvermögen von 146,000.000 Yen aus, die in dem betreffenden Jahr einen Eurowert von 1,000.000 € ergeben (1 € = 146 Yen bzw. 1 Yen = 0,006849315 €). Das Endvermögen beträgt 175,200.000 Yen. Der Reingewinn – ermittelt nach japanischem Recht – beträgt sonach 29,200.000 Yen. Gewinnermittlungsunterschiede zwischen den Rechtssystemen der beiden Staaten erfordern eine Gewinn- und Vermögenserhöhung von 28,800.000 Yen. Der Wechselkurs des Yen ist in diesem Jahr in der zweiten Jahreshälfte um 10% auf 1 € = 160,6 Yen bzw. 1 Yen = 0,006227 € gesunken, sodass das Betriebsstättenendvermögen sich wie folgt ergibt: 175,200.000 + 28,800.000 = 204,000.000 x 0,006227 = 1,270.308 €. Der in Österreich **zu befreiende** anzusetzende Betriebsstättengewinn beträgt demnach ungeachtet in welcher Jahreshälfte die Betriebsstättengewinnanteile erwirtschaftet worden sind 270.308 € [1,270.308 – 1,000.000] und nicht 361.166 € [(29,200.000 + 28,800.000) x 0,006227]. Die japanische Steuer ist zum Umrechnungskurs am jeweiligen Zahlungstag auf die österreichische Körperschaftsteuer anzurechnen.*

*Der Unterschiedsbetrag zwischen den zwei Berechnungsmethoden (361.166 € – 270.308 € = 90.858 €) ist darauf zurückzuführen, dass nur bei der auf dem Betriebsvermögensvergleich fußenden Umrechnungsmethode auch die währungsbedingte Abwertung des gesamten Endvermögens und nicht mehr nur die Endvermögenserhöhung berücksichtigt wird. Der Yen-Verfall beträgt 0,006849315 – 0,006227 = 0,000622315; angewendet auf das im Endvermögen miterfasste Anfangsvermögen ergibt dies 90.858 € (146.000 Yen x 0,000622315 = 90.858 €).*

## 269 [215]

Auf der Grundlage von Art. 7 **OECD-MA DBA** und § 6 Z 6 EStG 1988 vorzunehmende Darstellungen der unternehmensinternen grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen bleiben bei der Konsolidierung der Gewinne der ausländischen Betriebsstätten mit jenen des inländischen **Stammhauses** Hauptsitzes erhalten; und zwar auch dann, wenn hierbei aus

der Sicht des Gesamtunternehmens nicht realisierte Gewinne zum Ausweis gelangen (**siehe Rz 275 für die Option auf Ratenzahlung**).

*Beispiel:*

*Ein österreichisches Produktionsunternehmen liefert im Jahr 1 an seine US-Vertriebsniederlassung Waren zu steuerlichen Herstellungskosten von 1.000.000 €, die in den USA je zur Hälfte im Jahr 1 und im Jahr 2 um 1.400.000 € verkauft werden. Der von der Steuerbehörde anerkannte fremdübliche Verrechnungspreis beträgt 1.200.000 €. Es ergibt sich sonach in der Buchhaltung des **Stammhauses** Hauptsitzes ein Rohgewinn von 200.000 € und in der Betriebsstättenbuchhaltung ein solcher von 100.000 € (Verkaufserlös 700.000 € abzüglich Wareneinsatz von 600.000 €). Die Konsolidierung dieser beiden Gewinnteile führt damit im Jahr 1 zu einem steuerlichen Rohgewinn von 300.000 €, obwohl das Gesamtunternehmen im Jahr 1 nur einen Rohgewinn von 200.000 € erzielt hat (Verkaufserlös 700.000 € abzüglich anteilige Herstellungskosten von 500.000 €). Ungeachtet der Behandlung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss ist der steuerlichen Gewinnermittlung der Rohgewinn von 300.000 € zu Grunde zu legen, weil § 6 Z 6 EStG 1988 eine zwingende Vorschrift des Steuerrechts darstellt, die dem Unternehmensrecht vorgeht.*

## 216

Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in Auslandsbetriebsstätten des EU/EWR-Raumes kann nach Maßgabe des § 6 Z 6 lit. b EStG 1988 dafür optiert werden, dass die Festsetzung der Steuerschuld auf den nicht realisierten Gewinnen unterbleibt.

*Beispiel:*

~~*Wäre die Verkaufsniederlassung im vorstehenden Beispiel in Italien gelegen, könnte der Antrag gestellt werden, dass der im Jahr 1 noch nicht realisierte Gewinn noch nicht zur Steuerfestsetzung führt. Die nicht festzusetzende Steuer ergibt sich aus dem Steuergewinnbetrag zu jener Steuer, die anfallen würde, wenn der Verrechnungspreis für den unverkauften Warenteil auf die anteiligen Herstellungskosten vermindert würde.*~~

## 2.2.32.2. Zinsen

### 270 [218]

Zinsen können der Betriebsstätte nicht angelastet werden, wenn dies lediglich auf Grund einer internen Schuldverpflichtung der Betriebsstätte gegenüber dem **Stammhaus** Hauptsitz geschieht (**OECD-MK Art. 7 Z 42** OECD-Kommentar idF **vor 2010**-2008 zu Art. 7 OECD-MA). ~~¶~~ Nutzt die Betriebsstätte daher Eigenmittel des Unternehmens, so können ihr keine fiktiven Zinsen angelastet werden (BFH 27.7.1965, I 110/63 S, BStBl III 1966, 24).

*Beispiel:*

*Die US-Vertriebsniederlassung einer österreichischen AG bezahlt die unternehmensinternen Lieferverbindlichkeiten nur nach Maßgabe der getätigten Verkäufe. Selbst wenn das Unternehmen seinen Kunden nach Ablauf von **drei** 3 Monaten 10% Zinsen in Rechnung stellt, kann die US-Niederlassung nicht mit Zinsen*

*für die nur unternehmensintern gegenüber dem österreichischen Stammhaus bestehende Lieferforderung belastet werden.*

## 271 [217]

Aus den unternehmensinternen Leistungsbeziehungen herrührende Forderungen und Verbindlichkeiten sind **aufgrund des AOA light ebenso wenig** keiner Verzinsung zugänglich (~~Rz 218~~); aber auch ihr Untergang im Fall einer Liquidation der Betriebsstätte zeitigt keine steuerliche Auswirkung.

### **Beispiel:**

*Besitzt daher eine österreichische KG in Deutschland eine Betriebsstätte, die in den letzten Jahren Verluste erlitten hat, wobei ~~das~~ der österreichische **Stammhaus** Firmensitz gegen Ausweis als Verrechnungsforderung verlustausgleichende Zahlungen an die deutsche Betriebsstätte geleistet hat, und wird diese Betriebsstätte in der Folge aufgelöst, dann sind die Verrechnungspreisforderung und die auf deutscher Seite korrespondierend gebuchten Verrechnungspreisverbindlichkeiten gewinnneutral auszubuchen. Denn anders als zwischen verbundenen selbständigen Unternehmen führt im vorliegenden Fall die Bereitstellung erforderlicher Barmittel an die Betriebsstätte zu einem **In-sich-Geschäft** „In-sich-Geschäft“ innerhalb ein und desselben Unternehmens, das weder in Österreich zu einem außerordentlichen Aufwand noch auf deutscher Seite zu einem außerordentlichen Ertrag führen kann (EAS 2363).*

## 272 [219]

Zinsen**Kredite**, die das Unternehmen für Kredite von dritter Seite **aufnimmt** aufzuwenden hat, können dem **Stammhaus** Hauptsitz, der Betriebsstätte oder beiden zu Gute kommen (**OECD-MK Art. 7** Z 43 OECD-Kommentar idF **vor 2010** 2008 zu Art. 7-DBA). Dieser **Der daraus resultierende** Zinsaufwand ist nach Maßgabe der Betriebsstättenkapitaldotierung an sie **die Betriebsstätte** weiterzugeben. Für die Ermittlung des Zinsaufwandes einer Betriebsstätte ist daher wie folgt vorzugehen:

- a) Der Betriebsstätte sind Zinszahlungen des Unternehmens insoweit zuzuordnen, als sie mit Krediten zusammenhängen, die das Unternehmen nachweislich für die Zwecke der Betriebsstätte aufgenommen hat (direkte Zuordnung).
- b) Soweit Zinszahlungen des Unternehmens mit Krediten zusammenhängen, die dem **Stammhaus** Hauptsitz und der Betriebsstätte zu Gute kommen aber nicht direkt zugeordnet werden können, sind sie im Verhältnis aufzuteilen, das für die Zuordnung des Eigenkapitals des Gesamtunternehmens auf **das Stammhaus** den Hauptsitz und die Betriebsstätte gilt (indirekte Zuordnung).
- c) Erfolgte die Aufnahme des Kredits durch die Betriebsstätte, um dem **Stammhaus** Hauptsitz Finanzmittel zu verschaffen, sind die Zinszahlungen dem **Stammhaus**

Hauptsitz zuzuordnen, da der zugrunde liegende Kredit dem **Stammhaus** Hauptsitz dient.

- d) Nutzt die Betriebsstätte Eigenmittel des Unternehmens, so können ihr **bei Anwendung des AOA light** keine fiktiven Zinsen belastet werden (~~BFH 27.7.1965, I 110/63 S, BStBl III 1966, 24~~); die Umsetzung der gegenteiligen Aussage des AOA erfordert eine Novellierung des Art. 7 DBA.

## 273 [220]

Kredite zwischen verschiedenen Teilen eines geld- und kreditwirtschaftlichen Unternehmens waren allerdings auch schon nach dem bisherigen OECD-Kommentar durch fremdübliche Verzinsungen abzugelten (**OECD-MK Art. 7 Z 49** OECD-Kommentar idF **vor 2010** 2008 zu Art. 7 DBA). Insoweit ergibt sich aus dem AOA **light** keine Änderung der bisherigen Verwaltungspraxis. **Eine Finanzierungsgesellschaft ist kein geld- oder kreditwirtschaftliches Unternehmen im Sinne des OECD-MK.**

*Beispiel:*

*Eröffnet daher eine zu einem multinationalen Konzern gehörende schweizerische Gesellschaft in Österreich eine Betriebsstätte, zu deren Aufgabenkreis die Finanzierung des Gesamtkonzerns zählt, dann wird damit eine bankähnliche Tätigkeit von dieser Betriebsstätte innerhalb des Konzerns ausgeübt. Gehört in einem derartigen Fall die Gewährung von Krediten an die Konzernunternehmen und die Entgegennahme von Krediten seitens des ausländischen Hauptsitzes zum gewöhnlichen Geschäftsverkehr dieser Niederlassung, sind den von der Niederlassung erzielten Zinserträgen marktübliche Zinsenaufwendungen an den kreditgebenden ausländischen Hauptsitz gegenüberzustellen, sodass nur die Zinsenmarge der österreichischen Besteuerung unterliegt. Diese Beurteilung steht allerdings unter dem Vorbehalt, dass hierdurch nicht eine Keimbesteuerung von Zinsen verursacht wird, weil die Steuerverwaltung des DBA-Partnerstaates keine bankähnliche Tätigkeit der Niederlassung annimmt und folglich den Verrechnungszins nicht gewinnerhöhend berücksichtigt. Die steuerliche Erfassung der im Inland als Aufwand abgesetzten Verrechnungszinsen im DBA-Partnerstaat müsste daher nachgewiesen werden (EAS 310).*

## 2.2.32.3. Überführung von Wirtschaftsgütern

### 274 [221]

Kommt es zu einer unternehmensinternen Überführung von körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte, dann ist für diese Übertragung ein fremdüblicher Verrechnungspreis anzusetzen, der zur Aufdeckung der im Wirtschaftsgut erfassten stillen Reserven führt. Diese aus der abkommensrechtlichen Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte folgende Behandlung gründet sich im innerstaatlichen Recht auf § 6 Z 6 EStG 1988.

*Beispiel:*

*Ein Innsbrucker Reiseunternehmer überstellt einen Reisebus im Marktwert **von** 50.000 €, der in den Büchern des Unternehmens bereits auf 10.000 € abgeschrieben ist, in seine Auslandsfiliale in St. Gallen (**Schweiz**). Diese rein unternehmensintern stattfindende Transaktion löst nach § 6 Z 6 EStG 1988 die Aufdeckung der stillen Reserven (40.000 €) aus. Es ist der Betriebsstätte ein Verrechnungspreis von 50.000 € anzulasten.*

## 275 [222]

Bei Wirtschaftsgutüberführung in einen Staat der **EU** Europäischen Union oder in einen Staat des **EWR** Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (Norwegen), kann nach Maßgabe von § 6 Z 6 EStG 1988 **dafür optiert werden, die Steuerschuld auf die nicht realisierten Gewinne in Raten zu entrichten (fünf Raten bei Anlagevermögen und zwei Raten bei Umlaufvermögen)** ein Aufschub der Steuerfestsetzung erlangt werden (EStR 2000 Rz **2518a** 2517a ff).

### **Beispiel:**

***Wäre die Auslandsfiliale im vorstehenden Beispiel in Italien gelegen, könnte der Antrag gestellt werden, dass die auf den noch nicht realisierten Gewinn festgesetzte Steuer in fünf Raten entrichtet wird. Die einer Ratenzahlung zugängliche Steuer ergibt sich aus dem Steuerdifferenzbetrag zu jener Steuer, die anfallen würde, wenn der Verrechnungspreis für den Reisebus auf den Buchwert vermindert würde.***

## 276 [223]

Eine Wirtschaftsgutüberführung kommt allerdings nur dann in Betracht, wenn das Wirtschaftsgut wirtschaftlich der Betriebsstätte zuzuordnen ist (EStR 2000 Rz **2508**–2509). Eine Kapitalbeteiligung kann daher nur dann in die ausländische Betriebsstätte überführt werden, wenn der Betriebsstätte daran das „wirtschaftliche Eigentum“ **im Sinne des AOA light** zukommen kann (Rz **243**–189 ff).

## 277 [224]

Werden Wirtschaftsgüter aus dem Ausland in die inländische Betriebsstätte überführt, dann findet eine Aufwertung auf den Marktwert im Zeitpunkt der Überführung unabhängig davon statt, ob im Ausland eine korrespondierende Aufwertung vorgenommen wurde. Übernimmt daher die inländische Niederlassung eines internationalen Konzerns die Aufgabe, Lizenzrechte des ausländischen **Stammhauses** Hauptsitzes international zu verwerten und wird der Wert dieser Lizenzrechte auf der Grundlage von § 6 Z 6 EStG 1988 mit dem **fremdüblichen Wert** Verkehrswert als Vermögen der inländischen Niederlassung angesetzt, ist den erzielten Lizezeinnahmen eine angemessene Abschreibung des gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 angesetzten Vermögenswertes gegenüberzustellen. Es ist **nicht** unmaßgebend, ob der DBA-Partnerstaat in einem solchen Fall den Eintritt des gemäß § 6 Z 6

EstG 1988 anzusetzenden Wertes in das steuerliche Betriebsvermögen der österreichischen Niederlassung zum Anlass für eine steuerliche Erfassung der stillen Reserven genommen hat (EAS 310). Nur dann, wenn möglicherweise ein Fall einer Umgehung österreichischer Steuern vorliegt, ist unter Nutzung von Amtshilfemöglichkeiten der maßgebende Sachverhalt international abzuklären (EStR 2000 Rz **2519-2518**).

#### **278 [225]**

Keine Wirtschaftsgutüberführung ist bei bloß vorübergehender Überlassung anzunehmen. Als vorübergehende Überlassung ist ein Zeitraum von nicht mehr als zwölf Monaten anzusehen (EStR 2000 Rz **2510-2509**). Bei Baugerät, das bei Bau- und Montagetätigkeiten zum Einsatz gelangt, wird regelmäßig auch dann keine Wirtschaftsgutüberführung in die Bau- oder Montagebetriebsstätte vorliegen, wenn die Einsatzdauer länger als **zwölf** 12 Monate dauert (Rz **244-194**).

#### **279 [226]**

Kein Fall einer Wirtschaftsgutüberführung liegt im Fall der Umgründung einer Auslandstochtergesellschaft in eine Auslandsbetriebsstätte vor. Wird daher eine schweizerische 100-prozentige Tochtergesellschaft einer österreichischen Kapitalgesellschaft, die mit der Entwicklung, Verwaltung und Vermarktung von Softwarelösungen betraut ist, liquidiert und als schweizerische Betriebsstätte der österreichischen Kapitalgesellschaft weitergeführt, kommt es zu keinem grenzüberschreitenden Transfer von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens der schweizerischen Tochtergesellschaft nach Österreich (mit anschließender Rücküberführung), weil die Betriebsstätten der liquidierten Tochtergesellschaft mit dem gesamten Betriebsvermögen auch weiterhin schweizerische Betriebsstätten bleiben; durch die Liquidation tritt lediglich ein Eigentümerwechsel im Betriebsstättenvermögen von der schweizerischen Tochtergesellschaft zur österreichischen Muttergesellschaft ein. Es liegt daher kein Fall von § 6 Z 6 EstG 1988 vor; der Liquidationsvorgang löst daher keine österreichische Steuerpflicht hinsichtlich der stillen Reserven aus, die in den entwickelten Lizenzrechten enthalten sind (EAS 2524).

#### **2.2.32.4. Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern**

#### **280 [227]**

Werden in der Betriebsstätte körperliche Wirtschaftsgüter des **Stammhauses** Hauptsitzes genutzt, ohne dass sie der Betriebsstätte als fiktiver wirtschaftlicher Eigentümerin zuzurechnen sind, dann ist die Betriebsstätte – nach der geltenden Rechtslage - nicht mit einer fiktiven fremdüblichen Miete zu belasten (**EAS 3251**), wie dies im AOA vorgesehen ist (AOA I/234). Wohl aber sind die im **Stammhaus** Hauptsitz tatsächlich aufgelaufenen

anteiligen Kosten (insb. AfA, Fremdfinanzierungskosten) **an die Betriebsstätte** weiter zu belasten (**OECD-MK Art. 7 Z 33 idF vor 2010**).

## **281 [228]**

Werden einer Betriebsstätte unkörperliche Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen, **die nach der Funktionsanalyse dem Stammhaus zuzuordnen sind, kann – solange Art. 7 der von Österreich abgeschlossenen DBA nicht entsprechend revidiert wird – keine fiktive Lizenzgebühr verrechnet werden. Vielmehr wäre zu prüfen, ob durch die Nutzung in der Betriebsstätte eine Änderung in Hinblick auf die Ausübung der DEMPE-Funktionen und damit einhergehend eine Änderung des wirtschaftlichen Eigentums eintritt oder ob womöglich ein neues unkörperliches Wirtschaftsgut entsteht, welches im wirtschaftlichen (Mit-)Eigentum der Betriebsstätte steht. Nur ohne dass diese in deren fiktives wirtschaftliches Eigentum übergehen, dann könnten der Betriebsstätte die Aufwendungen für die Schaffung bzw. Weiterentwicklung des unkörperlichen Wirtschaftsguts (anteilig) zugeordnet** nach der auf Z 34 OECD-Kommentar idF 2008 zu Art. 7 DBA beruhenden Auslegung **nur die tatsächlichen Entwicklungskosten anteilig an die Betriebsstätte weiterbelastet werden (OECD-MK Art. 7 Z 34 idF vor 2010; siehe auch Rz 245)**. Solange Art. 7 DBA nicht entsprechend revidiert ist, kann daher noch keine fiktive Lizenzgebühr verrechnet werden, wie dies im AOA vorgesehen ist (AOA I/244).

### **2.2.32.5. Dienstleistungen**

## **282 [229]**

Dienstleistungen, die zwischen **Stammhaus** Hauptsitz und Betriebsstätte stattfinden, sind grundsätzlich mit dem Fremdvergleichspreis aus dem Staat der leistenden Unternehmenseinheit anzusetzen, wenn die Erbringung solcher Dienstleistungen zur Haupttätigkeit der betreffenden Unternehmenseinheit zählt (**OECD-MK Art. 7 Z 35 OECD-Kommentar idF vor 2010** 2008 zu Art. 7 DBA). **Besteht die Haupttätigkeit der Betriebsstätte darin, ihrem Unternehmen spezifische Dienstleistungen zu erbringen, liegt in diesen Leistungen ein realer Vorteil für das Unternehmen und stellen die Kosten dafür einen bedeutsamen Teil des Unternehmensaufwands dar, so ist die Betriebsstätte dafür ebenfalls mit einem fremdüblichen Entgelt zu entlohnen (OECD-MK Art. 7 Z 36 idF vor 2010)**.

*Beispiel:*

*Eine österreichische Gesellschaft, die Übersetzungs- und Dolmetschdienste anbietet, unterhält in Rumänien ein Zweigbüro. Gibt dieses Zweigbüro Übersetzungsarbeiten in die spanische Sprache mangels ausreichender Fachkräfte im rumänischen Büro an die Wiener Zentrale weiter, dann kann die Wiener Zentrale nicht bloß die anfallenden*

*Kosten an das rumänische Büro weiterbelasten, sondern muss jene Preise ansetzen, die bei Erstellung solcher Übersetzungen an vergleichbare dritte Auftraggeber in Rechnung gestellt würden.*

### **283 [230]**

Ist ein Fremdvergleichspreis in solchen Fällen nicht **nach der Preisvergleichsmethode** festzustellen, wird die Dienstleistung der Betriebsstätte **in der Regel** mit einem nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelten Verrechnungspreis in Rechnung zu stellen sein (**siehe zB UFS 28.4.2010, RV/3837-W/09; Z 7.31 OECD-VPG**). Für die Höhe der **Aufschlagssätze bedarf es einer nachvollziehbaren Begründung (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0116)**.

### **284 [231]**

Soweit die **unternehmensinternen** Dienstleistungen Nebentätigkeiten darstellen, die als Teil der allgemeinen Verwaltungskosten eines Unternehmens erfasst werden, sollen **diese ohne** kein Gewinnaufschlag **auf die einzelnen Unternehmensteile umgelegt** angesetzt werden, **für die sie entstanden sind** (OECD-MK Art. 7 Z 37 ff OECD-Kommentar idF **vor 2010-2008 zu Art. 7 DBA**). Ein österreichisches Produktionsunternehmen, das an seine deutschen Vertriebsbetriebsstätten unterstützende Rechtsberatung leistet, wird daher lediglich die aufgelaufenen Kosten in Rechnung stellen. Die Belastung der Betriebsstätte mit Dienstleistungsentgelten wäre aber unzulässig, wenn die Dienstleistungskosten bereits in die Verrechnungspreise für die Warenlieferungen des Produktionsunternehmens an seine Auslandsbetriebsstätten Eingang gefunden haben; dies ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn die Ermittlung der Verrechnungspreise für die Warenlieferungen nach der Kostenaufschlagsmethode vorgenommen wurde und in der Kostenbasis auch die Dienstleistungskosten enthalten sind.

### **285 [232]**

Nebenleistungen, bei denen eine bloße Kostenweiterbelastung (ohne Gewinnaufschlag) auf der Grundlage von Art. 7 Abs. 3 OECD-MA stattfinden kann, sind **zB: beispielsweise**

- die Erbringung von Leistungen auf dem Gebiet der Buchführung, der Rechtsberatung sowie des Revisions- und Prüfungswesens,
- Kontroll-, Regie- und vergleichbare Leistungen des **Stammhauses** Hauptsitzes, wenn diese Tätigkeiten gegenüber der Betriebsstätte und in ihrem Interesse ausgeübt werden,
- zeitlich begrenzte Überlassungen von Arbeitskräften, einschließlich solcher im Führungsbereich des **Stammhauses** Hauptsitzes,

- die Aus- und Fortbildung sowie die soziale Sicherung von Personal, das im **Stammhaus Hauptsitz** im Interesse der Betriebsstätte tätig ist.

### **286 [233]**

Die Kreditwürdigkeit ist für sämtliche Teile eines Unternehmens die Gleiche. Für Verbindlichkeiten des Unternehmens, auch für solche, die fiktiv Verbindlichkeiten der Betriebsstätte sind, haftet das Gesamtunternehmen. Der AOA **light** gestattet daher nicht, dass Betriebsstätten bei ihrer Gewinnermittlung fiktive Gebühren für Garantieleistungen ansetzen, die **das Stammhaus** der **Hauptsitz** ihnen gegenüber erbringt. Der Umstand, dass zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft Entgelte für Garantieerklärungen der Muttergesellschaft zulässig sind (Z 7.13 OECD-VPG), vermag daran nichts zu ändern, weil die Kreditwürdigkeit zweier Gesellschaften unterschiedlich sein kann, nicht aber jene der verschiedenen Teile ein und derselben Gesellschaft (AOA **Report 2008 Z I/134**).

### **2.2.32.6. Vertreterbetriebsstätten**

#### **287 [234]**

Die Grundsätze des AOA **light** gelten auch für Vertreterbetriebsstätten im Sinn von Art. 5 Abs. 5 **OECD-MA DBA** (Rz **223** ~~171~~ ff). Auch im Fall eines ständigen Vertreters, der als Vertreterbetriebsstätte zu qualifizieren ist, muss daher eine Funktionsanalyse angestellt werden und müssen die zuzuordnenden Wirtschaftsgüter und Risiken ermittelt werden (AOA **Report 2008 Z I/264**, **OECD Additional PE Guidance 2018 Z 29**).

#### **288 [234, 235]**

Auch eine inländische Tochtergesellschaft kann als Vertreterbetriebsstätte der ausländischen Muttergesellschaft auftreten (AOA **Report 2008 Z I/266** ff, **siehe oben** und Rz **226** ~~174~~). Nach dem AOA **light** wird hingegen davon ausgegangen, dass der Einsatz einer Tochtergesellschaft als abhängiger Vertreter der Muttergesellschaft nach den Regeln des OECD-MA dazu führt, dass einerseits die Tochtergesellschaft mit den ihr nach Art. 9 **OECD-MA DBA** zuzuordnenden Gewinnen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt und dass andererseits die ausländische Muttergesellschaft kraft inländischer Vertreterbetriebsstätte zusätzlich auf der Grundlage von Art. 7 **OECD-MA DBA** als beschränkt Steuerpflichtige zu erfassen ist (**Zwei-Steuerpflichtigen-Ansatz, „two taxpayers approach“**). Ob der ausländischen Muttergesellschaft allerdings in ihrer Vertreterbetriebsstätte tatsächlich ein Gewinn zuzurechnen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab **und ist anhand einer Funktions- und Risikoanalyse zu beurteilen. Dabei ist insbesondere zu beachten, dass ein Risiko, welches auf Basis der Funktions- und Risikoanalyse der Tochtergesellschaft zugeordnet wird, nicht gleichzeitig ein Risiko der**

**Betriebsstätte der Muttergesellschaft sein kann (OECD Additional PE Guidance 2018 Z 41).**

**289 [177, 235]**

Der „Ein-Steuerpflichtiger-Ansatz“ („single taxpayer approach“) wird **im Allgemeinen** verworfen (**AOA Report 2008 Z 1/271 ff**). Eine besondere Situation besteht **jedoch in Bezug auf Deutschland, da im DBA-Deutschland (als einzigem der österreichischen DBA) der Ein-Steuerpflichtiger-Ansatz ausdrücklich festgeschrieben ist (so mittlerweile auch OECD Additional PE Guidance 2018 Z 44 und 57)**. ~~lediglich hinsichtlich der Umstellung der österreichischen Vertriebstochtergesellschaft einer deutschen Muttergesellschaft; denn g~~ Gemäß dem Schlussprotokoll zu Art. 5 DBA-Deutschland wird im Fall verbundener Unternehmen keines dieser Unternehmen als Vertreterbetriebsstätte eines anderen verbundenen Unternehmens behandelt, wenn die jeweiligen - ohne dieses Einverständnis sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden - Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise, einschließlich eines diesem verbleibenden Gewinns, abgegolten werden (siehe auch EAS 2128, **EAS 3116**). ~~im Fall des DBA-Deutschland wird daher die von der OECD vertretene "Zwei-Steuerpflichtigen-Theorie" abgelehnt. Nach d~~ **Diesem Ansatz liegt der Gedanke zugrunde, dass** würde eine fremdübliche Abgeltung der von der Vertreter-Tochtergesellschaft zugunsten der Muttergesellschaft erbrachten Leistungen dem Staat der Tochtergesellschaft bereits eine ausreichende Gewinnbesteuerungsgrundlage verschaffen, sodass eine zusätzliche Besteuerung der Muttergesellschaft entbehrlich ist. ~~Nur das österreichisch-deutsche DBA hat als einziges DBA den „Ein-Steuerpflichtigen-Ansatz“ im Abkommen ausdrücklich festgeschrieben (Rz 177).~~

**290 [236]**

Wird der Vertrieb eines ausländischen Produktes in Österreich in der Weise umgestellt, dass die bisher auf Eigenhandelsbasis tätige Vertriebstochtergesellschaft zu einer bloßen Kommissionär-Tochtergesellschaft herabgestuft wird, dann spricht die Vermutung dafür, dass die ausländische Muttergesellschaft hierdurch eine österreichische „Vertreterbetriebsstätte“ begründet (EAS 2125, EAS 2304, EAS 2681 und Rz **230-176**). Wenn sich das ausländische Mutterunternehmen im Kommissionsvertrag als Eigentümer aller Rechte (sonach auch des von der österreichischen Tochtergesellschaft aufgebauten Kundenstockes) bezeichnet, lässt dies vermuten, dass dieser Kundenstock damit vom österreichischen Vertriebsunternehmen auf das ausländische Mutterunternehmen (als Betriebsvermögen der inländischen Vertreterbetriebsstätte) übergegangen ist, was zu einer fremdüblichen Abgeltung und damit zu einer steuerpflichtigen Gewinnrealisierung Anlass gibt (EAS 2681; **Rz 180 ff**).

## 2.2.32.7. Werbe- und Markterschließungsmaßnahmen

### 291 [237]

Aufwendungen für Werbemaßnahmen sind von dem Betriebsteil (**Stammhaus Hauptsitz** oder Betriebsstätte) zu tragen, für dessen Aufgabenbereich durch diese Maßnahme geworben wird. Soweit Betriebsteile mit Herstellungs- und Vertriebsfunktionen auch Werbemaßnahmen für andere Betriebsteile durchführen, ist der Werbeaufwand zwischen den Unternehmensteilen sachgerecht und ohne Gewinnaufschlag aufzuteilen. Es ist auch möglich, die Kostenaufteilung im Unternehmen auf Grund eines mittel- oder längerfristigen Werbekonzeptes durch unternehmensinterne Umlagefestlegungen zu regeln.

### 292 [238]

Für die Markterschließung entstehen Betriebsteilen mit Herstellungs- und Vertriebsfunktion während der Produkteinführungsphase häufig erhebliche Aufwendungen oder Mindererlöse. Unter Fremden werden sie in der Regel von dem Betriebsteil mit Vertriebsfunktion nur insoweit getragen, als ihm aus der Geschäftsverteilung ein angemessener Betriebsgewinn verbleibt. Solche Aufwendungen oder Erlösminderungen werden unter Fremden

**beispielsweise** auch derart aufgeteilt, dass

- der Vertreiber diese Aufwendungen oder Erlösminderungen in größerem Umfang trägt und ihm dafür Lieferpreise eingeräumt werden, durch die er spätestens nach Ablauf von drei Jahren seine Gewinnausfälle in überschaubarer Zeit ausgleichen kann,
- der Hersteller diese Aufwendungen oder Erlösminderungen in größerem Umfang trägt und seine Gewinnausfälle spätestens nach Ablauf von drei Jahren in überschaubarer Zeit (BFH 17.2.1993, I R 3/92, BStBl II 1993, 457), gegebenenfalls durch höhere Lieferpreise, ausgleichen kann.

Der hierbei vorzusehende Ausgleich zwischen Herstellungs- und Vertriebsunternehmen ist im Vorhinein aus Rentabilitätsprognosen abzuleiten und schriftlich zu dokumentieren.

### 293 [239]

Werbe- und sonstiger Markterschließungsaufwand führt **in der Regel** zum Entstehen oder zur Wertsteigerung des Firmenwertes, der dem Unternehmen als Ganzes und damit dem **Stammhaus Hauptsitz** und jeder Vertriebsbetriebsstätte zu Gute kommt. Bei der Beurteilung, welcher Unternehmenseinheit dieser immaterielle Vermögenswert als fiktives wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen ist, wird nach den Grundsätzen des AOA **light** darauf abzustellen sein, welche Unternehmensteile die ihren Werbestrategien zugrundeliegenden Aufwendungen getragen **und die wesentlichen Mitarbeiterfunktionen ausgeübt** haben. **Werbe- und Marketingaufwendungen führen hingegen dann nicht zur**

**Schaffung eines immateriellen Vermögensgegenstands, wenn sie zeitlich nur sehr kurze Auswirkungen haben und daher sofort amortisierbar sind.**

#### **294 [240]**

**Wird** Werden die Markterschließungsaufwendungen sowohl vom Hauptsitz **Stammhaus** wie auch von der Betriebsstätte **betrieben** getragen, **kann dies zu** dann wird von einem fiktiven wirtschaftlichen Miteigentum **führen** auszugehen sein, das entsprechenden Einfluss auf die Betriebsstättengewinnzuordnung entfaltet.

*Beispiel:*

*Vertreibt eine in Deutschland ansässige Gesellschaft Musik-CDs in Österreich und richtet sie hierzu ein inländisches Büro mit **zwei** 2 Mitarbeitern ein, die allerdings keine Lieferaufträge entgegennehmen, jedoch durch Werbestrategien an der Markterschließung in Österreich mitwirken, dann ist zu vermuten, dass diesem Büro nicht bloß eine unterstützende Hilfsfunktion im Sinn von Art. 5 Abs. 4 DBA-Deutschland zukommt. Denn die Umsetzung von Marktzugangsstrategien zählt zu den Kernaufgaben jeder unternehmerischen Vertriebsaktivität. Wird die Markterschließung durch ein Zusammenwirken von ausländischem **Stammhaus** Hauptsitz und inländischer Betriebsstätte bewirkt, so wird dieser selbstgeschaffene Firmenwert beiden Unternehmensteilen nach Art eines wirtschaftlichen Miteigentums zuzuordnen sein. Dies aber wieder hat zur Folge, dass bei der Ermittlung des der österreichischen Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinnes darauf Bedacht zu nehmen ist, dass der dem Unternehmen aus dem Österreich-Geschäft erwachsende Gewinn durch Nutzung des der Betriebsstätte zuzuordnenden Firmenwertes „mitverdient“ worden ist, was zu einer entsprechenden Abgeltung im Verrechnungspreisweg Anlass geben muss. Es kann daher nicht damit sein Bewenden haben, der österreichischen Betriebsstätte bloß den Werbeaufwand zu ersetzen und damit die Betriebsstätte gewinnlos zu belassen (EAS 2690).*

#### **2.2.32.8. Gründungskosten und Vorlaufaufwand**

#### **295 [241]**

Die Gründung einer ausländischen Betriebsstätte verursacht regelmäßig Aufwendungen, die zu einem Zeitpunkt anfallen, zu dem diese Betriebsstätte noch nicht besteht. Die Gründungsaktivitäten stellen Funktionen des **Stammhauses** Hauptsitzes dar, sodass es sachgerecht ist, die entsprechenden Aufwendungen im Jahr ihres Anfalles bei der Gewinnermittlung des **Stammhauses** Hauptsitzes als Betriebsausgabe anzusetzen. Sollte das Betriebsstättenprojekt fehlschlagen, dann verbleibt es bei der entsprechenden Gewinnminderung im **Stammhaus** Hauptsitz.

#### **296 [242, 243]**

Kommt es **hingegen** in der Folge zum Entstehen der Betriebsstätte, dann ist der Gründungsaufwand (Hinweis auf EStR 2000 Rz 514 und Rz 2413) im Interesse dieser Betriebsstätte getätigt worden. Da **das Stammhaus** der Hauptsitz – im Verhältnis zur Betriebsstätte – stets als ein fremder Dritter zu sehen ist, wird zu bedenken sein, dass ein

fremder Dritter den Gründungsaufwand nur übernehmen würde, wenn ihm eine entsprechend hohe Beteiligung an den Betriebsstättenenerträgen versprochen **werden** würde. Die nach Gründung der Betriebsstätte von dieser erzielten Einnahmen sind durch die vom **Stammhaus** ~~Hauptsitz~~ getragenen Gründungsaufwendungen jedenfalls mitveranlasst. Die Gründungsaufwendungen sind daher ab Entstehen der Betriebsstätte zu Lasten des Betriebsstättenergebnisses anzusetzen und können dort **auch** zu negativen Betriebsstätteneinkünften führen. Entsprechend ist bei abzugsfähigen Akquisitionskosten (zB Vertragserrichtungskosten, behördliche Bewilligungen, Marktanalysen, Lieferantensuche, Provisionen, Machbarkeitsstudien, Wirtschaftlichkeitsgutachten) bei Erwerb eines Personengesellschaftsanteils vorzugehen. ~~Im Rahmen eines österreichisch-deutschen Verständigungsverfahrens wurde in diesem Sinn Übereinstimmung erzielt, dass die Akquisitionskosten einer deutschen Gesellschaft für den Erwerb eines österreichischen KG-Anteiles mit dem Erwerb österreichischen Betriebsstättenvermögens im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und daher nach erfolgreichem Anteilserwerb der deutschen Gesellschaft zu vergüten sind. Der Vergütungsbetrag stellt bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaftsbetriebsstätte Sonderbetriebsausgaben des deutschen Gesellschafters dar (Erlass des BMF vom 3.5.2000, 04 1482/13 IV/4/00, AÖF Nr. 103/2000 unter Hinweis auf EAS 1524).~~

### **2.2.32.9. Nachträgliche Einkünfte**

#### **297 [244]**

Die steuerliche Erfassung von positiven und negativen Einkünften aus einer ehemaligen gewerblichen Tätigkeit einer Betriebsstätte obliegt dem Betriebsstättenstaat (in diesem Sinn VwGH 6.3.1984, 83/14/0107; **EAS 3220**).

*Beispiel:*

*Hat eine in Italien ansässige natürliche Person ihr österreichisches gewerbliches Einzelunternehmen mit ausschließlicher inländischer Betriebsstätte im Jahr 1 veräußert und wurde bei der seinerzeitigen steuerlichen Erfassung des Betriebes in Österreich eine Pensionsrückstellung berücksichtigt, dann unterliegen die im Jahr 3 anfallenden nachträglichen Einkünfte auf Grund der Auflösung der Pensionsrückstellung der inländischen Besteuerung. Der Umstand, dass im Jahr 3 keine inländische Betriebsstätte mehr besteht, ist demnach unerheblich (EAS 1068).*

#### **298 [245]**

Wird eine Betriebsstätte veräußert und wird die Kaufpreisforderung verzinst, oder ist in dem zinsenlos gestundeten Kaufpreis eine Zinskomponente enthalten, liegen nachträglich betriebliche Einkünfte gemäß § 32 **Abs. 1** Z 2 EStG 1988 vor (siehe auch EStR 2000 Rz 5678).

*Beispiel:*

*Hat eine ausländische Genossenschaft ihren österreichischen Betrieb verkauft, und wurde bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ein auf zwei Jahre (zinsenlos) gestundeter Kaufpreis mit 5,5% abgezinst, dann bildet das Zinsenelement nachträgliche Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte.*

## **299 [246]**

Eine Besonderheit gilt im Verhältnis zur Schweiz ~~und zu Deutschland~~. Das DBA-Schweiz ist **aufgrund der abkommensautonomen Interpretation** ~~aus seinem Zusammenhang heraus~~ in einer vom österreichischen innerstaatlichen Recht abweichenden Weise auszulegen und es sind Zinsen aus einer Kaufpreisforderung, die aus der Veräußerung eines Betriebes herrühren, nicht unter Art. 7, sondern unter Art. 11 des Abkommens zu subsumieren und sind daher nach Maßgabe des Art. 11 im Betriebsstättenstaat von der Besteuerung freizustellen (AÖF Nr. 34/2000 und EAS 1785). ~~Eine ähnliche Vereinbarung ist in Z 10 des Ergebnisprotokolls über Verständigungsgespräche vom 7.6.1991 (nicht veröffentlicht) mit Deutschland getroffen worden.~~

### **2.2.32.10. Indirekte Gewinnaufteilungsmethode**

## **300 [247]**

Das Wesen der indirekten Gewinnaufteilungsmethode besteht darin, dass der Gesamtgewinn des Unternehmens nach einem bestimmten Aufteilungsschlüssel auf das Stammhaus und seine ausländischen Betriebsstätten aufgeteilt wird (**UFS 10.1.2012, RV/1638-W/08**). Diese Gewinnaufteilung beruht auf der Annahme, dass alle Teile des Unternehmens entsprechend dem angewendeten Aufteilungsschlüssel zur Rentabilität des Gesamtunternehmens beigetragen haben (**OECD-MK Art. 7 Z 54 idF vor 2010** ~~OECD-Kommentar zu Art. 7 OECD-MA~~). Obgleich die Anwendung dieser Methodik vom AOA abgelehnt wird, ist sie nach wie vor zulässig, wenn das Abkommen die dem Art. 7 Abs. 4 OECD-MA **idF vor 2010** entsprechende Klausel enthält. Sie ist aber nur einsetzbar, wenn

- a) sie im DBA-Anwendungsstaat „üblich“ ist und
- b) ihr Ergebnis mit den Grundsätzen des Artikels **7** übereinstimmt.

## **301 [248]**

Das „~~Üblichkeitskriterium~~“ wird auf österreichischer Seite nicht eng ausgelegt. Es wird immer dann als erfüllt anzusehen sein, wenn die Aktivitäten der Betriebsstätte so eng mit denen des Stammhauses verflochten sind, dass es nicht möglich ist, sie durch eine Betriebsstättenbuchführung auseinanderzuhalten. Dies wird zumeist bei Auslandsbauvorhaben der Fall sein. In vielen Fällen wird auch der Aufwand für eine direkte Gewinnermittlung in keinem vernünftigen Verhältnis zu den involvierten Steuerbeträgen

stehen. Die indirekte Gewinnaufteilungsmethode stellt sich dann als eine Schätzmethode der Betriebsstättengewinnermittlung dar.

### 302 [249]

Die indirekte Gewinnaufteilungsmethode ist ausgeschlossen, wenn sie nicht in der Lage ist, ein Ergebnis zu erzielen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 7 **OECD-MA DBA** entspricht. Dies könnte der Fall sein, wenn die Funktionen des Stammhauses und der Betriebsstätte zu unterschiedlich sind.

*Beispiel:*

*Zur Aufgabe der Betriebsstätte zählt es, neben der Beratung von landwirtschaftlichen Betrieben neue Saatzuchtprodukte mit ungewissen Erfolgschancen zu entwickeln, während **das Stammhaus der Hauptsitz** ausschließlich mit dem Vertrieb von profitablen landwirtschaftlichen Produkten befasst ist. Hier ist die Annahme nicht zutreffend, dass sich der Rentabilitätsbeitrag der Betriebsstätte durch Anwendung eines Aufteilungsschlüssels aus dem Gesamtergebnis des Unternehmens ableiten lässt.*

### 303 [250]

Nach der österreichischen Verwaltungspraxis kann das indirekte Gewinnaufteilungsverfahren auch in Jahren angewendet werden, in denen das Gesamtergebnis des Unternehmens einen Verlust ergibt. Nach Art. 7 Abs. 5 DBA-Schweiz ist einer inländischen Versicherungsbetriebsstätte jener Teil des Gesamtgewinnes des schweizerischen Versicherungsunternehmens zuzuweisen, der dem Verhältnis der Rohprämieinnahmen dieser Betriebsstätte zu den gesamten Rohprämieinnahmen des Unternehmens entspricht. Auch wenn sich diese Bestimmung nur auf Gewinne eines Versicherungsunternehmens bezieht, gilt **sie** diese Abkommensbestimmung zufolge der in EAS 89 geäußerten Auffassung ~~des BM für Finanzen~~ aber nicht nur für positive sondern auch für negative Unternehmensgewinne, **also für** (=Verluste) **(EAS 89, EAS 3410)**. Allerdings ist zu beachten, dass der nach dem Rohprämienschlüssel aufzuteilende Gesamtgewinn (Gesamtverlust) nach österreichischem Recht zu ermitteln ist.

### 304 [251]

Im Fall einer Veräußerung der Betriebsstätte berührt der Umstand, dass die bisherigen laufenden Gewinne unter Anwendung der indirekten Gewinnaufteilungsmethode aus dem Gesamtgewinn des Unternehmens herausgeschält worden sind, nicht die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes.

*Beispiel:*

*Veräußert eine schweizerische Lebensversicherungs-AG ihre österreichische Niederlassung, dann ist der hierbei erzielte Veräußerungsgewinn gemäß Art. 13 Abs. 2 DBA-Schweiz in Österreich auch dann der Besteuerung zu unterziehen, wenn auf der*

*Grundlage des Rohprämienschlüssels eine indirekte Betriebsstättengewinnermittlung vorgenommen wurde (EAS 943).*

### **305 [252]**

Es ist zwar nicht ausdrücklich gefordert, dass die indirekte Gewinnaufteilungsmethode von beiden DBA-Partnerstaaten angewendet wird. Da die indirekte Gewinnaufteilungsmethode aber nur subsidiär zur Anwendung kommen soll, ist sie nicht zulässig, wenn der Betriebsstättengewinn durch eine Betriebsstättenbuchhaltung ermittelt wird, und diese in einem der beiden Staaten als Grundlage der Anwendung der direkten Gewinnaufteilungsmethode dient.

### **306 [253]**

Wenden beide DBA-Partnerstaaten die indirekte Gewinnaufteilungsmethode an, dann muss der Aufteilungsschlüssel in beiden Ländern korrespondierend angewendet werden. Die Höhe des aufzuteilenden Gewinnes ist aber in den beiden Staaten nach deren innerstaatlichem Recht zu ermitteln. Dies folgt für den Ansässigkeitsstaat **des Unternehmens** bereits aus **den Grundsätzen der** bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht. Für den Betriebsstättenstaat bedeutet dies allerdings, dass er genötigt ist, sein Steuerrecht auf Besteuerungsgrundlagen anzuwenden, die außerhalb seiner territorialen Besteuerungreichweite liegen. Da die Methodenwahl primär vom betroffenen internationalen Unternehmen ausgeht, muss ein ausländisches Unternehmen mit österreichischer Betriebsstätte dafür sorgen, dass auch in diesem Fall der Unternehmensgesamtgewinn dem österreichischen Steuerrecht entsprechend adaptiert wird.

### **307 [254]**

Das DBA legt nicht fest, in welcher Weise der Gewinnaufteilungsschlüssel zu ermitteln ist. Dies wird den Anwendern der Methode überlassen, wobei ihnen aber die Pflicht auferlegt wird, jenen Schlüssel zu wählen, der nach Lage des Falles ein fremdübliches Aufteilungsergebnis erwarten lässt. Die allgemein angewendeten Schlüssel lassen sich in drei Hauptgruppen einteilen, je nachdem, ob sie auf den Umsatz des Unternehmens, auf den Aufwand (idR Lohnaufwand) oder sein Vermögen abstellen.

### **308 [255]**

Es ist auch eine Mischmethode zulässig: Diese Methode geht vorrangig von der direkten Methode aus und wendet das indirekte, auf Aufteilungsschlüsseln basierende Aufteilungssystem auf nicht direkt zuordenbare Restgrößen der Gewinnermittlung an, zB Kosten der Geschäftsleitung.

### 309 [256]

Ein Wechsel in der Methodenwahl, um ein günstigeres steuerliches Ergebnis zu erreichen, ist unzulässig. Ein Methodenwechsel bedarf daher ausreichender wirtschaftlicher Gründe (Art. 7 Abs. 6 OECD-MA **idF vor 2010** und Z 31 OECD-Kommentar zu Art. 7 OECD-MA).

## 2.2.43. Bauausführungen und Montagen

### 2.2.43.1. Allgemeine Grundsätze

#### 310 [257]

Nach den allgemeinen Grundsätzen über die steuerliche Gewinnermittlung wird der Gewinn aus der Bau- oder Montagebetriebsstätte in der Regel erst mit der Abnahme des Bauvorhabens realisiert. Der Gewinn ist bei Bau- und Montageleistungen zwischen **Stammhaus** ~~Hauptsitz~~ und Betriebsstätte so aufzuteilen, dass die Betriebsstätte erhält, was ein fremder selbständiger Unternehmer für die Ausführung der Bau- oder Montageleistung unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen erhalten hätte. Die Fiktion, beim **Stammhaus** ~~Hauptsitz~~ handle es sich um den General- und bei der Betriebsstätte um einen fiktiven Subunternehmer, bietet einen brauchbaren Ansatz für den Fremdvergleich (**so auch BFG 1.8.2017, RV/4100134/2012**), wobei aber Rz **278** 225 zu beachten ist.

#### 311 [258]

Der Betriebsstätte ist **in vielen Fällen** regelmäßig ein auf ihre Bau- oder Montageleistung entfallender angemessener Teil des Gewinns nach der Kostenaufschlagsmethode zuzuordnen, **sofern die Tätigkeiten der Betriebsstätte nur Routinecharakter haben (EAS 3253). Die Kostenbasis umfasst dabei die direkten und indirekten Herstellkosten, dh. die Einzel- und Gemeinkosten iZm. der Bau- oder Montageleistung (Bruttogewinnaufschlag; Z 2.54 OECD-VPG). Von einer Routinetätigkeit ist in der Regel dann auszugehen, wenn in der Bau- oder Montagebetriebsstätte lediglich die eigentlichen Bau- oder Montagearbeiten erbracht werden, während das Unternehmerrisiko durch die Funktionen im Stammhaus bestimmt wird.**

#### 312 [259]

Bei komplexen Leistungsbeziehungen (**zB bei der Errichtung von Erst- oder Pilotanlagen oder bei Anlagenerrichtungen auf Grundlage neuer Technologien**) kann eine Zuordnung des Auftragsergebnisses entsprechend den Tätigkeiten, Funktionen und der Risikoverteilung zwischen **Stammhaus** ~~Hauptsitz~~ und **Bau- oder Montagebetriebsstätte** in einem kombinierten direkten/indirekten Verfahren (**Kostenschlüsselmethode**) sachgerecht sein (**EAS 3185**). **Dabei werden die durch**

**die Auftragsdurchführung entstandenen Gesamtkosten verursachungsgerecht aufgeteilt, wodurch der Betriebsstättenanteil ermittelt und auf den aus dem Auftrag erzielten Gesamtgewinn umgelegt werden kann. Dieses Verfahren ist letztlich eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode mit einem Aufteilungsschlüssel auf Kostenbasis. Im Einzelfall (abhängig von der jeweiligen Funktions- und Risikoanalyse) kann sich auch ein anderer sachgerechter Aufteilungsschlüssel ergeben.**

### 313 [260]

In stark vereinfachter Darstellung wird nach **der Kostenschlüsselmethode** dem kombinierten direkten/indirekten Verfahren die Ergebnisaufteilung zwischen **Stammhaus** Hauptsitz und ausländischer Betriebsstätte wie folgt vorgenommen:

Annahme: Bauauftrag in einer Auslandsbetriebsstätte, der einen Gesamtgewinn von 10 erbringt.

Kostenelemente	Gesamtkosten	Betriebsstättenanteil	
		%	
Vorbereitende Leistungen	5	0%	0,0
Engineering	18	0%	0,0
Material und Ausrüstungen	116	10%	11,6
Bauausführung und Überwachung	15	90%	13,5
Subauftragnehmer/ <b>Stammhaus</b> Hauptsitz	4	0%	
Subauftragnehmer/Betriebsstätte	<u>1</u>	100%	<u>1,0</u>
<b>SUMME</b>	<b>159</b>	<b>16,4%</b>	<b>26,1</b>

Der aus der Bauausführung erzielte Gewinn von 10 entfällt demnach mit 1,64 (16,4% von 10) auf die Bau- **oder Montagebetriebsstätte**.

### 314 [261, 258]

Bei Subauftragnehmern, die im **Betriebsstättenstaat** Baustellenstaat ansässig sind, ist das Besteuerungsrecht des **Betriebsstättenstaats** Baustellenstaates abkommensrechtlich nicht beschränkt; bei ausländischen Firmen hingegen hängt das Besteuerungsrecht des **Betriebsstättenstaats** Baustellenstaates davon ab, ob die Subauftragnehmer mit ihrer Arbeit die maßgebende Baustellenfrist überschreiten. An Gewinnen, die der Generalunternehmer aus der Auftragsweitergabe an Subauftragnehmer erzielt, kann dem **Betriebsstättenstaat** Baustellenstaat jedoch keinesfalls ein Besteuerungsrecht zustehen, wenn die Auftragsweitergabe an die Subauftragnehmer zu den Funktionen des **Stammhauses** Hauptsitzes zählt (**so auch BFG 1.8.2017, RV/4100134/2012**). **Zwar**

**kann in einem solchen Fall auch eine Betriebsstätte für den Generalunternehmer begründet werden, wenn der Generalunternehmer während der Zeit der Tätigkeit des Subunternehmers auf Grund der maßgeblichen Umstände des Einzelfalls die faktische Verfügungsmacht über die Baustelle hat; eine Zurechnung von Gewinnen scheidet aber in vielen Fällen (EAS 3405, OECD-MK Art. 5 Z 54 idF 2017), beispielsweise wenn der Generalunternehmer an der Baustelle vor Ort keine Funktionen ausübt.** Nur für jene Fremdfirmen, die von der Baustellenleitung selbst unter Vertrag genommen werden, kann dem **Betriebsstättenstaat** Baustellenstaat ein Besteuerungsrecht (an den Gewinnen des Generalunternehmers) zugeordnet werden. Es wäre daher sachlich nicht richtig, beim kombinierten Baustellengewinnaufteilungsverfahren die Kosten sämtlicher Subauftragnehmer zu 100% dem Baustellenstaat zuzuordnen.

*Beispiel (EAS 751, ähnlich EAS 1375):*

*Besteht die Funktion, die ein österreichischer Generalunternehmer an einer russischen **Baubetriebsstätte** Baustelle wahrnimmt, lediglich in der Bauüberwachung, die durch gelegentliche Entsendung von einigen Unternehmensmitarbeitern sichergestellt wird, dann wird nur der diesen Überwachungsaktivitäten zuordenbare Gewinnanteil aus der österreichischen Besteuerungsgrundlage des Generalunternehmers auszuscheiden sein, wobei für die Ermittlung dieses der russischen **Baubetriebsstätte** Baustelle zuzurechnenden Gewinnanteils die Kostenaufschlagsmethode angewendet wird (EAS 751, ähnlich EAS 1375).*

### **315 [262]**

Der Tätigkeitsort der Subunternehmer ist nur für deren Gewinnaufteilung, nicht aber für jene des Generalunternehmers von Relevanz. Wird daher vom österreichischen **Stammhaus** Hauptsitz ein österreichischer Architekt mit der Ausarbeitung projektbezogener Pläne beauftragt (ein Auftrag, der im Rahmen der Funktionen des **Stammhauses** Hauptsitzes ergeht), und werden hierfür die Grundlagenaufnahmen (Maße, Geländeproben usw.) seitens des Architektenbüros im Baustellenstaat vorgenommen und nur die Planausfertigungen in Österreich erbracht, dann sind die hierfür beim Generalunternehmer anfallenden Aufwendungen jedenfalls insgesamt dem **Stammhaus** Hauptsitz zuzurechnen (sie werden durch die in späteren Jahren eintretende Gewinnrealisierung steuerlich wieder entsprechend kompensiert).

### **316 [263]**

Die Einbeziehung der Kosten für die Ausbildung des Kundenpersonals sowie der technischen Unterstützung bei der Betriebsführung in das Gewinnaufteilungsverfahren ist nur dann vertretbar, wenn feststeht, dass für Gewinne des anlagenerrichtenden Unternehmens aus diesen Leistungen dem **Betriebsstättenstaat** Baustellenstaat ein Besteuerungsrecht zusteht. Dies ist aber regelmäßig nicht der Fall, weil solche Anschlussleistungen nicht mehr

vom Begriff der „Bauausführung oder Montage“ erfasst sind, denn diese ist mit der betriebsbereiten Fertigstellung der Anlage abgeschlossen (**Rz 220**). Ein Besteuerungsrecht steht dem **Betriebsstättenstaat** Baustellenstaat nur dann zu, wenn sich das anlagenerrichtende Unternehmen für diese nach Baufertigstellung erbrachten Aktivitäten einer Betriebsstätte im Sinn des Art. 5 Abs. 1 **OECD-MA DBA** im Baustellenstaat bedient, also zB hierfür nach wie vor ein Büro vor Ort unterhält.

### 2.2.43.2. Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen und –erträgen

#### 317 [264, 265]

Finanziert ein Unternehmen dem Auftraggeber die Auftragssumme, sind die Finanzierungserlöse abzüglich eventueller Refinanzierungsaufwendungen in der Regel dem **Stammhaus** Hauptsitz zuzuordnen, da dieses die entsprechenden Leistungen erbringt und Risiken trägt. Ein eventueller Leistungsbeitrag der Betriebsstätte bei der Abwicklung der Finanzierung ist zugunsten ihres Ergebnisses anteilig zu berücksichtigen.

#### **Beispiel (EAS 1983):**

*Erhält eine österreichische Kapitalgesellschaft, die sich an einem betriebsstättenbegründenden Auslandsbauvorhaben beteiligt, vom ausländischen Bauherrn eine Vorauszahlung und werden diese Finanzmittel sodann der ausländischen Muttergesellschaft der inländischen Kapitalgesellschaft als Darlehen verzinslich überlassen, dann unterliegen die hierfür gezahlten Zinsen der österreichischen Körperschaftsbesteuerung. Eine Zurechnung des Zinsenertrages als Betriebseinnahme der - in Österreich gemäß DBA steuerfrei zu stellenden - Auslandsbaubetriebsstätte wäre unzulässig, weil die Disposition über solche Finanzmittel, insbesondere wenn sie einen Zinsenertrag in Millionenhöhe abwerfen, nicht zu den Aufgaben und Funktionen einer Bau- **oder Montage**betriebsstätte gehören kann. Ist daher die Darlehensvergabe an die ausländische Muttergesellschaft den Funktionen des inländischen **Stammhauses** Hauptsitzes der Kapitalgesellschaft zuzuordnen (**siehe auch Rz 242**), dann bilden auch die hierdurch erwirtschafteten Zinsen Betriebseinnahmen des inländischen **Stammhauses** Hauptsitzes. Der bloße Umstand, dass die Vorauszahlung auf Bankkonten im Staat der Baustelle einging, hinsichtlich derer das Leitungspersonal der Bau- **oder Montage**betriebsstätte (entsprechend den Weisungen der inländischen Unternehmenszentrale) zeichnungsberechtigt war, vermag nicht zu bewirken, dass die Zinseneinkünfte der Bau- **oder Montage**betriebsstätte steuerlich zuzurechnen sind (EAS 1983 betr. DBA Deutschland).*

### 2.2.43.3. Liefergewinnbesteuerung

#### 318 [266]

Der mit dem Auftraggeber des Bauvorhabens vereinbarte Endpreis enthält sowohl den Gewinnaufschlag auf die Bau- und Montageleistung als auch für die Materialanlieferung (zB im Fall des Anlagenbaues auch der maschinellen Ausstattung der schlüsselfertig zu übergebenden Anlage). Die Liefergewinne, die aus einer solchen Material- und Maschinenanlieferung stammen, sind **grundsätzlich** dem **Stammhaus** Hauptsitz

zuzurechnen (**OECD-MK Art. 7 Z 25 idF vor 2010**). Nur soweit die Betriebsstätte selbst die zum Bau oder zur Montage notwendigen Materialien oder Subunternehmerleistungen beschafft, steht ihr entsprechend dem Umfang der kaufmännischen und technischen Abwicklung ein anteiliger Gewinn aus der Materiallieferung oder Subunternehmerleistung zu (**BFG 1.8.2017, RV/4100134/2012; BFH 13.11.1990, VIII R 152/86, BStBl II 1991, 94; EAS 2954 betr. DBA-Italien**). Zählt daher die Beschaffung der maschinellen Ausrüstung eines im Ausland montierten Transportsystems zu den Funktionen des österreichischen **Stammhauses**-Hauptsitzes, dann kann Österreich die diesen Funktionen zuzurechnenden Gewinnteile nicht auf der Grundlage von Art. 7 DBA von der Besteuerung freistellen und der Besteuerung im Ausland überlassen (EAS 979 betr. DBA-Spanien).

### **319 [267, 268]**

Die einschlägigen OECD-Grundsätze gelten auch für DBA, die vor ihrer Erlassung abgeschlossen worden sind (**vgl. Rz 19**). Es ist daher auch im Geltungsbereich dieser Altabkommen im Rahmen einer Funktionsanalyse zunächst festzustellen, welche Aktivitäten tatsächlich an der **Bau- oder Montagebetriebsstätte** Baustelle erbracht werden und sodann ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, welcher Gewinn einem fremden Unternehmen zugefallen wäre, das dieselbe Aktivität dort entfaltet (EAS 2149 betr. DBA-Türkei). Gleiches gilt, wenn eine Materialanlieferung und die Bauplanung von einem anderen Konzernunternehmen stammen.

#### ***Beispiel (EAS 647):***

*Übernimmt daher eine österreichische Kapitalgesellschaft (A-GmbH) den Auftrag, die Bauüberwachung und den örtlichen Materialeinkauf im Zuge einer Anlagenerrichtung im Baustellenstaat zu bewerkstelligen, so wird hierdurch - bei Überschreitung der 12-monatigen Baustellenfrist des Art. 5 Abs. 3 DBA - eine Betriebsstätte im Baustellenstaat begründet, die dem Baustellenstaat das Besteuerungsrecht für die aus dieser Betriebsstätentätigkeit erzielten Gewinne zuteilt. Wird die Bauplanung und die Zulieferung von Anlagenbauteilen von einer anderen konzernzugehörigen österreichischen Kapitalgesellschaft (B-GmbH) wahrgenommen, die diese Arbeiten in Österreich ausführt, dann unterliegen die von der B-GmbH erzielten Gewinne nicht der ausländischen Besteuerung. Dies selbst dann nicht, wenn es nach ausländischem Steuerrecht zulässig sein sollte, konzernmäßig verflochtene Gesellschaften als ein Steuersubjekt zu betrachten und folglich die Betriebsstätte der A-GmbH auch als Betriebsstätte der B-GmbH zu werten. Denn selbst in diesem Fall dürften Gewinne, die nicht durch in der Baustelle ausgeführte Tätigkeiten erzielt worden sind, nicht dem Ergebnis der Baustellenbetriebsstätte zugerechnet werden (EAS 647).*

#### **2.2.43.4. Unzulässige Gewinnaufteilungsmethoden**

### **320 [269]**

Eine Vorgangsweise, nach der ab dem Zeitpunkt der Baustellenbegründung der gesamte durch die Auslandsbaustelle verursachte Aufwand auf einem gesonderten Baustellenkonto

erfasst (und damit aus den österreichischen Betriebsausgaben entfernt) wird, wobei korrespondierend dazu aber auch der gesamte aus dem Bauvorhaben erzielte Ertrag aus der österreichischen Besteuerungsgrundlage ausgeschieden wird, wäre nicht DBA-konform. Denn hierdurch würden auch jene Gewinne der österreichischen Besteuerung entzogen, die auf Leistungen zurückzuführen sind, die dem österreichischen **Stammhaus** Hauptsitz zugerechnet werden müssen (insb. Auftragsakquisition, Angebotserarbeitung, Vertragsverhandlungen, Bauplanung, Finanzierung, Organisation der gesamten Bauabwicklung, Inlandsteil der Vorbereitung und Auswertung der Bauüberwachung vor Ort) (EAS 751 betr. DBA-Russland).

### **321 [270]**

Auch die Anwendung eines innerbetrieblichen Kostenumlageverfahrens in der Art, dass der Gewinn aus dem Auslandsbauvorhaben zunächst insgesamt aus der inländischen Besteuerungsgrundlage ausgeschieden wird und dass sodann im Kostenumlageverfahren die Aufwendungen des inländischen **Stammhauses** Hauptsitzes der ausländischen Betriebsstätte weiterbelastet werden, erscheint gesetzlich nicht gedeckt. Dies deshalb, weil hierdurch keine dem Art. 7 **OECD-MA DBA** entsprechende fremdverhaltenskonforme Gewinnabgrenzung erzielt werden kann. Denn ein Unternehmer, der die Funktion eines Generalunternehmers innehat und der ein fremdes unabhängiges Unternehmen im ausländischen Staat mit der nach seinen Instruktionen vorzunehmenden Bauüberwachung beauftragt, wird sich nicht mit einer bloßen Kostenvergütung zufriedengeben und ansonsten den Gesamtgewinn diesem ausländischen Beauftragten überlassen (EAS 751 betr. DBA-Russland).

#### **2.2.43.5. AOA und Verluste aus Bauprojekten**

### **322 [271]**

Erwächst aus dem Bauprojekt ein Verlust, dann ist nach den Grundsätzen der Funktionsanalyse des AOA festzustellen, ob dieser Verlust durch **das Stammhaus** den Hauptsitz, durch die Bau- **oder Montage**betriebsstätte oder in gemeinsamem Zusammenwirken durch beide verursacht worden ist.

### **323 [272]**

Sollte der Verlust dem **Stammhaus** Hauptsitz zuzurechnen sein und sollte daher der fiktive Subunternehmer (= Bau- **oder Montage**betriebsstätte) seine Leistung in einer Art und Weise erbracht haben, dass ein fremder Subunternehmer aus seinen Leistungen einen Gewinn erwirtschaftet hätte, dann steht nach AOA-Grundsätzen dem ~~Staat~~ der **Baubetriebsstättenstaat** ungeachtet des Umstandes, dass das Gesamtprojekt zu einem

Verlust geführt hat, ein Gewinnbesteuerungsrecht zu. In diesem Fall erhöht der im Ausland erfassbare positive Ergebnisanteil den in Österreich ausgleichs- bzw. vortragsfähigen Verlust.

### **2.2.43.6. Arbeitsgemeinschaften**

#### **324 [273]**

Eine Arbeitsgemeinschaft (**ARGE**) wird häufig in der Form einer GesBR gegründet. § 2 Abs. 4 EStG 1988 sieht vor, dass die Betriebsstätten einer ARGE anteilig als Betriebsstätten der ARGE-Mitglieder gelten, wenn ihr alleiniger Zweck auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt ist **und der Auftragswert 700.000 Euro nicht übersteigt**. Diese Regelung bewirkt aber lediglich, dass auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts die einzelnen ARGE-Mitglieder ihre Gewinnanteile selbständig ermitteln und nicht – **wie sonst im Falle von steuerlichen Mitunternehmenschaften** – Gewinnfeststellung unterworfen sind (**EStR 2000 Rz 5822**). Diese Regelung bedeutet aber nicht, dass im Fall **einer von** ARGEN, die mehrere Bauprojekte **oder einen Auftrag mit einem Wert von über 700.000 Euro** abwickeln und daher eine Gewinnfeststellung vorzunehmen **hat-haben**, grenzüberschreitend errichtete Auslandsbetriebsstätten nicht mehr als anteilige Betriebsstätten der **ARGE-Mitglieder der (Mitunternehmenschaft)** gesehen werden dürften. Denn die Betriebsstätten einer Personengesellschaft (**Mitunternehmenschaft**) gelten stets anteilig als Betriebsstätten der Gesellschafter (**Rz 327; EAS 1535, EAS 2500** BFH 29.1.1964, I 153/61 S, BStBl III 1964, 165, BFH 23.8.2000, I R 98/96, BStBl II 2002, 207).

#### **325 [274]**

Die Gesellschafter der als GesBR unterhaltenen ARGE sind unabhängig davon als Mitunternehmer anzusehen, ob für die ARGE ein Gewinnfeststellungsverfahren durchzuführen ist oder nicht. Die ARGE haftet im Außenverhältnis in der Regel gesamtschuldnerisch gegenüber dem Auftraggeber. Im Innenverhältnis werden die Leistungsverpflichtungen zwar genau aufgeteilt, aber die Eigenverantwortlichkeit besteht nur im Innenverhältnis und nicht auch gegenüber dem Auftraggeber. Der Auftrag wird einheitlich durchgeführt und das Gesamtergebnis unter den ARGE-Partnern aufgeteilt. Die gemeinschaftlichen Tätigkeiten von als Mitunternehmer anzusehenden ARGE-Partnern sind daher in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht als Einheit anzusehen, so dass die Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt oder nicht, nur einheitlich für die ARGE beurteilt werden kann (so auch Beispiel 11 in OECD (1999), „Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“, „OECD Partnership Report“ 1999). **Überschreitet deshalb die Anwesenheitsdauer der ARGE-Mitglieder bzw. die ihrer Arbeitnehmer die für die Begründung einer Betriebsstätte maßgebliche Frist, begründet jedes ARGE-**

## **Mitglied – ungeachtet seiner tatsächlichen Anwesenheitsdauer vor Ort – eine Betriebsstätte (OECD-MK Art. 5 Z 56).**

### **326 [275]**

Beteiligt sich ein Freiberufler an einer gewerblich tätigen BauAU-ARGE, dann erzielt auch er Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Denn die Tätigkeit einer Mitunternehmerschaft kann nur einheitlich beurteilt werden, es liegt daher für alle Mitunternehmer eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit vor (EStR 2000 Rz 5832), die unter die Zuteilungsregel des Art. 7 DBA OECD-MA fällt und nicht unter jene des Art. 14 (EAS 1333).

## **2.3. Personengesellschaften**

### **2.3.1. Transparenz- und Intransparenzprinzip**

#### **327 [276]**

Nach österreichischem Steuerrecht werden Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) nicht als eigenes Steuersubjekt behandelt, sondern es werden die von ihnen erwirtschafteten Gewinne anteilig in den Händen der Gesellschafter besteuert (Transparenzprinzip). Aus dieser auf der „Bilanzbündeltheorie“ fußenden Sichtweise folgt, dass nicht die Personengesellschaft als solche ein Unternehmen betreibt, sondern es betreibt jeder einzelne Gesellschafter ein eigenständiges Unternehmen (**VwGH 15.12.1992, 88/14/0093**; BFH 8.1.1969, I - 158/64, BStBl II 1969, 466 und BFH 26.2.1992, I R 85/91, BStBl II 1992, 937). Das „Unternehmen der Personengesellschaft“ wird abkommensrechtlich daher als Unternehmen der Gesellschafter behandelt, wobei jeweils so viele Unternehmen bestehen, wie Gesellschafter vorhanden sind. Alle Betriebsstätten einer betrieblich tätigen Personengesellschaft stellen damit Betriebsstätten der einzelnen Gesellschafter dar (ständige deutsche Rechtsprechung siehe zB BFH 29.1.1964, I 153/61 S, BStBl III 1964, 165 oder BFH 23.8.2000, I R 98/96, BStBl II 2002, 207; **EAS 3303, EAS 3403**). Dieser Grundsatz gilt für doppelstöckige Personengesellschaften sinngemäß; Betriebsstätten der Untergesellschaft sind abkommensrechtlich Betriebsstätten der Obergesellschaft (BFH 16.10.2002, I R 17/01, BStBl II 2003, 631). **Siehe EAS 3308 für doppelstöckige Personengesellschaften mit operativer und vermögensverwaltender Gesellschaft.** Bei grenzüberschreitenden Beteiligungen an Personengesellschaften kommt daher Art. 7 OECD-MA zur Anwendung; einer besonderen „Personengesellschaftsklausel“, die Art. 7 ausdrücklich als für Personengesellschaften anwendbar erklärt und die noch in zahlreichen österreichischen DBA enthalten ist (zB Art. 7 Abs. 7 DBA-Deutschland) bedarf es **dafür** daher nicht. Solchen Bestimmungen kann daher insoweit keine normative, sondern nur eine klarstellende Bedeutung beigemessen werden.

### **328 [277]**

Zahlreiche Staaten behandeln die Personengesellschaften in ihrem innerstaatlichen Recht allerdings als selbständiges Steuersubjekt, sei es zwingend (zB Ungarn, Kroatien, Slowenien, Spanien, Belgien) oder auf Grund einer ausgeübten Option (zB USA). Ob eine Gesellschaft bei der Abkommensanwendung als transparent oder intransparent zu behandeln ist, wird im DBA nicht geregelt. Diese Frage ist daher auf der Grundlage von Art. 3 Abs. 2 DBA nach dem Recht des jeweiligen Anwenderstaates und unabhängig von der Behandlung der Gesellschaft im DBA-Partnerstaat zu entscheiden.

### **329 [278]**

Auf österreichischer Seite fallen ausländische Personengesellschaften nicht unter den DBA-Begriff „Gesellschaft“ im Sinn von Art. 3 Abs. 1 lit. b DBA. Denn für die Beurteilung der Frage, ob eine ausländische Gesellschaft bei Anwendung des österreichischen Steuerrechts als Personengesellschaft oder als Körperschaft zu behandeln ist, wird der deutschen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis folgend (Urteile des RFH 12.2.1930, RFHE 27, 73 und des BFH 17.7.1968, I 121/64, BStBl II 1968, 695 und BFH 23.6.1992, IX R 182/87, BStBl II 1992, 972) in erster Linie darauf abgestellt, ob die ausländische Gesellschaft sich mit einer Gesellschaft des österreichischen Rechts vergleichen lässt (**KStR 2013 Rz 133 ff**). Ist eine ausländische Gesellschaft hinsichtlich ihres Aufbaues und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung einer österreichischen Personengesellschaft vergleichbar, dann ist sie nach diesen Grundsätzen in Österreich als Personengesellschaft zu behandeln (Typenvergleich, siehe zB EAS 303, EAS 493, EAS 1151, EAS 1159, EAS 1828, EAS 2375). Nicht entscheidend ist **dabei** die steuerliche Behandlung der Gesellschaft bzw. ihrer Gesellschafter in dem ausländischen Staat (EAS 1454).

### **330 [279]**

Wird im ausländischen Staat das Intransparenzprinzip (Trennungsprinzip) angewendet und der Gewinn der Personengesellschaft nicht in den Händen der Gesellschafter, sondern davon getrennt in den Händen der Gesellschaft besteuert, dann fällt im ausländischen Staat die Personengesellschaft abkommensrechtlich unter den Begriff „Gesellschaft“ im Sinn von Art. 3 Abs. 1 lit. b **OECD-MA DBA und gilt als ansässig im Sinn von Art. 4 Abs. 1 OECD-MA**. Hat eine solche im Ausland als intransparent (als Körperschaft) besteuerte Personengesellschaft in Österreich eine Betriebsstätte, dann werden die Betriebsstättengewinne der österreichischen Betriebsstätte dessen ungeachtet in den Händen der Personengeschafter besteuert. Der ausländische Staat ist bei der Besteuerung der in seinem Gebiet errichteten Personengesellschaft zur Körperschaftsteuerfreistellung der österreichischen Betriebsstättengewinne oder – bei

Anwendung des DBA-Anrechnungsverfahrens – zur Anrechnung der in Österreich erhobenen Steuer auf seine Körperschaftsteuer verpflichtet; diese Anrechnungsverpflichtung besteht **ungeachtet dessen** unabhängig davon, dass in Österreich nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter besteuert wurden und dass im Fall von natürlichen Personen als Personengeschafter in Österreich keine Körperschaftsteuer, sondern Einkommensteuer vorgeschrieben worden ist.

### 331 [280]

Führt eine im nationalen Recht der beiden DBA-Partnerstaaten vorgegebene unterschiedliche Qualifikation von Personengesellschaften zu positiven oder negativen Qualifikationskonflikten, **können** sind diese auf der Grundlage von Art. 23A Abs. 1 OECD-MA DBA aufgelöst werden aufzulösen. Denn Art. 23A Abs. 1 OECD-MA verpflichtet den Ansässigkeitsstaat **einerseits dazu**, die Doppelbesteuerung zu beseitigen, wenn die Einkünfte „nach diesem Abkommen im anderen **Vertragss**Staat besteuert werden dürfen“, **bindet ihn andererseits jedoch nicht daran, Einkünfte freizustellen oder Quellensteuern anzurechnen, wenn diese Einkünfte nicht „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen“.**

#### *Beispiel:*

*Ein in Staat X ansässiger Gesellschafter einer österreichischen Personengesellschaft veräußert seinen Gesellschaftsanteil. Aus der Sicht Österreichs liegt eine Veräußerung des in den österreichischen Betriebsstätten der Personengesellschaft befindlichen Betriebsvermögens des ausländischen Teilhabers vor; hierfür teilt Art. 13 Abs. 2 OECD-MA DBA das Besteuerungsrecht Österreich zu. Aus der Sicht des ausländischen Steuerrechtes ist dieser Vorgang allerdings nicht als Veräußerung von in Österreich belegenem Betriebsvermögen, sondern als Veräußerung der Beteiligung an einer österreichischen Gesellschaft zu sehen, weil Staat X Personengesellschaften wie Körperschaften besteuert. Staat X subsumiert daher den Veräußerungsvorgang nicht unter Art. 13 Abs. 2 OECD-MA DBA, sondern unter Art. 13 Abs. 5 OECD-MA DBA und gewährt daher keine Steuerfreiheit, sondern besteuert ebenfalls die mit dem Veräußerungsvorgang realisierten stillen Reserven (positiver Qualifikationskonflikt). Da sonach infolge von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA beide Staaten durch ihr voneinander abweichendes innerstaatliches Steuerrecht das Besteuerungsrecht zugewiesen erhalten, ist der Ansässigkeitsstaat (Staat X) auf Grund von Art. 23 OECD-MA DBA verpflichtet, die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Denn die Einkünfte dürfen nach dem OECD-MA DBA mit Staat X in Österreich besteuert werden.*

*Im umgekehrten Fall (ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger verkauft seine Beteiligung an einer Personengesellschaft des Staates X) wäre Österreich nicht zur Steuerfreistellung verpflichtet, weil in diesem Fall Staat X durch sein nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA DBA für die Abkommensauslegung maßgebendes innerstaatliches Steuerrecht zur Anwendung von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA genötigt und deshalb „auf Grund des Abkommens“ an der Besteuerung gehindert wird. Weil in diesem Fall die Einkünfte daher nicht „nach diesem Abkommen im anderen Staat besteuert werden dürfen“, verpflichtet Art. 23 Abs. 1 OECD-MA DBA den Ansässigkeitsstaat **Österreich nicht zur Freistellung oder Anrechnung** Steuerfreistellung.*

### 332 [NEU]

**Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Personengesellschaften als transparent oder intransparent ist auch Schwerpunkt des OECD Berichts zu Personengesellschaften (OECD Partnership Report). Die darin enthaltenen Grundsätze fanden im Zuge der Anti-BEPS-Maßnahmen der OECD Eingang in Art. 1 Abs. 2 OECD-MA 2017. Nach dieser Regelung gelten Einkünfte, die durch Rechtsträger oder Gebilde bezogen werden, die von (zumindest) einem Vertragsstaat als ganz oder teilweise steuerlich transparent behandelt werden, als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, jedoch nur soweit, als diese Einkünfte in diesem Vertragsstaat für Steuerzwecke als Einkünfte einer ansässigen Person behandelt werden. Die Bestimmung gilt nicht nur für Personengesellschaften, sondern für alle hybriden Rechtsträger oder Gebilde (zB Investmentfonds oder Trusts).**

***Beispiel:***

***Eine in Staat X errichtete Personengesellschaft wird in Staat X als steuerlich intransparent behandelt, während die Gesellschaft für Österreich als transparent gilt. Das mit dem Staat X abgeschlossene DBA enthält eine Art. 1 Abs. 2 OECD-MA 2017 entsprechende Bestimmung. Bezieht die Personengesellschaft Zinsen aus Österreich, so ist Art. 11 DBA vollständig anzuwenden, da der Staat X die Zinsen als Einkünfte der in Staat X ansässigen Personengesellschaft behandelt. Österreich hat den reduzierten Quellensteuersatz gemäß Art. 11 DBA unabhängig davon zu gewähren, wo die Gesellschafter der Personengesellschaft ansässig sind.***

### 2.3.2. Personengesellschaften/Mitunternehmerschaften

#### 333 [281]

Der Begriff „Personengesellschaften“ wird in einem sehr weiten Sinn verwendet. Er schließt alle Personenvereinigungen ein, in denen eine zur Gemeinschaftlichkeit führende Verbundenheit bezüglich der Einkünfte besteht. Geboten ist hierbei allein ein gemeinschaftsrechtliches, gesellschaftsrechtliches oder selbst nur ein faktisches gemeinschaftliches Band in Bezug auf die originäre Erzielung der Einkünfte der Beteiligten (Hinweis auf VwGH 29.5.1996, 94/13/0046).

#### 334 [282, 283]

Personengesellschaften in diesem weiten Sinn können indessen nur dann im Abkommensrecht von Art. 7 **OECD-MA** DBA erfasst werden, wenn sie in der Lage sind, grenzüberschreitend durch Betriebsstätten Einkünfte zu erzielen. Dies wiederum ist nur der Fall, wenn sie als „Mitunternehmerschaft“ anzusehen sind. Als Mitunternehmerschaften gelten nur solche Personengesellschaften, die im Rahmen eines Betriebes unternehmerisch

tätig sind (EStR 2000 Rz 5802) und daher (betriebsstättenbegründende) betriebliche Einkünfte erzielen. Typische Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaft sind Gesellschaftsformen des Unternehmensrechtes: die Offene Gesellschaft (OG) und die Kommanditgesellschaft (KG). ~~Aufgrund des Unternehmensgesetzbuches (idF Handelsrechts-Änderungsgesetz, BGBl. I Nr. 120/2005) gelten die vor dem 1.1.2007 entstandenen Offenen Handelsgesellschaften (OHGs) und Offenen Erwerbsgesellschaften (OEGs) als Offene Gesellschaften (OG) bzw. die Kommanditerwerbsgesellschaften (KEGs) als Kommanditgesellschaften (KG).~~

### **335 [284]**

Bei Anwendung der DBA gelten die Regelungen für Mitunternehmerschaften auch für die häufig anstelle der Gründung einer bloßen Betriebsstätte eingesetzten GmbH & CO KGs, die zu 100% dem Kommanditisten gehören und bei denen die ebenfalls dem Kommanditisten gehörende Komplementär-GmbH lediglich die Haftungsfunktion als Arbeitsgesellschafter ausübt.

### **336 [285]**

Auch die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR), deren Gründung an keinen Formalakt gebunden ist, kann eine Mitunternehmerschaft bilden, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung tritt. Handelt es sich um eine reine Innengesellschaft, dann ist der nach außen nicht in Erscheinung tretende Gesellschafter in der Regel nur dann Mitunternehmer, wenn er am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen beteiligt ist (VwGH 29.11.1994, 93/14/0150). Eine bloße Umsatzbeteiligung reicht zur Begründung einer Mitunternehmerschaft nicht aus (EStR 2000 Rz 5821).

### **337 [286]**

„Mitunternehmer“<sup>23</sup> ist nur, wer Unternehmerwagnis eingeht (Entfalten von Unternehmerinitiative und Übernahme von Unternehmerrisiko). Das Zutreffen dieser Voraussetzungen ist grundsätzlich für jeden Gesellschafter einer Personengesellschaft zu prüfen. Ist ein Gesellschafter nach Prüfung dieser Kriterien nicht Mitunternehmer, dann erzielt er keine betrieblichen Einkünfte. Ist ein Gesellschafter nicht Mitunternehmer, dann kann er echter stiller Gesellschafter sein und erzielt – sofern er keine § 7 Abs. 3-Körperschaft ist – Einkünfte aus Kapitalvermögen; sein Gewinnanteil ist bei der Personengesellschaft Betriebsausgabe. Er könnte auch bloßer Darlehensgeber oder weisungsgebundener Dienstnehmer sein. Dies ist anhand der tatsächlichen Verhältnisse und der Rechts- und Vertragsgestaltung zu beurteilen (EStR 2000 Rz 5804). Bei internationalen Sachverhalten ist eine Klärung dieser Fragen zunächst nach innerstaatlichem Recht herbeizuführen, bevor die Auswirkungen der Abkommen beurteilt werden. Denn erzielt ein bloß formell als

Personengeschafter ausgewiesener Abgabepflichtiger Einkünfte, die nach innerstaatlichem Recht solche aus Kapitalvermögen oder aus nichtselbständiger Arbeit darstellen, dann ist darauf nicht Art. 7 DBA, sondern Art. 11 oder 15 DBA anzuwenden.

### **338 [287]**

In dem hier verwendeten weiten Bedeutungsbild des Begriffes der Personengesellschaften können auch die bloß im Innenverhältnis Rechtswirkungen erzeugenden unechten (atypischen) stillen Gesellschaften Mitunternehmereigenschaft besitzen (EStR 2000 Rz 5815). In diesem Fall gelten die für Personengesellschaften entwickelten Abkommensregeln auch für die stille Gesellschaft.

### **339 [288]**

Der Umstand, dass in vielen österreichischen **DBA Doppelbesteuerungsabkommen** in einer „Personengeschaftsklausel“ des Art. 7 auch die „stillen Gesellschaften“ schlechthin genannt sind, sonach auch die „echten stillen Gesellschaften“ miterfasst sind, bewirkt, dass in diesen Sonderfällen auf der DBA-Ebene auch für den echten stillen Geschafter Art. 7 zur Anwendung kommt. Der echte stille Geschafter kann zwar begrifflich über keine Betriebsstätte verfügen, doch ist in diesen Fällen das Abkommen teleologisch so zu verstehen, dass das Besteuerungsrecht dem Staat zugewiesen ist, in dem sich die Betriebsstätte des Unternehmens befindet, an dem sich der Investor als echter stiller Geschafter beteiligt hat. Derartige besondere Klauseln finden sich **zB** in den Abkommen mit ~~Ägypten, (Argentinien), Australien, Belgien, Brasilien, China, (CSSR), Estland, Finnland, Griechenland, Großbritannien, Indonesien, Irland, Israel, Italien, Kanada, Kirgistan, Korea, Kroatien, Litauen, Malaysia, Malta, Mexiko, Mongolei, Nepal, Norwegen, Philippinen, Polen, Portugal, der Schweiz, Slowenien, Spanien, Südafrika, Thailand, Tunesien, Ukraine, Ungarn, und den USA, Usbekistan, VAE, Weißrussland, Zypern.~~ Das Abkommen mit Argentinien wurde mit Wirkung ab 2008 gekündigt; das Abkommen mit der CSSR gilt noch für die Slowakei und wurde mit Wirkung ab 2008 im Verhältnis zu Tschechien durch ein neues Abkommen ersetzt, das die Klausel nicht mehr enthält.

### **340 [289]**

Auch eine Erbengemeinschaft kann eine Mitunternehmerschaft bilden, wenn die Erben eines Einzelunternehmers dessen Betrieb fortführen (VwGH 22.12.1976, 1688/74). Es liegt diesfalls eine GesBR vor, wobei die Mitunternehmerstellung jedes einzelnen Erben nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen ist (EStR 2000 Rz 5823).

### 341 [290]

Bei einer Unterbeteiligung beteiligt sich eine natürliche oder juristische Person am Mitunternehmeranteil eines Personengeschafters (Hauptgesellschafters). Hat der Unterbeteiligte nicht nur Anteil am Gewinn/Verlust des Hauptgesellschafters, sondern auch an den stillen Reserven und dem Firmenwert, dann ist er Mitunternehmer und erzielt betriebliche Einkünfte, wenn **auch** der Hauptgesellschafter betriebliche Einkünfte erzielt (EStR 2000 Rz 5824). Im Fall einer solchen mitunternehmerischen Unterbeteiligung an den Gewinnen einer ausländischen Personengesellschaft, steht das Besteuerungsrecht dem Betriebsstättenstaat zu und es hat der Ansässigkeitsstaat – je nach anzuwendender Methode – die Einkünfte des Unterbeteiligten von der Besteuerung freizustellen oder die darauf entfallende ausländische Steuer anzurechnen. Ob der Unterbeteiligte der ausländischen Personengesellschaft und der ausländischen Steuerbehörde bekannt ist oder nicht, ändert in den Anrechnungs-DBAs **mit Anrechnungsmethode** nichts an der Anrechnungsverpflichtung in Bezug auf die ausländische Steuer, die dort dem Hauptgesellschafter vorgeschrieben worden ist.

### 342 [291]

Ein Fruchtgenussberechtigter an einem Gesellschaftsanteil ist nur dann Mitunternehmer, wenn er die dem Fruchtgenussbesteller zustehenden Einflussmöglichkeiten an der Geschäftsführung ausüben kann und wenn er am Betriebserfolg, den stillen Reserven und dem Firmenwert beteiligt ist. Eine bloße Beteiligung am Gewinn des Fruchtgenussbestellers reicht zur Begründung der Mitunternehmerstellung des Fruchtnießers nicht aus. Ohne Einflussmöglichkeit des Fruchtnießers verbleibt der Gewinnanteil beim Fruchtgenussbesteller; gleiches gilt, wenn der Fruchtnießler daneben bereits Mitunternehmer der Gesellschaft ist (EStR 2000 Rz 5828).

### 343 [292]

Wird eine Beteiligung an einer Personengesellschaft treuhänderisch gehalten, dann ist für die Beurteilung der Mitunternehmerstellung des Treugebers bzw. gegebenenfalls des Treuhänders die rechtliche Gestaltung des Treuhandvertrages ausschlaggebend. Mitunternehmer ist in der Regel der Treugeber (VwGH 15.3.1977, 2653/76). Hingegen ist der Treuhänder Mitunternehmer, wenn ihm gegenüber der Treugeber bloß eine Geldforderung und keinen Anspruch auf Herausgabe des Treuhandvermögens hat und der Treuhänder persönliches Unternehmerrisiko trägt und Unternehmerinitiative entfaltet (VwGH 25.11.1999, 97/15/0118; 19.12.1990, 86/13/0136; EStR 2000 Rz 5829). **Nach** in den Abkommen, die das Anrechnungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsehen, ist die dem Treuhänder vorgeschriebene ausländische Einkommensteuer bei der Besteuerung des

inländischen Treugebers anrechenbar, **wenn dem Treuhänder die Einkünfte nach innerstaatlichem Recht nicht zuzurechnen sind.** Dies gilt auch dann, wenn der Treuhänder in einem Staat ansässig ist, mit dem der Betriebsstättenstaat kein **DBA Doppelbesteuerungsabkommen** abgeschlossen hat.

### **344 [293]**

Die **Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung** (EWIV) unterliegt dem Art. 7 DBA in gleicher Weise wie andere gewerblich tätige Personengesellschaften.

## **2.3.3. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft**

### **2.3.3.1. Außerbetriebliche Leistungsbeziehungen**

#### **345 [294]**

Entgelte für Leistungen, die ein Gesellschafter seiner ausländischen Personengesellschaft außerhalb eines von ihm geführten Betriebes erbringt, unterliegen ~~den~~ **Zuordnungsgrundsätzen des § 23 Z 2 EStG 1988.** Gewährt daher der im DBA-Partnerstaat ansässige Gesellschafter grenzüberschreitend seiner österreichischen Personengesellschaft ein Darlehen (ein solches wäre auch die Anleihezeichnung durch einen Mitunternehmer der emittierenden Gesellschaft), so bildet dieses Darlehen Eigenkapital des Gesellschafters und es stellen die empfangenen Zinsen Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters dar; sie sind daher als Teil des Gewinnes aus der inländischen Personengesellschaftsbetriebsstätte im Inland zu besteuern und im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters nach Maßgabe des **Methodenartikels Art. 23 DBA** steuerlich zu entlasten. Dem AOA (**light**) wird daher bei den außerbetrieblichen Leistungsbeziehungen nicht die Wirkung beigemessen, die Rechtsfolgen des § 23 Z 2 EStG 1988 zu beseitigen.

#### **346 [295]**

Erhält ein in Österreich ~~Aansässiger~~ **Gesellschafter** von seiner ausländischen Personengesellschaft Geschäftsführervergütungen, dann stellen sich diese als Entnahme eines Vorweggewinnes dar und sind – auch wenn die Geschäftsführertätigkeit überwiegend in Österreich ausgeübt worden sein sollte – als Teil des ausländischen Betriebsstättengewinnes in Österreich von der Besteuerung gemäß Art. 7 iVm Art. 23 DBA freizustellen. Sollte allerdings im Verhältnis zum DBA-Partnerstaat infolge unterschiedlicher innerstaatlicher Rechtsvorschriften ein Qualifikationskonflikt eintreten (insb. im Fall von Staaten, die die Intransparenzmethode anwenden) und sollte der DBA-Partnerstaat auf der Grundlage von Art. 15 DBA den auf die Österreich-Tätigkeit entfallenden Teil der Bezüge von der Besteuerung freistellen, dann wäre dieser negative Qualifikationskonflikt auf der

Grundlage von Art. 23 ~~OECD-MA~~ **DBA** zu lösen und es wäre Österreich insoweit nicht zur Steuerfreistellung verpflichtet (siehe Rz **331-280**).

### **347 [296]**

Sondervergütungen der KG liegen auch dann vor, wenn der Gesellschafter einen Geschäftsführungsvertrag formell nicht mit der KG, sondern mit der Komplementär-GmbH abgeschlossen hat (VwGH 23.3.1999, 99/14/0026); die Geschäftsführerbezüge bilden auch in diesem Fall Anteile an den in den inländischen Betriebsstätten der Personengesellschaft erwirtschafteten Gewinnen, die selbst bei beschränkter Steuerpflicht des Geschäftsführers sowohl nach inländischem Recht (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) als auch nach zwischenstaatlichem Recht (Art. 7 ~~OECD-MA~~ **DBA**) der österreichischen Besteuerung unterliegen. Wegen der in Art. 3 Abs. 2 ~~OECD-MA~~ des Abkommens ausdrücklich bestätigten Rückgriffsmöglichkeit auf innerstaatliches Recht können die Geschäftsführerbezüge nicht der Zuteilungsregel des Art. 15 ~~OECD-MA~~ **DBA** zugeordnet werden (EAS 1712).

### **2.3.3.2. Betriebliche Leistungsbeziehungen**

#### **348 [297]**

Die aus der „Bilanzbündeltheorie“ hervorgehenden Zurechnungsvorschriften des § 23 Z 2 EStG 1988 sind auf Leistungsbeziehungen nicht anzuwenden, deren Ursache sowohl im Gewerbebetrieb der Personengesellschaft als auch in einem Betrieb des Gesellschafters liegt und die ebenso geschlossen und abgewickelt werden wie zwischen fremden Unternehmen (VwGH 16.3.1979, 2979/76; 28.2.1989, 89/14/0019; 30.5.1995, 92/13/0018 und EStR 2000 Rz 5879; **EAS 3272**). **Auch die Grundsätze des AOA light sind daher anzuwenden.**

#### **349 [298]**

Bei einer vorhandenen (Mit)Veranlassung der Beziehungen zur Personengesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis ist ~~wahl~~ auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts § 23 Z 2 EStG 1988 anwendbar und es stellen die empfangenen Entgelte Sonderbetriebseinnahmen aus der Personengesellschaft dar. Die steuerliche Behandlung wird damit - auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts - außerbetrieblichen Leistungsbeziehungen gleichgestellt. Gewährt daher ein ausländischer Gesellschafter aus seinem ausländischen Einzelunternehmen ein Darlehen an seine inländische Personengesellschaft und ist diese Darlehensgewährung auf seine Gesellschafterfunktion zurückzuführen, dann liegen **hinsichtlich der empfangenen Zinsen** Sonderbetriebseinnahmen **des Gesellschafters** im Sinn von § 23 Z 2 EStG 1988 vor (EStR 2000 Rz 5871). **Dem AOA (light) wird daher auch hier nicht die Wirkung beigemessen, die Rechtsfolgen des § 23 Z 2 EStG 1988 zu beseitigen (Rz 345).** ~~Es ist derzeit international noch nicht geklärt, ob unter Berücksichtigung des AOA auf der Ebene~~

~~des Abkommensrechtes solche Entgelte noch einen Bestandteil des inländischen Betriebsstättengewinnes bilden, oder unter Wahrung des Fremdvergleichsgrundsatzes als Betriebsausgabe gewinnmindernd anzusetzen sind. Gesellschafter von Personengesellschaften, die mit diesem Problem konfrontiert sind, haben die Möglichkeit, beim BM für Finanzen eine Klärung der Rechtsfrage im Wege eines Verständigungsverfahrens mit dem jeweils betroffenen ausländischen Staat herbeizuführen.~~

### **2.3.3.3. Vermögensverwaltende Personengesellschaften**

#### **350 [299]**

Eine Personengesellschaft, die ausschließlich eigenes Kapitalvermögen oder eigenes unbewegliches Vermögen nutzt, ist vermögensverwaltend tätig und hat daher keine betrieblichen Einkünfte (**ESTR 2000 Rz 6015**). Sie hat folglich auch nicht den Status einer „Mitunternehmerschaft“. Ihre Räumlichkeiten, die nicht der Erzielung betrieblicher Einkünfte, sondern der Erzielung von Einkünften aus Vermögensverwaltung dienen, begründen daher keine Betriebsstätte (**EAS 3304**). Die in solche Personengesellschaften einfließenden Vermögenserträge (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Immobilienverwertungserträge) fallen daher nicht unter Art. 7, sondern unter Art. 10, 11 oder 12 **OECD-MA-DBA**. Daher entfaltet auch der AOA keine Auswirkungen auf die Leistungsbeziehungen zwischen vermögensverwaltenden Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern.

#### **351 [300]**

Vermögensverwaltende Personengesellschaften begründen für die Gesellschafter selbst dann keine Betriebsstätten, wenn die Gesellschafter gewerblich tätige Kapitalgesellschaften sind. Denn auch in solchen Fällen können nur Räumlichkeiten, die der Ausübung eines Betriebes dienen, als Betriebsstätte angesehen werden. Es ist erforderlich, dass in solchen Räumlichkeiten eine betriebliche Tätigkeit entfaltet wird, dass dort der Betrieb „umgeht“ (BFH 7.6.1966, I B 61/63, BStBl III 1966, 567). Dies ist weder bei bloßem Grundbesitz einer Kapitalgesellschaft (BFH 30.8.1960, I B 148/59 U, BStBl III 1960, 468; ähnlich RFH 27.5.1941, RStBl 1941, 393 und VwGH 19.6.1968, 1561/67) noch bei anderen vermögensverwaltenden Tätigkeiten der Fall (New Yorker Büro, das nur Beteiligungen und Vermögen verwaltet, BFH 16.10.2002, I R 17/01, BStBl II 2003, 631).

#### **352 [301]**

Werden die nach österreichischem Recht als vermögensverwaltend eingestuft Personengesellschaften im Ausland als betrieblich tätig gewertet, kann dies zu einem internationalen Qualifikationskonflikt führen. Nach österreichischem Recht ist eine bloß eigenes Vermögen verwaltende GmbH & Co KG oder GmbH & Still daher keine

Mitunternehmerschaft (EStR 2000 Rz 6015). Diese Rechtslage weicht von der in Deutschland geltenden **Rechtslage** ab, da nach der deutschen „Geprägetheorie“, im Fall einer GmbH & Co KG die Kapitalgesellschaft der gesamten Personengesellschaft ein gewerbliches „Gepräge“ verleiht. Dadurch verursachte Qualifikationskonflikte sind auf der Grundlage von Art. 23 **DBA-Deutschland** aufzulösen (siehe auch Rz **331-280**).

*Beispiel:*

*Verlegt im Fall einer Betriebsaufspaltung ein bisher in Deutschland ansässig gewesener Kommanditist einer deutschen Besitz-GmbH & Co KG, die nach österreichischem Recht vermögensverwaltend, nach deutschem Recht aber in einer deutschen Betriebsstätte gewerblich tätig ist, seinen Hauptwohnsitz nach Österreich, dann fallen die in die deutsche KG einfließenden Gewinnausschüttungen der deutschen Betriebs-GmbH nach deutschem Recht unter Art. 7 **DBA-Deutschland** und sind in Deutschland zu besteuern. Nach österreichischem Recht hingegen kommt hierauf Art. 10 **DBA-Deutschland** zur Anwendung, der das Besteuerungsrecht Österreich zuteilt. Auch dieser Qualifikationskonflikt ist über Art. 23 **DBA-Deutschland** aufzulösen und führt zur Steuerfreistellung in Österreich (siehe in diesem Sinn EAS 556).*

## 3. Teil: Dokumentations- und Meldepflichten

### 3.1. Allgemeines Dokumentationsvorschriften

#### 3.1.1. Rechtsgrundlagen

##### 353 [302]

§ 124 BAO sieht vor, dass derjenige, der nach Unternehmensrecht **oder anderen gesetzlichen Vorschriften** zur Führung und Aufbewahrung von „Büchern“ verpflichtet ist, diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen hat. **Daneben ist die Buchführungspflicht nach § 125 BAO zu beachten.**

##### 354 [303]

„Bücher“ im Sinn des Abgabenrechts sind Aufschreibungen, die der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1988 bzw. § 5 EStG 1988) dienen. Daraus folgt, dass die „Buchführung“ nicht nur der Ermittlung des unternehmensrechtlichen Gewinnes dient, sondern auch die Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinnes ermöglichen muss. Durch eine den Vorschriften der BAO entsprechende Buchführung muss daher der Betriebsvermögensvergleich mit seinen steuerlichen Werten, sonach mit den Werten der Steuerbilanz ermöglicht werden. Der Begriff der Buchführung schließt damit den gesamten Ableitungsprozess aus der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung durch Vornahme einer Mehr- & Weniger Rechnung ein. Denn erst durch diese Ableitung wird es begrifflich möglich, die Werte der Steuerbilanz zu ermitteln.

##### 355 [304]

Inländische Konzerngesellschaften sind zwar zivilrechtlich nicht dazu verpflichtet, bei Verträgen mit ihrer ausländischen Muttergesellschaft dem Fremdvergleich entsprechende Preise zu vereinbaren, da insoweit Vertragsfreiheit gilt. Auch wenn daher keine unternehmensrechtliche Verpflichtung besteht, Belegmaterial über die fremdverhaltenskonforme Preisgestaltung zu erstellen, kann daraus aber nicht abgeleitet werden, dass auch keine steuerliche Dokumentationsverpflichtung bestünde. Weil der Begriff „Buchführung“ die Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle in einer Art und Weise erfordert, dass daraus eine Ermittlung des **steuerrechtlichen** Gewinnes möglich wird, verlangt dies nach einer Gewinnermittlung unter Beachtung des in § 6 Z 6 EStG 1988 und Art. 9 **OECD-MA DBA** festgeschriebenen Fremdvergleichsgrundsatzes. Beruft sich daher ein internationaler Konzern darauf, dass es **unternehmensrechtlich** genügt, lediglich die von der ausländischen Muttergesellschaft in Rechnung gestellten Einkaufspreise zu verbuchen und sind diese Einkaufspreise gemessen im Fremdvergleich überhöht, dann erwächst daraus

die steuergesetzliche Verpflichtung, die „Bücher“ so zu ergänzen, dass eine **steuerrechtliche** Gewinnermittlung mit fremdvergleichstauglichen Daten ermöglicht wird.

### **356 [305]**

Ergänzend statuiert § 131 Abs. 1 Z 5 BAO die Verpflichtung, die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufzubewahren, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. „Überprüfung der Eintragungen“ bedeutet im gegebenen Zusammenhang, **die** Überprüfung der steuerlichen Richtigkeit der in den Büchern vorgenommenen Eintragungen. **Dem** Das Belegmaterial muss daher – soweit Geschäftsbeziehungen zu verbundenen Unternehmen betroffen sind – **zu entnehmen sein, dass** den Erfordernissen des Fremdverhaltens im Sinn des § 6 Z 6 EStG 1988 und des Art. 9 **OECD-MA DBA entsprochen wird**-entsprechen. Für die Auslegung, in welchem Umfang ein Belegsystem erforderlich ist, ist auf die OECD-VPG zurückzugreifen (Hinweis insb.esondere auf **das dreistufige Dokumentationskonzept** die allgemeinen Dokumentationserfordernisse in Kapitel V und auf die besonderen Dokumentationserfordernisse für Kostenverteilungsverträge in Z 8.5040 ff OECD-VPG).

### **357 [306]**

Bei der behördlichen Prüfung, ob der Fremdvergleichsgrundsatz in den Beziehungen zu den ausländischen verbundenen Unternehmen eingehalten wurde, ist gegebenenfalls auch auf § 138 BAO zurückzugreifen. Denn nach dieser Bestimmung haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörden in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Anbringen sind im gegebenen Zusammenhang vor allem die Steuererklärungen, in denen die steuerpflichtigen Gewinne unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes **im Sinne des** gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 und Art. 9 **OECD-MA DBA** auszuweisen sind. Treten im Rahmen einer abgabenbehördlichen Außenprüfung Zweifel an der gesetzeskonformen Gewinnermittlung auf, dann trifft den Abgabepflichtigen die **Mitwirkungsverpflichtung** Kooperationsverpflichtung des § 138 BAO. Es dürfen hierbei zwar keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Richtigkeit der Parteibehauptungen auferlegt werden (VwGH 25.9.1964, 1528/63; 24.2.2004, 99/14/0247). Doch ist davon auszugehen, dass ein behördliches Auskunftsverlangen, das sich im Rahmen der international anerkannten Dokumentationserfordernisse der OECD-VPG bewegt (Hinweis insb.esondere auf das **dreistufige Dokumentationskonzept** die allgemeinen Dokumentationserfordernisse in Kapitel V **OECD-VPG** und auf die besonderen Dokumentationserfordernisse für Kostenverteilungsverträge in Z 8.5040 ff OECD-VPG), grundsätzlich nichts Unerfüllbares verlangt.

### 358 [307]

Der Abgabepflichtige hat demnach im Rahmen der ihn nach den Bestimmungen der §§ 124, 131 und 138 BAO treffenden Obliegenheiten zu belegen, dass die Preisgestaltung in Geschäftsbeziehungen zu **verbundenen** ~~nahestehenden~~ Unternehmen auf der Grundlage der Bestimmungen des § 6 Z 6 EStG 1988 und der Art. 7 und 9 **OECD-MA** ~~DBA~~ dem Grundsatz des Fremdverhaltens entspricht (Angemessenheitsdokumentation). **Die Anforderungen in Bezug auf die Verrechnungspreisdokumentation sind zeitnah zu erfüllen. Dies bedeutet, dass die Dokumentation grundsätzlich zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles erstellt werden muss (Z 5.8 OECD-VPG).**

### 359 [308]

Die diesbezüglichen Aufzeichnungen müssen einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Frist die Prüfung ermöglichen, ob und inwieweit die Abgrenzung der Einkünfte zwischen dem Steuerpflichtigen und dem **verbundenen** ~~nahestehenden~~ Unternehmen dem Grundsatz des Fremdverhaltens entspricht. **Dafür müssen die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst dargestellt werden (VwGH 28.1.2003, 99/14/0100).** Unsortierte Massencomputerausdrucke erfüllen diese Aufgabe nicht. Auch die bloße Vorlage von Urkundenkonvoluten ist nicht ausreichend, wenn sich aus solchen Unterlagen der konkrete Leistungsinhalt und der konkrete Wert der Leistungen nicht nachvollziehbar ergibt (VwGH 8.7.2009, 2007/15/0036). **Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung darüber getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche von der verbundenen Gesellschaft geleistet wurde (VwGH 19.4.2018, Ra 2017/15/0041).** Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen (zB Bemühungen, Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung) besteht (VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032).

### 360 [NEU]

**Liegt eine Verrechnungspreisdokumentation vor, die den Bestimmungen der BAO über Aufzeichnungen sowie den für Verrechnungspreise einschlägigen Normen entspricht, so hat sie die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und ist der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen. In diesem Fall trifft die Abgabenbehörde die Beweislast für den Nachweis, dass die Verrechnungspreise nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Lassen sich die Grundlagen für**

**die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, zB aufgrund mangelnder oder sachlich unrichtiger Dokumentation, so ist diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen, wobei das Ergebnis den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe kommen muss (BFG 9.6.2018, RV/1100098/2011). Es können dabei nicht nur einzelne Verrechnungspreise für Waren, Dienstleistungen oder Lizenzen geschätzt werden, sondern zB auch Gewinnmargen sowie Gewinn- oder Kostenaufschläge.**

### **361 [NEU]**

**Bei Verrechnungspreisfällen handelt es sich überdies um Auslandssachverhalte, sodass gemäß § 115 Abs. 1 2. Satz BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht. Die erhöhte Mitwirkungspflicht hat beispielsweise zur Folge, dass es am Abgabepflichtigen liegt, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen oder im Ausland lebende Zeugen zu kontaktieren und stellig zu machen. Weiters ist beispielsweise bereits während der Geschäftstätigkeit dafür Vorsorge zu treffen, dass für das Abgabeverfahren erforderliche Urkunden und Dokumente verfügbar sind; alle relevanten Sachverhaltselemente sind so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind. Kommt der Abgabepflichtige der erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nach, so hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167) festzustellen (dh. jenen Sachverhalt anzunehmen, der die überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat) bzw. die Bemessungsgrundlage allenfalls zu schätzen.**

### **3.1.2. Umfang und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation**

#### **362 [NEU]**

**Für Geschäftseinheiten, welche nicht die Schwellenwerte des VPDG überschreiten, besteht keine Verpflichtung, bei der Verrechnungspreisdokumentation die durch das VPDG sowie durch die VPDG-DV vorgegebene Struktur (Local File, Master File und länderbezogener Bericht) nachzuvollziehen (siehe Rz 379). Eine solche Verpflichtung ergibt sich auch nicht aus dem allgemeinen Verweis auf die OECD-VPG und das darin ebenso verankerte dreistufige Dokumentationskonzept (Z 5.16 ff OECD-VPG). Eine Geschäftseinheit kann jedoch eine nach den Bestimmungen der BAO zu führende Dokumentation freiwillig an diese Vorschriften anlehnen. Hinsichtlich des Umfangs und der Struktur der Dokumentation wird aber nicht derselbe Maßstab anzulegen sein wie bei Geschäftseinheiten, welche die maßgeblichen Schwellenwerte überschreiten.**

### 363 [NEU]

**Der erforderliche Umfang der Verrechnungspreisdokumentation ist im Einzelfall zu beurteilen und ist nicht nur durch den Umfang der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen selbst bestimmt, sondern vor allem auch durch die Komplexität des jeweiligen Sachverhalts sowie durch die Branche. Für jeden Verrechnungspreisfall besteht dabei ein gewisser Mindestinformationsbedarf, weshalb jede Verrechnungspreisdokumentation zumindest folgende Punkte umfassen sollte:**

- **Allgemeine Informationen über die verbundenen Unternehmen (Organigramm, Beteiligungsverhältnisse, finanzielle Verhältnisse, Kurzbeschreibung der Unternehmens- und Geschäftsstrategie sowie der Markt- und Wettbewerbsverhältnisse);**
- **Beschreibung der zu beurteilenden konzerninternen Transaktionen (Geschäftsbeziehungen) nach Art und Umfang;**
- **Darstellung der Einbindung des inländischen Unternehmens in eine international verlaufende Wertschöpfungskette des Konzerns;**
- **Auflistung der wahrgenommenen Funktionen, des eingesetzten Vermögens und der übernommenen Risiken (Funktions- und Risikoanalyse, siehe im Detail Rz 366 ff);**
- **Begründung für die Auswahl der angewendeten Verrechnungspreismethode und Darstellung der Angemessenheit der Verrechnungspreise (unter Hinweis auf mögliche Fremdgeschäfte oder auf fremde Unternehmen, die vergleichbare Geschäfte tätigen); und**
- **Schriftliche Verträge, die im Vorhinein zur Transaktion abgeschlossen wurden.**

### 364 [309]

Wird die Verrechnungspreisdokumentation von multinationalen Unternehmen auf der Grundlage der EU-Ratsentschließung über den EU-Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen **in der Europäischen Union („EU-TPD“**, ABl. Nr. C 176 vom 28.07.2006 S. 1),<sup>7</sup> aufgebaut, ist diese bei der Beurteilung der Verrechnungspreise eines multinationalen Konzerns als Kerndokumentation anzuerkennen. Die EU-**TPD** Verrechnungspreisdokumentation steht **dabei** allerdings nicht im Gegensatz zu den OECD-VPG **und dem VPDG**, sondern ist **vielmehr** im Gegenteil vor dem Hintergrund der OECD-VPG zu betrachten (Präambel zur Ratsentschließung). <sup>7</sup>Ihre

Anwendung ist im Übrigen für die multinationalen Unternehmen nicht verpflichtend vorgeschrieben (**EAS 3294**). Sie entbindet **zugleich aber** auch nicht davon, dass während einer Außenprüfung oder sonst über Anforderung durch das Finanzamt zusätzlich zu der EU-**TPD** ~~Verrechnungspreisdokumentation~~ weitere Informationen und Unterlagen vorzulegen sind (Z 18 des Anhangs zur Ratsentschließung).

### **365 [NEU]**

**Als Bücher und Aufzeichnungen im Sinn von § 124 ff BAO ist die Verrechnungspreisdokumentation in einer lebenden Sprache zu führen. Gemäß § 131 Abs. 1 Z 1 BAO hat der Abgabepflichtige jedoch auf Verlangen der Abgabenbehörde eine (bei Bedarf auch beglaubigte) Übersetzung beizubringen, soweit die Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer im Abgabenverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden. Die Amtssprache ist in Österreich gemäß Art. 8 B-VG grundsätzlich die deutsche Sprache. Werden daher für Zwecke der Verrechnungspreisdokumentation Unterlagen in einer Fremdsprache vorgelegt, so kann die Abgabenbehörde eine deutsche Übersetzung verlangen. Zur Sprache der Verrechnungspreisdokumentation nach § 10 VPDG sowie § 11 VPDG-DV siehe Rz 382.**

### **3.1.3. ~~3-2~~ Funktions- und Risikoanalyse**

#### **366 [310]**

Der **Abgabepflichtige** Steuerpflichtige ist im Rahmen der **Verrechnungspreisdokumentation** ~~Angemessenheitsdokumentation~~ gehalten, für seine Geschäftsbeziehungen mit **verbundenen Unternehmen** ~~den Nahestehenden~~ auch eine **Vergleichbarkeitsanalyse** ~~Funktions- und Risikoanalyse~~ durchzuführen (**zu den fünf Vergleichbarkeitsfaktoren siehe Rz 58 ff**). Sie ist zentral für die Bestimmung **verlässlicher Fremdvergleichswerte**. Denn die Analyse dient einerseits dazu, die **wirtschaftlich relevanten Merkmale des konzerninternen Geschäftsvorfalles und Aufgaben und Zuständigkeiten der daran beteiligten Unternehmen zu verstehen**, und ermöglicht andererseits den Vergleich des konzerninternen Geschäftsvorfalles mit vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen.

#### **367 [310]**

~~In diesem Zusammenhang~~ **Der Funktions- und Risikoanalyse (auf Englisch „FAR analysis“ – Analyse der „functions, assets, risks“)** kommt in diesem **Zusammenhang maßgebliche Bedeutung zu**. Dabei sind Informationen über die **ausgeübten Funktionen, die** wesentlichen eingesetzten Wirtschaftsgüter **und die**

**übernommenen Risiken sowie**, über die Vertragsbedingungen, über die gewählte Geschäftsstrategie sowie über die für die Preisvereinbarung bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse und die Position des Unternehmens in der internationalen Konzernstruktur (**Wertschöpfungskette**) aufzuzeichnen und gegebenenfalls zu erläutern. **Der Detailgrad der Funktions- und Risikoanalyse hängt von der Komplexität des Einzelfalls ab. Je komplexer die Wertschöpfungskette im Konzern ist, desto detaillierter hat die Analyse auszufallen. Die folgenden Randzahlen enthalten Beispiele dafür, welche Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken in den verschiedenen Unternehmensbereichen für die Analyse relevant sein können.** Rz 311 ff enthalten beispielhafte Hinweise zu Dokumentationsanforderungen, die je nach Lage des Falles Rückschlüsse auf die tatsächlichen Funktions- und Risikoverhältnisse ermöglichen sollen.

### **311**

Konzernstruktur:

- Information über den Konzernaufbau unter Angabe der zugehörigen Konzerngesellschaften und der Beteiligungsverhältnisse,
- Darstellung von Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen zu verbundenen Unternehmen,
- ggf. Darstellung der Einbindung des inländischen Unternehmens in eine international verlaufende Wertschöpfungskette des Konzerns.

### **368 [312]**

**Produktionsbereich** Produktherstellung:

- Funktionen: zB **Herstellung**, Fertigung, Verpackung, Montage, Qualitätssicherung, **Prozesstechnik**,
- eingesetzte Wirtschaftsgüter: zB Lizenzen, Produkt- und/oder Prozess-Know-how, Marken, Grundstücke, Fertigungsanlagen,
- Risiken: zB Fehlinvestitionen, Überkapazitäten, Forderungsausfälle, Produktion von Ausschussware, Umweltrisiken, Qualitätsrisiko, Produkthaftung, staatliche Eingriffe (zB Umweltschutzbestimmungen, Mindestlöhne).

### **369 [313]**

Vertriebsbereich:

- Funktionen: zB Beschaffung, Lagerhaltung, Werbung, Verkauf, Finanzierung, Transport, Verzollung, Montage, technische Unterstützung, Kundendienst,
- eingesetzte Wirtschaftsgüter: zB Vertriebsrecht, Kundenstamm, aufgebaute Marktpräsenz, Fahrzeuge, Lagervorrichtungen,
- Risiken: zB Absatzrisiko, Forderungsausfälle, Preisverfall, Gewährleistungsrisiko, Wechselkursveränderungen, Zinsrisiko, Transportrisiko, Lagerrisiko.

### **370 [314]**

Forschung und Entwicklung:

- Funktionen: zB Auftragsforschung, Grundlagenforschung, Patententwicklung, Produktentwicklung, Produktdesign, Lizenzierung,
- eingesetzte Wirtschaftsgüter: zB Patente, Lizenzen, Forschungslaboratorien,
- Risiken: zB Forschungsfehlschläge, Substitutionsrisiko, Marktrisiko, Patentstreitigkeiten, Ausscheiden von Forschungsspitzenkräften.

### **371 [NEU]**

**Einkauf:**

- **Funktionen: zB Einkauf/Beschaffung, Lieferantenauswahl- und -management, Materialmanagement, Lagerhaltung,**
- **eingesetzte Wirtschaftsgüter: zB Lagervorrichtungen, Büroräumlichkeiten und -ausrüstungen, branchenspezifisches Know-how,**
- **Risiken: zB Lagerrisiko, Qualitätsrisiko.**

### **372 [315]**

Unternehmensverwaltung:

- Funktionen: zB Leitung, Koordination, Strategieentwicklung, Controlling, Finanzierung, Rechnungslegung, Personalentwicklung,
- eingesetzte Wirtschaftsgüter: zB Spezialsoftware, Grundstücke, Gebäude,
- Risiken: zB Geschäftsrisiko, Liquiditätsrisiko, Logistik.

### **316**

Geschäftsstrategie:

- ~~Kostenführerschaft,~~
- ~~Diversifikation oder Beschränkung auf spezifische Bereiche,~~

- ~~Marktführerschaft.~~

### **317**

~~Markt- und Wettbewerbsverhältnisse:~~

- ~~Wettbewerbsposition und Verhandlungsmacht der Käufer (Anzahl der Anbieter und der potentiellen Nachfrager, Angebots- und Nachfragemenge, Verkauf direkt an Endkunden oder an Händler oder an Filialisten) sowie der Lieferanten (Qualitätsprodukte);~~
- ~~Größe des Marktes, Marktstufe, Kaufkraft von Konsumenten, Kosten für Kapital, Arbeit und Umweltschutz, Konjunkturlage;~~
- ~~Preiskontrollen, Importbeschränkungen, Einschränkungen beim Devisenverkehr.~~

#### **3.1.4. ~~3.3.~~ Vorteilsausgleich**

### **373 [NEU]**

**Den OECD-VPG (Glossar „Vorteilsausgleichsvereinbarung“) folgend spricht man von einer Vorteilsausgleichsvereinbarung, wenn ein Vorteil, den ein verbundenes Unternehmen einem anderen verbundenen Unternehmen innerhalb des Konzerns verschafft, in bestimmtem Umfang durch andere Vorteile ausgeglichen werden soll, die das erstere Unternehmen dafür als Gegenleistung erhält. Die Anerkennung einer Vorteilsausgleichsvereinbarung ändert nichts an dem grundsätzlichen Erfordernis, dass bei konzerninternen Geschäftsvorfällen die Verrechnungspreise dem Fremdvergleich standhalten müssen (Z 3.15 OECD-VPG). Daher ist nachzuweisen, dass die maßgebenden Geschäftsbedingungen unter Berücksichtigung des Vorteilsausgleichs dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, wobei es auch notwendig sein kann, die Geschäftsvorfälle einzeln zu untersuchen.**

### **374 [318]**

**Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich, im Zuge dessen eine überhöhte Vermögenszuwendung einer Körperschaft an ihren Gesellschafter durch eine gleichwertige Zuwendung des Gesellschafters an die Körperschaft ausgeglichen wird, schließt die Annahme einer verdeckten Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 aus. Die Beurteilung, ob ein solcher Vorteilsausgleich vorliegt, erfolgt anhand eines Fremdvergleichs (siehe dazu weiterführend KStR 2013 Rz 610 ff).** Für die Anerkennung eines Vorteilsausgleiches ist eine eindeutige (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160), wechselseitige, im Voraus getroffene (grundsätzlich schriftliche) Vereinbarung notwendig. Konkludente Handlungen können nach außen ausreichend zum Ausdruck

~~kommende klare Regelungen nicht ersetzen. Von einer ausdrücklichen Vereinbarung kann nur abgesehen werden, wenn ein von vorneherein bestehender innerer Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung offenkundig ist (VwGH 22.3.1991, 90/13/0252; 22.11.1995, 95/15/0070).~~

### **319**

~~Für einen Vorteilsausgleich im Konzern ist daher das Vorliegen einer Vereinbarung und eine ausreichende Beweissicherung und Beweissvorsorge notwendig. Werden diese Vorsorgemaßnahmen unterlassen und wird erstmalig bei einer Außenprüfung das Vorliegen eines Vorteilsausgleiches behauptet (aber nicht entsprechend mit vorbereiteten Nachweisen untermauert), gilt dessen Nichtanerkennung als vom Unternehmen selbst verschuldet (UFS 14.3.2005, RV/2154-L/02).~~

### **3.1.5. 3.4. Verwendung von Datenbanken**

#### **375 [320]**

Hat der **Abgabepflichtige** Steuerpflichtige eine Margenermittlung im Wege einer Datenbankrecherche durchgeführt, sind der Abgabenbehörde alle Informationen über den eingeschlagenen Suchprozess offenzulegen, sodass dieser im Rahmen der technischen Möglichkeiten nachvollziehbar und prüfbar ist.

#### **376 [320]**

Zur Erlangung von Beweiskraft eines datenbankgestützten **Nettomargenvergleichs** **Nettorenditenvergleichs** sind **insbesondere** folgende Informationen **erforderlich**-dienlich:

- **Genaue Angaben zur** Datenbank (Name, Anbieter, Version, Medium, Lizenzzeitraum);
- ~~Kriterien des Datenbankanbieters für die Aufnahme der Unternehmensdaten in die Datenbank;~~
- ~~allgemeine Beschreibung der insgesamt in der Datenbank enthaltenen Unternehmensdaten;~~
- ~~Erläuterung der in der Datenbank verwendeten Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz (Gesamtkostenverfahren, Umsatzkostenverfahren);~~
- **Darstellung der** die Auswahlsschritte (**Suchschritte**) und **der** die Gründe für deren Anwendung vor dem Hintergrund des Funktions- und Risikoprofils des geprüften Unternehmens, **zB:**
  - **Geographische Suche bzw. Einschränkung auf Region**

- Erläuterung der in der Datenbank zu Grunde gelegten Branchenklassifizierung (**Industriecodes**) und Begründung für die ausgewählte Branche;
- **Angabe des verwendeten Unabhängigkeitskriteriums (up-stream und down-stream)**
- **Angabe des Konsolidierungs-codes der verwendeten Finanzdaten (Ausschluss konsolidierter Daten)**
- **Auswahl des Zeitraums bzw. der herangezogenen Wirtschaftsjahre (zur Verwendung von Mehrjahresdaten vgl. Rz 76)**
- **Benennung der gegebenenfalls ausgeschlossenen Unternehmen, zB aufgrund mangelnder Verfügbarkeit von Finanzdaten oder mangels vergleichbarem Funktions- und Risikoprofil (Unternehmen in Gründung, Verlustunternehmen etc.)**
- **Erläuterung von allfälligen weiteren Eingrenzungen anhand bestimmter Kennzahlen zur Erhöhung der Vergleichbarkeit (zB Umsatzgröße, Mitarbeiterzahl oder andere Bilanz- bzw. GuV-Kennzahlen)**
- **Darstellung des qualitativen (manuellen) Screenings:**
  - Benennung aller Unternehmen (**samt Ausprägung des Gewinnindikators**), die im Rahmen eines manuellen Auswahlverfahrens, dh. auf Grund subjektiver Beurteilung (sog. qualitatives Screening) ausgeschieden wurden, **sowie Darlegung der** Außerdem sind die jeweiligen Gründe für das Ausscheiden darzulegen
  - **nachvollziehbare Darlegung der angestellten Internetrecherchen und anderer Bemühungen zur Gewährleistung ausreichender Vergleichbarkeit bei den zum Vergleich herangezogenen Unternehmen**
- Erläuterung der gegebenenfalls vorgenommenen Anpassungsrechnungen **inkl. Berechnungsgrundlagen**
- Erläuterung hilfsweise eingesetzter Berechnungsmodelle, und Softwareprogramme **und Makros** (zB CAPM-Modell, Regressionsanalyse);
- **Darstellung des finalen Samples an Vergleichsunternehmen samt eindeutigem Identifikationsmerkmal (zB ORBIS-Nummer)**
- ~~nachvollziehbare Darlegung der angestellten Internetrecherchen und anderer Bemühungen zur Gewährleistung ausreichender Vergleichbarkeit (Rz 63 ff) bei den zum Vergleich herangezogenen Unternehmen.~~

### **377 [NEU]**

**Sofern sich die Bedingungen der Geschäftstätigkeit nicht geändert haben, ist es ausreichend, die Datenbankstudien alle drei Jahre zu erneuern (Z 5.38 OECD-VPG). Dabei muss jedoch sichergestellt werden, dass fortlaufende Daten verwendet werden, ohne einzelne Jahre aus der Betrachtung auszunehmen.**

## **3.2. Dokumentationspflichten nach dem VPDG und der VPDG-DV**

### **3.2.1. Anwendbarkeit des VPDG**

**378 [NEU; Info des BMF vom 17.12.2019, BMF-010221/0395-IV/8/2019, zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) sowie der Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung (VPDG-DV), nachfolgend als „VPDG-Info“ bezeichnet]**

**Aufgrund des Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes (VPDG, BGBl. I Nr. 77/2016 idF BGBl. I Nr. 117/2016) und der dazu ergangenen Durchführungsverordnung (VPDG-DV, BGBl. II Nr. 419/2016) ergeben sich für multinationale Unternehmensgruppen im Sinne von § 2 Z 1 VPDG, die gewisse Schwellenwerte übersteigen, besondere Dokumentationspflichten. Die Dokumentationspflicht trifft dabei in Österreich ansässige Geschäftseinheiten (§ 2 Z 2 VPDG) entsprechender multinationaler Unternehmensgruppen.**

### **379 [NEU]**

**Die im VPDG und der VPDG-DV normierte dreistufige Berichtsstruktur setzt sich zusammen aus einem Master File (Stammdokumentation) und einem Local File (landesspezifische Dokumentation), deren Inhalte in der VPDG-DV geregelt sind, sowie aus einem länderbezogenen Bericht („Country-by-country Report“, CbCR), wobei letztere automatisch zwischen den Finanzverwaltungen ausgetauscht werden. Alle drei Elemente der Verrechnungspreisdokumentation dienen gleichermaßen der Sicherstellung, dass Steuerpflichtige den Verrechnungspreisanforderungen gebührend Beachtung schenken.**

### **380 [NEU, Einleitung der VPDG-Info]**

**Die gesetzliche Normierung der Verrechnungspreisdokumentation erfolgte in weiten Teilen auf Grundlage von international bzw. auf europäischer Ebene ausgearbeiteten Mustergesetzen und Richtlinien. Viele Auslegungsfragen können daher nur in Abstimmung mit der EU bzw. mit der OECD geklärt werden. Als**

**Auslegungs- und Anwendungshilfe zum VPDG und zur VPDG-DV dienen dabei insbesondere:**

- **Der Bericht zum BEPS-Aktionspunkt 13 (OECD/G20 Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015) bzw. Kapitel V der OECD-VPG,**
- **Die maßgebliche EU-Amtshilferichtlinie (RICHTLINIE (EU) 2016/881 DES RATES vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. Nr. L 146 vom 3.6.2016, 8) und**
- **Die OECD Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung (OECD (2019), Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13), welche auf OECD-Ebene laufend aktualisiert werden (derzeit idF Dezember 2019).**

**381 [NEU]**

**Gemäß § 3 Abs. 4 VPDG bleiben neben dem VPDG bestehende Dokumentationspflichten unberührt; das zuständige Finanzamt kann zusätzliche Unterlagen zur Vorlage anfordern, die für die Ermittlung und Prüfung der angemessenen gruppeninternen Verrechnungspreisgestaltung erforderlich sind. Dementsprechend hat der Abgabepflichtige im Rahmen der allgemeinen Dokumentationspflichten eine Angemessenheitsdokumentation zu führen (Rz 358).**

**382 [NEU]**

**Gemäß § 10 Abs. 1 VPDG ist es zulässig, die aufgrund des VPDG iVm der VPDG-DV zu erstellende Dokumentation in englischer Sprache zu führen. Dies stellt eine Ausnahme zur grundsätzlich in der BAO geltenden Regelung dar, dass für alle Bücher und Aufzeichnungen – sofern sie nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden – auf Verlangen der Abgabenbehörde Übersetzungen in die deutsche Sprache beizubringen sind (§ 131 Abs. 1 Z 1 BAO; Rz 365). Ferner sind gemäß § 11 VPDG-DV die in Anlage 3 zum länderbezogenen Bericht zu erbringenden Informationen verpflichtend in englischer Sprache zu führen.**

## 3.2.2. Begriffsbestimmungen (~~§ 2 VPDG~~)

### 3.2.2.1. Geschäftseinheit (~~§ 2 Z 2 VPDG~~)

#### 383 [VPDG-Info Rz 2]

Die Begriffsdefinition der „Geschäftseinheit“ **im Sinne von** ~~iSd § 2 Z 2 lit. b VPDG~~ ist insofern weit gefasst, als neben Vereinigungen mit eigener Rechtspersönlichkeit auch solche ohne eigene Rechtspersönlichkeit als eigene Geschäftseinheit definiert werden. Der Begriff der „Geschäftseinheit“ ~~iSd § 2 Z 2 VPDG~~ umfasst somit insbesondere Körperschaften, Personengesellschaften sowie Betriebsstätten. Zur Definition der Geschäftseinheit wird auf den Begriff des eigenständigen Geschäftsbereichs zurückgegriffen. Damit wird den Modellen der OECD und der EU gefolgt. In der englischen Sprachfassung wird der eigenständige Geschäftsbereich als „separate business unit“ bezeichnet.

#### *Beispiel 1:*

*Eine multinationale Unternehmensgruppe **im Sinne von** ~~iSd § 3 Abs. 1 VPDG~~ besteht aus einer obersten Muttergesellschaft sowie aus drei zu 100% in ihrem Eigentum stehenden Tochtergesellschaften, wobei jede dieser Gesellschaften auch einen eigenständigen Geschäftsbereich unterhält und einen Einzelabschluss erstellt. Folglich ist jede der vier Gesellschaften als eigenständige Geschäftseinheit **im Sinne von** ~~iSd § 2 Z 2 VPDG~~ anzusehen.*

#### *Beispiel 2:*

*Zwei im Baugewerbe tätige Kapitalgesellschaften schließen sich zur Durchführung eines Großprojektes zu einer OG zusammen. Da sowohl für das Großprojekt als auch für die beiden Kapitalgesellschaften Einzelabschlüsse erstellt werden, liegen drei Geschäftseinheiten **im Sinne von** ~~iSd § 2 Z 2 VPDG~~ vor.*

#### 384 [VPDG-Info Rz 3]

Unter den Begriff der „Geschäftseinheit“ ~~iSd § 2 Z 2 lit. b VPDG~~ fallen nach dem ausdrücklichen Wortlaut **des § 2 Z 2 lit. b VPDG** auch solche eigenständigen Geschäftsbereiche, die nur aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den konsolidierten Abschluss einbezogen werden. Vor diesem Hintergrund ist es unzulässig, wegen Unwesentlichkeit nicht konsolidierte Unternehmen (vgl. insbesondere § 249 Abs. 2 UGB) einer multinationalen Unternehmensgruppe aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht im länderbezogenen Bericht zu dokumentieren (vgl. ~~BEPS-Aktionspunkt 13 OECD-VPG~~, Anhang III zu Kapitel V Verrechnungspreisdokumentation – Länderbezogener Bericht, B. Allgemeine Erläuterungen; vgl. zu den dabei heranzuziehenden Datenquellen Rz ~~404–18~~). Allerdings ist für die jeweilige Geschäftseinheit erforderlich, dass eine Verbundenheit **im Sinne von** ~~iSd § 2 Z 1 VPDG~~ besteht, weshalb nicht beherrschte Geschäftseinheiten grundsätzlich keinen Eingang in den länderbezogenen Bericht finden. Im Fall eines Unternehmens, das sich im Besitz und/oder unter der Führung von zwei oder mehreren nicht miteinander verbundenen multinationalen

Konzernen befindet, richtet sich die Behandlung dieses Unternehmens im länderbezogenen Bericht nach den Rechnungslegungsvorschriften, die für jeden der Konzerne gelten. Wenn die anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften vorsehen, dass das Unternehmen im Konzernabschluss eines der Konzerne konsolidiert wird, gilt dies auch für die Aufnahme in den länderbezogenen Bericht des jeweiligen Konzerns (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung ~~idF November 2019~~, III.5.1).

### **385 [VPDG-Info Rz 4]**

Assoziierte Unternehmen, deren Anteile bloß nach der Equity-Methode bilanziert werden (vgl. § 189a Z 9 UGB iVm § 263 f UGB), sind keine Geschäftseinheiten, da sie nach den geltenden Rechnungslegungsvorschriften nicht konsolidiert werden müssen (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung ~~idF November 2019~~, III.5.).

### **386 [VPDG-Info Rz 5]**

Betriebsstätten sind gemäß § 2 Z 2 lit. c VPDG als „Geschäftseinheiten“ anzusehen. Dies gilt ungeachtet dessen, auf welcher Basis sie ihren Abschluss erstellen. Damit sind vom Begriff der Geschäftseinheit **im Sinne von** ~~idF~~ § 2 Z 2 VPDG auch Betriebsstätten erfasst, deren steuerliches Ergebnis **beispielsweise** auf Basis der Auftragserfolgsrechnung des Stammhauses ermittelt wird (Kostenschlüsselmethod, **Rz 312**), ohne dass eine lokale Buchhaltung geführt wird.

#### *Beispiel:*

*Eine österreichische AG hat eine österreichische GmbH als 100-prozentige Tochtergesellschaft. Die österreichische GmbH hat eine Betriebsstätte in der Slowakei. Die österreichische AG ist nach den geltenden Rechnungslegungsvorschriften zur Erstellung eines konsolidierten Abschlusses verpflichtet. Unter diesen Umständen liegt eine multinationale Unternehmensgruppe vor. Zusätzlich erstellt die österreichische GmbH für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Steuer- oder interne Steuerungszwecke einen Einzelabschluss für die Betriebsstätte. Die drei Geschäftseinheiten - AG, GmbH und Betriebsstätte - stellen **im Sinne von** ~~idF~~ § 2 Z 2 VPDG Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe dar, deren oberste Mutter **im Sinne von** ~~idF~~ § 2 Z 3 VPDG die AG ist.*

### **3.2.2.2. Oberste Muttergesellschaft (~~§ 2 Z 3 VPDG~~)**

#### **387 [VPDG-Info Rz 6]**

§ 2 Z 3 lit. b VPDG verlangt für eine Einordnung als „oberste Muttergesellschaft“, dass keine andere Geschäftseinheit Anteile an ihr besitzt, sodass diese zur Aufstellung von konsolidierten Abschlüssen verpflichtet ist (vgl. insb.esondere § 244 ff UGB) oder – im Fall einer „Börsenfiktion“ – wäre. Dabei unterscheidet § 2 Z 3 lit. b VPDG nicht danach, ob eine solche andere Geschäftseinheit – welche also die Anteile besitzt – operativ oder nur vermögensverwaltend tätig ist. Steht daher an der Spitze einer multinationalen

Unternehmensgruppe **im Sinne von** iSd § 3 Abs. 1 VPDG eine Gesellschaft, welche bloß vermögensverwaltend tätig ist, dann kann ihrer operativ tätigen inländischen Tochtergesellschaft nicht allein deshalb die Funktion der „obersten Muttergesellschaft“ **im Sinne von** iSd § 2 Z 3 VPDG zugeordnet werden. Somit kann einer rein vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft die Rolle der obersten Muttergesellschaft zukommen.

*Beispiel 1:*

*Eine österreichische Konzernstruktur mit vermögensverwaltender Muttergesellschaft, die selbst keine wirtschaftliche Aktivität entfaltet und zudem über keinen direkten Auslandsbezug verfügt (zB Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit mit Einschränkung der Geschäftstätigkeit auf Vermögensverwaltung), aber börsennotierte operativ tätige Tochtergesellschaften besitzt, kann die Ausnahmeregelung für „Befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte“ aufgrund von § 245 Abs. 3 iVm § 189a Abs. 1 lit. a UGB nicht anwenden und ist daher auch zur Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses verpflichtet. Die börsennotierte Tochtergesellschaft fungiert in diesem Fall zwar als operative Konzernobergesellschaft mit ihren entsprechenden grenzüberschreitenden Steuerungsaufgaben (und hält auch direkt die Anteile an den ausländischen Tochtergesellschaften). In einer solchen Konstellation kann die operative Konzernobergesellschaft jedoch nicht die Rolle der obersten Muttergesellschaft **im Sinne von** iSd § 2 Z 3 VPDG einnehmen, weil vielmehr die vermögensverwaltende Muttergesellschaft diese Funktion ausübt.*

*Beispiel 2:*

*Eine Privatstiftung, die zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist (dh. keiner Befreiung unterliegt) kann als oberste Muttergesellschaft **im Sinne von** iSd § 2 Z 3 VPDG **gelten**-fungieren.*

### 3.2.2.3. Ansässigkeitsstaat (~~§ 2 Z 5 VPDG~~)

#### 388 [VPDG-Info Rz 7]

§ 2 Z 5 VPDG definiert den Ansässigkeitsstaat als jenen Staat, in dem sich der Sitz oder Ort der Geschäftsleitung einer Geschäftseinheit befindet; eine Betriebsstätte gilt im Lagestaat als ansässig. Befinden sich bei einer Geschäftseinheit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in unterschiedlichen Staaten (Doppelansässigkeit), dann wird die Kollisionsregel des geltenden **DBA** Steuerabkommens angewandt, um den Ansässigkeitsstaat zu bestimmen. Sieht die Kollisionsregel die Führung eines Verständigungsverfahrens vor, so ist für die Dauer eines etwaigen offenen Verfahrens der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung anzugeben. **Sollte dieser strittig sein, wäre der behauptete Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung anzugeben.** Es ist ein entsprechender Vermerk in Anlage 3 zu verzeichnen. **Ist** Liegt kein **DBA** anwendbares Steuerabkommen vor, so ist für Zwecke der Ansässigkeit der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ausschlaggebend (vgl. auch ERI RV 1190 Blg NR 25. GP, 9).

*Beispiel 1:*

*Die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe **im Sinne von iSd § 3 Abs. 1 VPDG** hat ihren Ort der Geschäftsleitung in Österreich und ihren Sitz in Staat A, mit dem kein **DBA Doppelbesteuerungsabkommen** abgeschlossen wurde. Aufgrund der Ansässigkeit in Österreich ist das Unternehmen aufgrund von § 4 VPDG zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts in Österreich verpflichtet. Wäre in diesem Fall hingegen der Sitz in Österreich gelegen, der Ort der Geschäftsleitung jedoch in Staat A, so bestünde für das Unternehmen keine Pflicht zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts in Österreich.*

*Beispiel 2:*

*Eine in Österreich ansässige Tochtergesellschaft ist Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe **im Sinne von iSd § 3 Abs. 1 VPDG**, deren oberste Muttergesellschaft ihren Ort der Geschäftsleitung in Staat B und ihren Sitz in Staat C hat. Nur in Staat B, dem Staat des Orts der Geschäftsleitung, besteht die Verpflichtung zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts. Folglich sind die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Z 1 VPDG (Local Filing) nicht erfüllt, da aufgrund der Kollisionsregel des zwischen Staat B und C anwendbaren **DBA Doppelbesteuerungsabkommens** nur Staat B als Ansässigkeitsstaat gilt und die oberste Muttergesellschaft dort zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts verpflichtet ist.*

### **3.2.3. Länderbezogene Berichterstattung**

#### **3.2.3.1. Verwendung eines länderbezogenen Berichts**

**389 [NEU]**

**Die länderbezogene Berichterstattung verfolgt vorrangig den Zweck der Bereitstellung von für die Abgabenbehörde notwendigen Informationen, um eine sachkundige Risikoabschätzung der Verrechnungspreisgestaltung vornehmen zu können. Der länderbezogene Bericht liefert eine Übersicht über die Aufteilung der Einkünfte, der bezahlten Steuern und über bestimmte andere Angaben zu der wirtschaftlichen Tätigkeit einer multinationalen Unternehmensgruppe, gegliedert nach Staaten oder Gebieten.**

**390 [VPDG-Info Rz 1]**

**Vertraulichkeit, Einheitlichkeit und sachgemäße Verwendung sind notwendige Bedingungen im Zusammenhang mit dem Erhalt und der Verwendung von länderbezogenen Berichten (Z 5.56 ff OECD-VPG; OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, V.3.1). Nach den Bestimmungen des § 5 Abs. 2 der Mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports, BGBl. III Nr. 27/2018, „CbC MCAA“) bzw. entsprechender bilateraler Verwaltungsübereinkommen beschränkt sich eine sachgemäße Verwendung auf die allgemeine Bewertung der Risiken im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sowie**

**gegebenenfalls auf wirtschaftliche und statistische Analysen.** Die **Verwendung von länderbezogenen Berichten soll kein** Richtlinien der OECD sowie der Bericht zu Aktionspunkt 13 sehen dazu Folgendes vor: „[...] die Informationen im länderbezogenen Bericht ~~[sollten]~~ nicht als Ersatz für eine detaillierte Verrechnungspreisanalyse einzelner Geschäftsvorfälle und Preise auf der Grundlage einer vollständigen Funktions- und Vergleichbarkeitsanalyse **sein** verwendet werden. Die im länderbezogenen Bericht enthaltenen Informationen stellen für sich genommen keinen eindeutigen Nachweis dafür dar, dass Verrechnungspreise angemessen **sind** oder nicht angemessen sind. Sie ~~sollten von den Steuerverwaltungen nicht genutzt werden, um Verrechnungspreiskorrekturen auf der Grundlage einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung vorzuschlagen (Ziffer 25).~~ Die Staaten ~~sollten a~~ Ausgehend von den Angaben im länderbezogenen Bericht **alleine sollen** keine Korrekturen der Einkünfte eines Steuerpflichtigen auf der Grundlage einer **globalen formelhaften** Gewinnaufteilungsformel **vorgenommen werden** vorschlagen. [...] Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Staaten die Angaben im länderbezogenen Bericht nicht im Rahmen einer **Außenprüfung** Steuerprüfung als Grundlage für weitere Untersuchungen der Verrechnungspreisvereinbarungen des multinationalen Konzerns oder anderer Steuerangelegenheiten verwendet **werden dürfen. (Siehe dazu OECD, Leitlinien zur sachgemäßen Verwendung von in länderbezogenen Berichten enthaltenen Informationen, Rz 4 ff; § 5 Abs. 1 und 2 iVm § 8 Abs. 5 CbC MCAA bzw. entsprechende bilaterale Verwaltungsübereinkommen.)** (Ziffer 59).“ (vgl. die OECD GUIDANCE ON THE APPROPRIATE USE OF INFORMATION CONTAINED IN COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTS, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports.pdf>, siehe auch § 5 der Mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country By Country Reports, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf>).

### **3.2.3.2. Die Pflicht zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts (~~§§ 3 bis 5 VPDG~~)**

#### **391 [VPDG-Info Rz 8]**

Für eine multinationale Unternehmensgruppe ist ein länderbezogener Bericht zu erstellen, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr gemäß dem konsolidierten Abschluss mindestens 750 **Mio.** Millionen Euro beträgt (**§ 3 Abs. 1 VPDG**). Die **Berechnung des Schwellenwerts** hat auf Grundlage der gleichen Rechnungslegungsstandards zu erfolgen, welche für die Bestimmung des Vorliegens eines

Konzerns und einer Konzernzugehörigkeit herangezogen wurden. Werden die Anteile der obersten Muttergesellschaft an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt, so sind die Rechnungslegungsstandards anzuwenden, die bereits vom Konzern angewandt werden. Werden die Anteile nicht an der Börse gehandelt, dann sind für die Berechnung des Schwellenwerts wahlweise entweder die inländischen Rechnungslegungsstandards des Staats der obersten Muttergesellschaft oder IFRS als maßgeblicher Rechnungslegungsstandard zu verwenden (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung ~~idF November 2019~~, III.3.). Wenn außerordentliche Einnahmen und Gewinne aus Investmenttätigkeiten nach den geltenden Rechnungslegungsvorschriften im Konzernabschluss enthalten sind, dann sind diese in den konsolidierten Gesamtumsatzerlös miteinzurechnen (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung ~~idF November 2019~~, IV.2.).

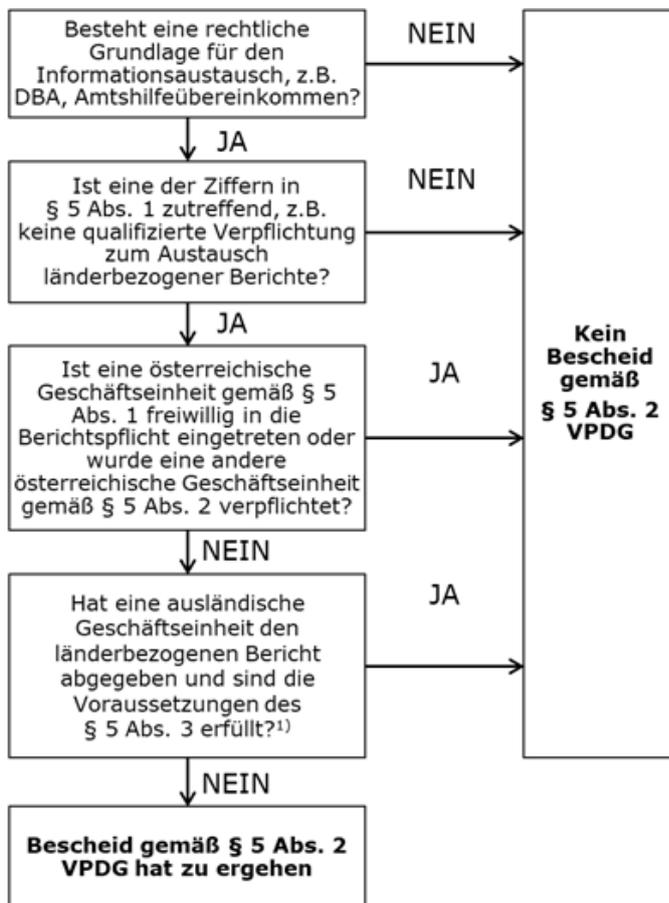
### **392 [VPDG-Info Rz 9]**

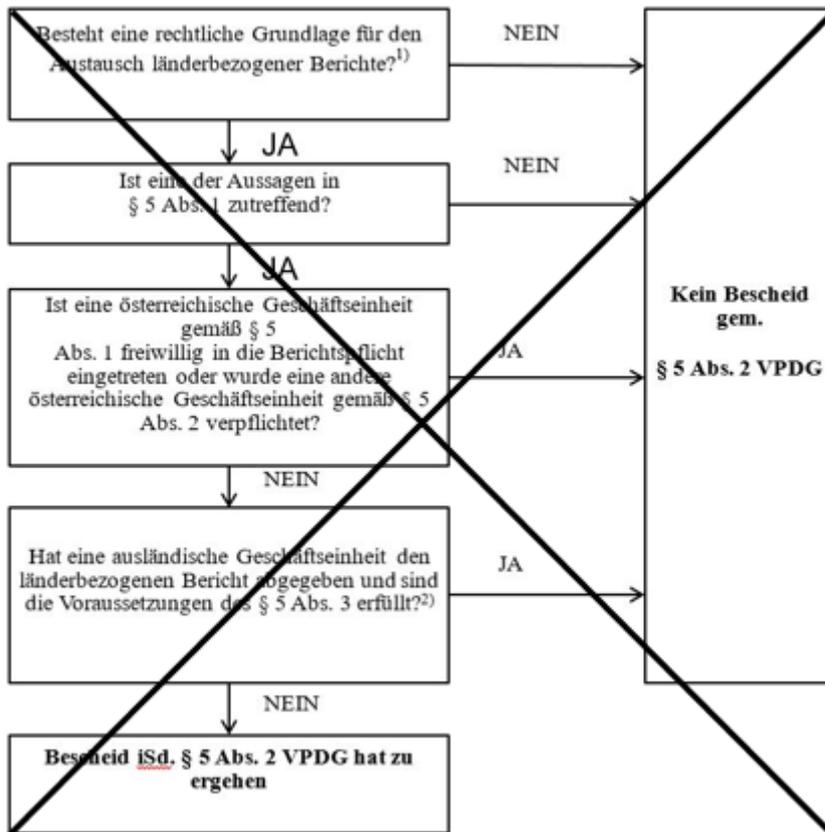
**Die Pflicht zur Übermittlung eines länderbezogenen Berichts trifft in Österreich ansässige oberste Muttergesellschaften einer multinationalen Unternehmensgruppe im Sinne des § 2 Z 1 VPDG oder eine andere in Österreich ansässige Geschäftseinheit, die in die Verpflichtungen der obersten Muttergesellschaft eingetreten ist (§ 4 VPDG).** Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 VPDG kann es zu einem Eintritt in die Berichtspflicht kommen, wenn „mit dem Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft im Zeitpunkt der Verpflichtung zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts im Sinne des § 8 Abs. 1 **zwar eine rechtliche Grundlage für einen Informationsaustausch, jedoch** keine qualifizierte Vereinbarung zum Austausch eines länderbezogenen Berichts“ besteht. Mangelt es im Verhältnis zu einem bestimmten Staat oder Gebiet jedoch nicht nur an einer qualifizierten Vereinbarung zum Austausch des länderbezogenen Berichts (~~zB beispielsweise in Form des CbC MCAA der Mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte~~ – vgl. für eine Übersicht Rz ~~423 ff-31~~), sondern **schon** auch an einer rechtlichen Grundlage für den automatischen Informationsaustausch (~~zB beispielsweise in Form eines DBA Doppelbesteuerungsabkommens oder des Amtshilfeübereinkommens (BGBl. III Nr. 193/2014 idgF) der multilateralen Amtshilfekonvention~~, wenn ein Staat noch nicht beigetreten ist), so besteht kein hinreichender Grund für einen Eintritt in die Berichtspflicht (vgl. EU-Amtshilferichtlinie, Anhang III, Abschnitt II, 1.b.ii. iVm Abschnitt II, 12). **Somit kann in diesem Fall die in Österreich ansässige Geschäftseinheit nicht per Bescheid gemäß § 5 Abs. 2 VPDG zum Eintritt in die Berichtspflicht verpflichtet werden.** Nur dann, wenn zwar eine rechtliche Grundlage für den Informationsaustausch,

jedoch keine qualifizierte Vereinbarung zum Austausch eines länderbezogenen Berichts besteht, kann es auf Grundlage von § 5 Abs. 1 Z 2 VPDG zu einem Eintritt in die Berichtspflicht kommen. Auf Grundlage von § 5 Abs. 1 Z 2 VPDG kann es hingegen nicht zu einem Eintritt in die Berichtspflicht kommen, wenn mit einer Jurisdiktion keine rechtliche Grundlage für den Informationsaustausch besteht.

**Überblick-Beispiel:**

Hat ein Bescheid **im Sinne von** iSd § 5 Abs. 2 VPDG zu ergehen, **der eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit zum Eintritt in die Berichtspflicht verpflichtet?**





<sup>1)</sup> Zu den rechtlichen Grundlagen vgl. im Detail Rz 31

<sup>2)</sup> Für die Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 vgl. im Detail **Rz 381-Abschnitt 1.3.3.**

### 393 [VPDG-Info Rz 9a]

Tritt eine österreichische Geschäftseinheit auf Grundlage eines Bescheids **im Sinne von** iSd § 5 Abs. 2 VPDG in die Berichtspflicht ein und ist zugleich die ausländische oberste Muttergesellschaft zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts verpflichtet, so bestehen grundsätzlich keine Bedenken, wenn der auf Ebene der obersten Muttergesellschaft vorgelegte Bericht ebenso auf Ebene der in Österreich berichtspflichtigen Geschäftseinheit entsprechend § 8 Abs. 1 VPDG übermittelt wird, sofern dieser auch mit dem Mindeststandard von BEPS-Aktionspunkt 13 im Einklang steht. In jedem Fall sollte ein solcher Bericht aber den in Österreich anwendbaren technischen Formvorschriften entsprechen (XML gemäß der OECD-XSD-Vorlage) (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung idF November 2019, V.4.2.).

### 394 [VPDG-Info Rz 10]

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 VPDG liegt **kann es auch im Falle eines systemischen Versagens zum Eintritt in die Berichtspflicht kommen.** Für Zwecke des automatischen Austauschs länderbezogener Berichte **liegt** ein „**systemisches Versagen**“ vor, wenn mit dem Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft „zwar eine qualifizierte Vereinbarung zum automatischen Austausch des länderbezogenen Berichts besteht, der automatische

Informationsaustausch jedoch ausgesetzt wurde oder auf andere Weise über einen längeren Zeitraum versäumt wurde, die länderbezogenen Berichte automatisch zu übermitteln“. Wird der automatische Informationsaustausch allerdings im Rahmen der in der qualifizierten Vereinbarung zum Austausch des länderbezogenen Berichts (~~zB beispielsweise~~ in Form **des CBC MCAA** der Mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte – vgl. Rz ~~423-31~~) vorgesehenen Möglichkeiten ausgesetzt, so wird der Informationsaustausch durch den aussetzenden Staat nicht „versäumt“ **im Sinne von** iSd § 5 Abs. 1 Z 3 VPDG. Daher wäre für den Eintritt in die Berichtspflicht durch eine Geschäftseinheit einer Gruppe mit der obersten Muttergesellschaft im aussetzenden Staat vielmehr erforderlich, dass der automatische Austausch länderbezogener Berichte aus anderen als in den Bestimmungen der qualifizierten Vereinbarung vorgesehenen Gründen ausgesetzt wurde (vgl. EU-Amtshilferichtlinie, Anhang III, Abschnitt I, 14). ~~Der Staat, welcher die qualifizierte Vereinbarung „in erheblichem Umfang nicht einhält oder nicht eingehalten hat“, etwa weil er die Verschwiegenheitspflichten verletzt hat oder die Informationen auf unangemessene Art und Weise verwertet hat, weist jedoch ein systemisches Versagen auf.~~ Für multinationale Konzerne mit oberster Muttergesellschaft in diesem Staat ist § 5 Abs. 1 Z 3 VPDG daher erfüllt.

### **395 [VPDG-Info Rz 11]**

Im EU-Raum wurde die länderbezogene Berichterstattung mithilfe der EU-Amtshilferichtlinie bereits für das Wirtschaftsjahr 2016 verbindlich gemacht. Auf Drittstaatsebene haben hingegen nicht alle Jurisdiktionen die länderbezogene Berichterstattung schon für diesen Zeitraum implementiert.<sup>1</sup> Ermöglicht es ein Drittstaat aber einer dort ansässigen obersten Muttergesellschaft **im Sinne von** iSd § 2 Z 3 VPDG, den länderbezogenen Bericht für das Wirtschaftsjahr 2016 auf freiwilliger Basis zu erstellen („**Parent Surrogate Filing**“), so ist eine Voraussetzung für den Eintritt in die Pflicht zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts erfüllt, da die oberste Muttergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht zur Vorlage eines länderbezogenen Berichts verpflichtet ist (**vgl.** § 5 Abs. 1 Z 1 VPDG). Zugleich hätte das Finanzamt eine österreichische Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe mit Bescheid **im Sinne von** iSd § 5 Abs. 2 VPDG zum Eintritt in die Berichtspflicht zu verpflichten, sofern keine andere österreichische Geschäftseinheit in die Berichtspflicht eingetreten ist (§ 5 Abs. 2 zweiter Satz VPDG).

---

<sup>1</sup> Ein Überblick über die Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung in den Inclusive-Framework-Staaten findet sich auf der Website der OECD (<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>).

**396 [VPDG-Info Rz 11]**

Im Einklang mit dem internationalen Standard (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung idF September 2018, V.1.) steht einem Bescheid **im Sinne von** iSd § 5 Abs. 2 VPDG in Parent Surrogate Filing-Fällen jedoch § 5 Abs. 3 VPDG entgegen, weil dadurch eine nicht in Österreich ansässige Geschäftseinheit als vertretende Muttergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat einen länderbezogenen Bericht abgibt. Dabei kann eine in einem Staat mit freiwilligem CbC-Reporting ansässige oberste Muttergesellschaft oder ansässige Geschäftseinheit als „vertretende Muttergesellschaft“ **im Sinne von** iSd § 2 Z 11 VPDG auftreten. Damit kann Parent Surrogate Filing grundsätzlich auf Grundlage des § 5 Abs. 3 VPDG erfolgen (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung idF September 2018, V.1.). Dies steht allerdings unter dem Vorbehalt, dass die in Z 1 bis 5 des § 5 Abs. 3 VPDG enthaltenen Voraussetzungen erfüllt sind. Gemäß § 5 Abs. 3 Z 1 VPDG wird etwa vorausgesetzt, dass der im Ansässigkeitsstaat der jeweiligen ausländischen Geschäftseinheit freiwillig abgegebene länderbezogene Bericht den inhaltlichen Voraussetzungen **im Sinne von** iSd § 4 VPDG entspricht. In einem solchen Fall könnte die österreichische Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe nicht mehr auf freiwilliger Basis in die Berichtspflicht eintreten, weil es gemäß § 2 Z 11 VPDG nur eine vertretende Muttergesellschaft geben kann (arg.: die von der multinationalen Unternehmensgruppe „als alleinige Vertreterin der obersten Muttergesellschaft benannt wurde“). Diese Rolle wird in Parent Surrogate Filing-Fällen von der im Ausland ansässigen obersten Muttergesellschaft besetzt und ist entsprechend mitzuteilen.

**397 [VPDG-Info Rz 11]****Folgende Beispiele veranschaulichen das Parent Surrogate Filing.***Beispiel 1:*

*Eine österreichische Geschäftseinheit ist Teil eines US-amerikanischen Konzerns, welcher berichtspflichtig **im Sinne von** iSd § 3 Abs. 1 VDPG ist und auch einen länderbezogenen Bericht erstellt. Aufgrund der nationalen Gesetzeslage in den USA ist eine oberste Muttergesellschaft erst ab Geschäftsjahren, die mit dem 30. Juni 2016 beginnen, verpflichtet, einen länderbezogenen Bericht abzugeben. Eine oberste Muttergesellschaft kann jedoch freiwillig einen länderbezogenen Bericht für frühere Geschäftsjahre abgeben. Folglich kann die oberste Muttergesellschaft des US-amerikanischen Konzerns gemäß § 5 Abs. 3 VPDG in die Berichtspflicht eintreten, sofern alle anderen Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 erfüllt sind.*

*Zwischen Österreich und den USA besteht durch Artikel 25 **DBA** des ~~Doppelbesteuerungsabkommens~~ eine rechtliche Grundlage für den Austausch länderbezogener Berichte. Solange keine qualifizierte Vereinbarung abgeschlossen wurde, kann die oberste Muttergesellschaft des Konzerns jedoch kein Parent Surrogate Filing **im Sinne von** iSd § 5 Abs. 3 VPDG durchführen, da § 5 Abs. 3 Z 2 nicht erfüllt ist. Seit 16. August 2018 besteht eine qualifizierte Vereinbarung für den Austausch länderbezogener Berichte zwischen Österreich und den USA (Erlass des BMF vom*

5.4.2019, BMF-010221/0099-IV/8/2019, BMF-AV Nr. 50/2019). Folglich ist die österreichische Geschäftseinheit gemäß § 5 Abs. 2 VPDG für das Berichtswirtschaftsjahr 2016 nicht mit Bescheid zum Eintritt in die Berichtspflicht zu verpflichten.

Beispiel 2:

Eine österreichische Geschäftseinheit ist Teil eines Schweizerischen Konzerns, welcher berichtspflichtig **im Sinne von** iSd § 3 Abs. 1 VPDG ist und auch einen länderbezogenen Bericht erstellt. Die Schweiz ermöglicht es dort ansässigen obersten Muttergesellschaften, freiwillig einen länderbezogenen Bericht abzugeben. Folglich kann die oberste Muttergesellschaft des Schweizerischen Konzerns gemäß § 5 Abs. 3 VPDG in die Berichtspflicht eintreten, sofern alle Voraussetzungen erfüllt sind.

Für den Austausch länderbezogener Berichte mit der Schweiz bestehen zwei rechtliche Grundlagen: einerseits Artikel 26 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der **DBA-Schweiz** und andererseits **das Amtshilfeübereinkommen die Multilaterale Amtshilfekonvention**. In Bezug auf Artikel 26 des ~~Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der DBA-Schweiz~~ fehlt allerdings eine Vereinbarung betreffend den automatischen Austausch länderbezogener Berichte. Somit ist die Voraussetzung des § 5 Abs. 3 Z 2 VPDG hinsichtlich dieser Rechtsgrundlage nicht erfüllt. Allerdings besteht eine wirksame qualifizierte Vereinbarung **im Sinne von** iSd § 5 Abs. 3 Z 2 VPDG im Rahmen **des Amtshilfeübereinkommens der Amtshilfekonvention**, da die Schweiz am 27. Jänner 2016 **das CbC MCAA** die Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden zum Austausch länderbezogener Berichte unterschrieben hat, welches auf **dem Amtshilfeübereinkommen der Amtshilfekonvention** beruht. **Das Amtshilfeübereinkommen** Die Amtshilfekonvention trat jedoch für die Schweiz erst am 1. Jänner 2017 in Kraft. Daher war für das Jahr 2016 ein Austausch länderbezogener Berichte auf Grundlage **des Amtshilfeübereinkommens der Amtshilfekonvention** nicht möglich und § 5 Abs. 3 Z 2 VPDG nicht erfüllt.

In der Folge kann die oberste Muttergesellschaft des Konzerns erst für Berichtswirtschaftsjahre ab dem 1. Jänner 2017 gemäß § 5 Abs. 3 VPDG in die Berichtspflicht eintreten. Für das Jahr 2016 war ein Eintritt nicht möglich und somit wäre die österreichische Geschäftseinheit grundsätzlich zur Abgabe eines länderbezogenen Berichts zu verpflichten (siehe auch Rz ~~399~~ zur Schonfrist betreffend das Berichtswirtschaftsjahr 2016).

### 3.2.3.3. ~~Die~~ Mitteilungspflicht ~~im~~ der Pflicht zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts (§ 4 VPDG)

#### 398 [VPDG-Info Rz 12]

§ 4 VPDG enthält **hinsichtlich** ~~im~~ der länderbezogenen Berichterstattung eine Mitteilungspflicht. **In der Mitteilung ist anzugeben, welche Geschäftseinheit berichtspflichtig ist oder die Berichtspflicht übernimmt.** Die Mitteilung hat für sämtliche inländische Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe **im Sinne von** iSd § 3 Abs. 1 VPDG jährlich spätestens bis zum letzten Tag des berichtspflichtigen Wirtschaftsjahres zu erfolgen (**Mitteilungsfrist**). **Eine solche gesetzlich festgesetzte Frist ist durch das Finanzamt nicht verlängerbar (vgl. § 110 Abs. 1 BAO).** Der Begriff des „berichtspflichtigen Wirtschaftsjahres“ bezieht sich

dabei stets auf die Verhältnisse der multinationalen Unternehmensgruppe (und somit grundsätzlich der obersten Muttergesellschaft) und nicht auf die Verhältnisse der einzelnen Geschäftseinheit. Insofern ist es unbedeutend, wenn einzelne Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe ein abweichendes Wirtschaftsjahr und auch unterschiedliche Wirtschaftsjahre im Konzern haben (vgl. auch Rz **407-20**).

*Beispiel:*

*Das Wirtschaftsjahr der ausländischen obersten Muttergesellschaft und somit der multinationalen Unternehmensgruppe läuft jeweils vom 1.1. bis zum 31.12., während jenes der inländischen Tochtergesellschaft vom 1.2.2015 bis zum 31.1.2016 läuft. Für die inländische Tochtergesellschaft hat bis zum 31.12.2016, und nicht erst bis zum 31.1.2017, eine Mitteilung **im Sinne von** iSd § 4 VPDG zu erfolgen.*

### **VPDG-Info Rz 13**

~~Die Mitteilung iZm. der länderbezogenen Berichterstattung hat gemäß § 4 VPDG „bis zum letzten Tag des berichtspflichtigen Wirtschaftsjahres“ zu erfolgen. Eine solche gesetzlich festgesetzte Frist ist durch das Finanzamt nicht verlängerbar (vgl. § 110 Abs. 1 BAO). Sollten allerdings bis zum Ende des Berichtswirtschaftsjahres Informationen noch nicht vorliegen, die für Zwecke der Mitteilung erforderlich sind (etwa ob mit dem Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft im Zeitpunkt der Übermittlung der Dokumentation eine qualifizierte Vereinbarung für den Informationsaustausch vorliegt – vgl. § 5 Abs. 1 Z 2 VPDG), so ist die zum Ende des Berichtswirtschaftsjahres erfolgte Mitteilung bis zum Ende der in § 8 Abs. 1 VPDG vorgesehenen Frist (somit innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Berichtswirtschaftsjahres) auch einer Korrektur im Wege von FinanzOnline zugänglich (vgl. auch Rz 15 ff).~~

### **399 [VPDG-Info Rz 14]**

~~Die österreichische Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe iSd § 3 Abs. 1 VPDG mit im Ausland ansässiger oberster Muttergesellschaft hat bis zum letzten Tag des Wirtschaftsjahres, für das berichtet werden soll, anzugeben, welche Geschäftseinheit berichtspflichtig ist oder die Berichtspflicht übernimmt (vgl. § 4 letzter Satz VPDG). Da gemäß § 15 erster Satz VPDG das erste potentielle Berichtswirtschaftsjahr bereits ab dem 1.1.2016 beginnt, hatte – im Falle eines Regelwirtschaftsjahres – bis zum 31.12.2016 in Österreich **erstmalig** eine Mitteilung **im Sinne von** iSd § 4 VPDG zu erfolgen. Die Mitteilungspflicht für ebendiesen Zeitpunkt bestand auch, wenn weder die oberste Muttergesellschaft im Ausland berichten wird noch eine andere Geschäftseinheit in die Berichtspflicht eintritt, und somit die jeweilige Geschäftseinheit per Bescheid **im Sinne von** iSd § 5 Abs. 2 VPDG berichtspflichtig werden wird. Dies gilt ungeachtet dessen, dass sich für eine Geschäftseinheit, die per Bescheid **im Sinne von** iSd § 5 Abs. 2 VPDG berichtspflichtig~~

wird, aufgrund von § 15 VPDG (einmalig nur für das erste potentielle Berichtswirtschaftsjahr 2016) eine einjährige „Schonfrist“ betreffend die zu übermittelnden Informationen ergibt. Somit sind – im Falle eines Regelwirtschaftsjahres – für das erste Berichtswirtschaftsjahr nicht Informationen des Wirtschaftsjahres ab dem 1.1.2016, sondern erst Informationen des Wirtschaftsjahres ab dem 1.1.2017 im Wege des länderbezogenen Berichts (hier: bis zum 31.12.2018) zu übermitteln.

#### **400 [NEU]**

**Die Mitteilungspflicht nach § 4 VPDG ist eine Anzeigepflicht im Sinne von § 120 BAO. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG führt die Verletzung der Mitteilungspflicht daher zu einer Finanzordnungswidrigkeit, die mit bis zu 5.000 Euro geahndet wird. Die Abgabenbehörde kann bei Unterlassung der Mitteilung auch eine Zwangsstrafe nach § 111 BAO verhängen, um die Befolgung zu erzwingen.**

#### **401 [VPDG-Info Rz 15]**

Aufgrund der Systematik des § 4 VPDG einerseits, der auf das Ende des Berichtswirtschaftsjahres abstellt, und jener des § 5 Abs. 1 VPDG andererseits, der sich nach dem Zeitpunkt der Übermittlung des länderbezogenen Berichts (innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Berichtswirtschaftsjahres) richtet, kann sich im Hinblick auf die Mitteilungspflicht **im Sinne von** iSd § 4 VPDG die Schwierigkeit ergeben, dass zum Ende des betreffenden Berichtswirtschaftsjahres noch nicht sämtliche für Zwecke der Mitteilung erforderlichen Informationen verfügbar sind. Dennoch hat die entsprechende Mitteilung bereits zum Ende des betreffenden Berichtswirtschaftsjahres zu erfolgen. Die Mitteilung **im Sinne von** iSd § 4 VPDG wird sich zunächst nach den aktuellen Umständen richten (zB hinsichtlich der Frage, ob im Mitteilungszeitpunkt bereits eine qualifizierte Vereinbarung **im Sinne von** iSd § 2 Z 10 VPDG besteht). Besteht etwa mit dem Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft im Mitteilungszeitpunkt (zB zum 31.12.2016) keine qualifizierte Vereinbarung **im Sinne von** iSd § 2 Z 10 VPDG (vgl. für eine Übersicht Rz **421-31**), so kann beispielsweise die österreichische Geschäftseinheit für dieses Berichtswirtschaftsjahr (hier: 2016) im Rahmen der Mitteilung ankündigen, dass sie die Rolle der vertretenden Muttergesellschaft einzunehmen beabsichtigt.

#### **402 [VPDG-Info Rz 16]**

Beabsichtigt die betreffende Geschäftseinheit in einem solchen Fall jedoch nicht, die Rolle der vertretenden Muttergesellschaft **im Sinne von** iSd § 2 Z 11 VPDG einzunehmen, dann hätte diese im Rahmen der Mitteilung **im Sinne von** iSd § 4 VPDG (hier: zum 31.12.2016)

anzugeben, dass sie weder oberste Muttergesellschaft noch vertretende Muttergesellschaft ist.

#### **403 [VPDG-Info Rz 17]**

Sollten sich im Laufe der folgenden zwölf Monate die **Umstände ändern**, sodass mit dem Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft länderbezogene Berichte ausgetauscht werden (vgl. Rz ~~421-31~~), dann besteht die Möglichkeit, die Mitteilung für das betreffende Berichtswirtschaftsjahr entsprechend zu korrigieren, wobei bis zum Ende der in § 8 Abs. 1 VPDG vorgesehenen Frist (somit innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Berichtswirtschaftsjahres) auch eine Korrektur im Wege von FinanzOnline möglich ist (~~vgl. auch Rz 13~~).

### **3.2.3.4. Inhalt des länderbezogenen Berichts (Anlage 1-3 zum VPDG)**

#### **3.2.3.4.1. Datenquellen**

#### **404 [VPDG-Info Rz 18]**

Während sich der Schwellenwert **im Sinne von** ~~idF~~ § 3 Abs. 1 VPDG nach dem „Gesamtumsatz [...] gemäß dem konsolidierten Abschluss“ richtet (~~vgl. im Detail Rz 391-8~~), ist es der berichtenden Geschäftseinheit für die konkrete Erstellung des länderbezogenen Berichts freigestellt, Daten für Zwecke der Anlage 1 aus der Unternehmensberichterstattung („consolidation reporting packages“), aus den gesetzlich vorgesehenen Jahresabschlüssen der einzelnen Geschäftseinheiten, aus für aufsichtsrechtliche Zwecke erstellten Abschlüssen oder aus der internen Rechnungslegung zu verwenden. Dabei müssen allerdings keine Anpassungen für Unterschiede zwischen den in den verschiedenen Staaten und Gebieten angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommen werden. Die Daten sind für jeden Staat **bzw.** ~~/~~ jedes Gebiet auf aggregierter Basis (somit in zusammengefasster und zugleich addierter Form) einzutragen (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung ~~idF November 2019, II.3.~~).

#### **405 [VPDG-Info Rz 19]**

In der Anlage 3 unter „Zusätzliche Informationen“ sind Erläuterungen hinsichtlich der herangezogenen Datenbasis zu dokumentieren. Dabei ist etwa eine Beschreibung der herangezogenen Datenquellen erforderlich, welche es den Behörden ermöglicht, die Quelle jeder Angabe im länderbezogenen Bericht nachzuvollziehen. Entscheidet sich ein Konzern für die grundsätzliche Anwendung einer bestimmten Datenquelle oder bestimmter Datenquellen, so sind diese Entscheidung sowie die ausgewählte(n) Datenquelle(n) in der Anlage 3 zu dokumentieren. Etwaige Ausnahmen von dieser grundsätzlichen Vorgehensweise sind ebenfalls anzuführen und zu erläutern. Stammen Angaben ~~im~~ einem Staat oder Gebiet aus

unterschiedlichen Datenquellen, so sind der Grund dafür und die Konsequenzen dessen zu erläutern (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung – idF November 2019, IV.4.1.).

*Beispiel:*

*Die Anlage 3 könnte etwa folgende Erläuterungen enthalten:*

*„The information provided in this report has been obtained from the [MNE Group’s] consolidation package with the exception of the following.*

- *[Specified items for jurisdictions A, B and C] were obtained from entity financial statements prepared in accordance with local GAAP.*
- *[Specified items for jurisdictions D, E and F] were obtained from regulatory financial statements prepared in accordance with local law.*
- *[Specified items for jurisdictions B, D and F] were obtained from internal management accounts. ”*
- *— Since the CbC report for [previous reporting fiscal year], the source of data used for [specified items for jurisdiction D] has changed from [previous source] to [current source]. [Description of the reasons and consequences of this change].”*

#### **406 [VPDG-Info Rz 19a]**

Das berichtende multinationale Unternehmen hat beim Ausfüllen der Anlage 1 Jahr für Jahr konsistent die gleichen Datenquellen zu verwenden (vgl. EU-Amtshilferichtlinie, Anhang III, Abschnitt III, B.4.). **Allenfalls erforderliche Erläuterungen hinsichtlich der herangezogenen Datenbasis sind in der Anlage 3 unter „Zusätzliche Informationen“ zu dokumentieren.** Kommt es etwa im Vergleich zum vorangegangenen Berichtswirtschaftsjahr zu Änderungen bei den Datenquellen, so sind deren Gründe und Konsequenzen in der Anlage 3 zu erläutern (s. Rz 19).

*Beispiel:*

*Die Anlage 3 könnte etwa folgende Erläuterungen enthalten: „Since the CbC report for [previous reporting fiscal year], the source of data used for [specified items for jurisdiction D] has changed from [previous source] to [current source]. [Description of the reasons and consequences of this change]. ”*

#### **3.2.3.4.2. Datenumfang bei abweichendem Wirtschaftsjahr**

##### **407 [VPDG-Info Rz 20]**

Gemäß § 15 VPDG bezieht sich die zu erstellende Dokumentation auf Wirtschaftsjahre, die ab dem 1.1.2016 beginnen. Das in § 15 VPDG festgelegte erste Berichtswirtschaftsjahr ist dabei aus Sicht der Verhältnisse der multinationalen Unternehmensgruppe (und somit grundsätzlich der obersten Muttergesellschaft) und nicht aus jener der einzelnen Geschäftseinheiten (vgl. auch Rz **383**) **zu beurteilen.** Damit können in einem länderbezogenen Bericht – abhängig von den jeweiligen Rechnungslegungsgrundsätzen – für

das Berichtswirtschaftsjahr 2016 durchaus auch Daten zu erfassen sein, die auf Ebene einer Tochtergesellschaft ein Wirtschaftsjahr betreffen, das bereits im Kalenderjahr 2015 begonnen hat.

*Beispiel:*

*Das Wirtschaftsjahr der berichtenden multinationalen Unternehmensgruppe hat am 1.1.2016 begonnen, während jenes der Tochtergesellschaft vom 1.2.2015 bis zum 31.1.2016 läuft. § 15 VPDG ändert nichts an der Verpflichtung, in den länderbezogenen Bericht für das Jahr 2016 auch noch die Daten der Tochtergesellschaft über (Teile des Jahres) 2015 einzubeziehen.*

### **3.2.3.4.3. Umrechnung und Rundung von Beträgen (Anlage 1 zum VPDG)**

#### **408 [VPDG-Info Rz 21]**

Die Anlage 1 des länderbezogenen Berichts ist in einer einheitlichen Währung zu erstellen, die unter „Verwendete Währung“ anzugeben ist. Wenn gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlüsse als Grundlage für die Berichterstattung dienen, sind sämtliche Beträge in die ausgewiesene funktionale Währung des berichtenden multinationalen Unternehmens umzurechnen, wobei der durchschnittliche Wechselkurs in der Anlage 3 anzugeben ist (vgl. EU-Amtshilferichtlinie, Anhang III, Abschnitt III, B.4.; ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, 9).

#### **409 [VPDG-Info Rz 21a]**

Die Beträge **in der** Anlage 1 zum VPDG dürfen in einem angemessenen Maße gerundet werden, sofern dies die Daten nicht verfälscht. Die Angemessenheit kann etwa von dem relativen Nominalwert der jeweiligen Währungseinheit abhängig sein. Beispielsweise wird die Rundung von Finanzdaten auf 1.000 EUR, 1.000 USD oder 1.000.000 JPY als angemessen erachtet. In allen Fällen sollten die Beträge in voller Zahl angegeben werden, einschließlich aller Nullen ohne Kürzung (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung ~~idF November 2019~~, III.8.).

### **3.2.3.4.4. Betriebsstättendaten (Anlage 1 zum VPDG)**

#### **410 [VPDG-Info Rz 22]**

Für Zwecke der „Übersicht über die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Staaten oder Gebieten“ **im Sinne der** Anlage 1 zum VPDG sind die Betriebsstättendaten für jenen Staat oder jenes Gebiet zu liefern, in dem die Betriebsstätte gelegen ist. In der Berichterstattung gegenüber dem Staat der steuerlichen Ansässigkeit des Stammhauses sollen hingegen keine Finanzdaten zu dieser Betriebsstätte enthalten sein (vgl. OECD-VPG, Anhang III zu Kapitel V, B), wodurch eine Doppelerfassung vermieden wird.

### 3.2.3.4.5. „Erträge“ (Anlage 1 zum VPDG, Spalten 2-4)

#### 411 [VPDG-Info Rz 23]

Die Erträge umfassen Erlöse aus dem Verkauf von Vorratsvermögen und Liegenschaften, aus Dienstleistungen, Lizenzgebühren, Zinsen, Prämien sowie alle etwaigen sonstigen Beträge. Anzugeben sind alle Umsatzerlöse, Gewinne, Erträge und sonstigen Einkünfte, die in der gemäß den geltenden Rechnungslegungsvorschriften erstellten Finanzberichterstattung in Bezug auf Gewinne und Verluste ausgewiesen sind (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung idF September ~~2017~~~~2018~~, II.1.). Für Zwecke des Begriffs der „Erträge“ **im Sinne der** Anlage 1 ist grundsätzlich auf den Bruttobetrag abzustellen, somit ohne Abzug von damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Ausgaben. Wenn Jahresabschlüsse als Datenquelle herangezogen werden, so müssen Beträge von in der Erfolgsrechnung netto ausgewiesenen Einnahmenposten nicht angepasst werden (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung idF September ~~2018~~, **II.1.2.**).

#### 412 [VPDG-Info Rz 24]

Der Begriff der „Erträge“ **im Sinne der** Anlage 1 zum VPDG ist insofern weit zu verstehen, als davon auch außerordentliche Erträge erfasst sind. Nicht unter den Erträgen erfasst werden von anderen Geschäftseinheiten bezogene Zahlungen, die im Staat oder Gebiet des Zahlungsleistenden als Gewinnanteile (zB Dividenden) behandelt werden (vgl. EU-Amtshilferichtlinie, Anhang III, Abschnitt III, B.1.2.). Müssen oder dürfen aufgrund der anwendbaren Rechnungslegungsvorschriften bei der Berechnung des Vorsteuergewinns der betroffenen Geschäftseinheit sämtliche oder Teile der Gewinne einer anderen Geschäftseinheit berücksichtigt werden, so sind diese Beträge in gleicher Weise wie Dividenden zu behandeln und dementsprechend nicht in den Erträgen der betroffenen Geschäftseinheit zu erfassen. Dies gilt erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 1.1.2020 beginnen. Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2020 begonnen haben, ist in der Anlage 3 anzugeben, ob solche Gewinne anderer Geschäftseinheiten bei der Berechnung der Erträge mitberücksichtigt wurden und wenn ja, in welcher Höhe und in welchen Staaten oder Gebieten sie mitberücksichtigt wurden (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung idF ~~November 2019~~, II.7.).

#### *Beispiel:*

*Erstellt ein Unternehmen einen Einzelabschluss nach der Equity-Methode (IAS 27) und wird dieser Einzelabschluss als Informationsquelle für die CbC-Berichterstattung herangezogen, so ist der Anteil des Unternehmens am Gewinn und Verlust der Beteiligungsunternehmen (IAS 28) aus den Erträgen auszuscheiden.*

**413 [VPDG-Info Rz 25]**

~~Im Bereich der „Erträge“ iSd Anlage 1 zum VPDG sind die~~ Erträge iZm natürlichen Personen **sind** unter der Spalte für „Fremde Unternehmen“ zu erfassen.

**414 [VPDG-Info Rz 26]**

Bei Finanzunternehmen, wie zB Banken und Versicherungen, sind jene Posten zu berücksichtigen, die nach den anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften als Umsatzerlösen entsprechende Posten gelten (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung ~~idF September 2018~~, IV.2). Unter den Begriff der „Erträge“ **im Sinne der** Anlage 1 zum VPDG fallen daher sämtliche Erträge aus dem Kerngeschäft, dem Veranlagungsgeschäft und alle sonstigen Erträge des Unternehmens. Als einzige Ausnahme gelten Beteiligungserträge (vgl. Rz **412-24**). Dabei ist sowohl bei Banken als auch bei Versicherungen – wie bei sonstigen Unternehmen – grundsätzlich auf den Bruttobetrag abzustellen. Werden allerdings bei bestimmten Erträgen bloß die Netto-, nicht aber die Bruttobeträge, im Jahresabschluss ausgewiesen (zB das Trading Result), so sind unter den Erträgen **im Sinne der** Anlage 1 zum VPDG die Nettobeträge zu dokumentieren.

**3.2.3.4.6. „Vorsteuergewinn (-verlust)“ (Anlage 1 zum VPDG, Spalte 5)****415 [VPDG-Info Rz 26a]**

Um einen Gleichklang mit der Berechnung der „Erträge“ (Anlage 1 zum VPDG, Spalten 2-4) herzustellen, gelten die Ausführungen in Rz **412 24** sinngemäß.

**3.2.3.4.7. ~~„Noch zu zahlende Ertragsteuern“~~ (Anlage 1 zum VPDG, Spalten 6 und 7)****416 [VPDG-Info Rz 27]**

~~Entsprechend den Ausführungen in~~ **Gemäß** der EU-Amtshilferichtlinie (**Anhang III, Abschnitt III, C.1.5.**) handelt es sich bei der Spalte „Noch zu zahlende Ertragsteuer (laufendes Jahr)“ iSd Anlage 1 zum VPDG um „die Summe der noch zu zahlenden laufenden Steueraufwendungen auf zu versteuernde Gewinne oder Verluste des Berichtsjahrs“ [...]. Eine Körperschaftsteuerrückstellung für das entsprechende Berichtswirtschaftsjahr ist vor diesem Hintergrund zu berücksichtigen. ~~Andererseits wären Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen bzw. Nachzahlungen, die Mindest-KöSt, sowie Gutschriften und Nachzahlungen für Vorjahre, die bereits auf Kassenbasis getätigt wurden, unter „gezahlte Ertragsteuern (auf Kassenbasis)“ iSd Anlage 1 zum VPDG zu erfassen (vgl. EU-Amtshilferichtlinie, Anhang III, Abschnitt III, C.1.4 und C.1.5.). In der englischen Fassung der Richtlinie sowie in den OECD-Materialien „Noch zu zahlend“ ist vor dem~~ **Hintergrund der englischen Sprachfassung der EU-Amtshilferichtlinie sowie der**

**OECD-Leitlinien auszulegen. Dort** wird dieser Betrag als „Income Tax Accrued“ bzw. „zu entrichtende Ertragsteuer“ bezeichnet. Laut OECD handelt es sich hierbei um die „zu entrichtende Ertragsteuer“. Hierzu führt die OECD aus: „Die zu entrichtenden Ertragsteuern (laufendes Jahr) entsprechen dem Betrag der zu entrichtenden laufenden Steueraufwendungen auf zu versteuernde Gewinne oder Verluste des Berichtswirtschaftsjahres aller Konzernunternehmen, die im betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind, unabhängig davon, ob die Steuern entrichtet wurden (zB auf der Grundlage einer vorläufigen Schätzung der Steuerschuld).“ (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung – September 2018, II.4.). Da der englische Wortlaut der Richtlinie den OECD-Materialien entspricht und die Richtlinie in anderen Sprachfassungen (zB Französisch) von den „zu entrichtenden Ertragssteuern“ spricht, ist der Inhalt dieser Spalte **7 im Sinne der OECD-Materialien Leitlinien auszufüllen und der periodengerecht erfasste, laufende Steueraufwand des Berichtsjahrs einzutragen. Dieser kann sich aus im Berichtsjahr entrichteten Körperschaftsteuervorauszahlungen ebenso ergeben wie aus einer am Jahresende auf Basis einer Steuerrechnung ermittelten Körperschaftsteuerrückstellung.**

#### **417 [NEU, VPDG-Info Rz 27]**

Die laufenden Steueraufwendungen entsprechen nur Tätigkeiten des laufenden Jahres und umfassen keine latenten Steuern oder Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten“ (vgl. EU-Amtshilferichtlinie, Anhang III, Abschnitt III, C.1.5.). **Steueraufwand (oder -ertrag), der sich aus aktiven oder passiven Steuerlatenzen (zB nach § 198 Abs. 9 UGB oder IAS 12 Abs. 15) ergibt, ist daher nicht in Spalte 7 zu berücksichtigen.**

#### **418 [VPDG-Info Rz 27a]**

Um einen Gleichklang mit der Berechnung der „Erträge“ und des „Vorsteuergewinns (-verlusts)“ herzustellen (vgl. Rz **412 24** und **415-26a**), sind Steuern auf von anderen Geschäftseinheiten bezogene Zahlungen, die im Staat oder Gebiet des Zahlenden als Gewinnanteile (zB Dividenden) behandelt werden, nicht unter der noch zu zahlenden Ertragssteuer zu erfassen. Die weiteren Ausführungen in Rz **412 24** gelten sinngemäß.

#### **419 [NEU]**

**Unabhängig davon sind in Spalte 6 die „gezahlten Ertragsteuern (auf Kassenbasis)“ im Sinne der Anlage 1 zum VPDG einzutragen. Dabei handelt es sich um die tatsächlich entrichteten Ertragsteuern ohne Periodenabgrenzung (OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, II.4.1).**

**Es sind hier daher beispielsweise Körperschaftsteuervorauszahlungen bzw. -nachzahlungen, die Mindest-KöSt, sowie Gutschriften und Nachzahlungen für Vorjahre, die bereits auf Kassenbasis getätigt wurden, einzutragen (vgl. EU-Amtshilferichtlinie, Anhang III, Abschnitt III, C.1.4).**

#### **3.2.3.4.8. „Beschäftigtenzahl“ (Anlage 1 zum VPDG, Spalte 10)**

##### **420 [VPDG-Info Rz 28]**

Unter der „Beschäftigtenzahl“ **im Sinne der** Anlage 1 zum VPDG ist im Hinblick auf die jeweiligen Staaten oder Gebiete die Gesamtzahl der Beschäftigten in Vollzeitäquivalenten anzugeben (**vgl. OECD-VPG, Anhang III zu Kapitel V, C**). Daher werden etwa zwei Beschäftigte, die während eines Berichtswirtschaftsjahrs Teilzeit arbeiten (halbes Stundenausmaß) für Zwecke des länderbezogenen Berichts als ein Beschäftigter gezählt (~~vgl. OECD/G20, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13—Abschlussbericht 2015, 38~~).

#### **3.2.3.5. Übermittlung der Dokumentation (§ 8 VPDG)**

##### **421 [VPDG-Info Rz 29, 30]**

Die Übermittlung der länderbezogenen Berichte **hat gemäß** ~~ist~~ § 8 **Abs. 1** VPDG im Wege von FinanzOnline **zu erfolgen** ~~ist ab November 2017 möglich~~. Die technischen Spezifikationen sind **auf der Homepage des BMF** über die Seite ([www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at), **Services > FinanzOnline > Informationen** unter der Rubrik für Softwareentwickler) veröffentlicht. **Die Frist zur Übermittlung beträgt zwölf Monate ab dem letzten Tag des berichtspflichtigen Wirtschaftsjahrs.**

##### **422 [NEU]**

**Wird die Pflicht zur Übermittlung des CbCR vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt, liegt eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49b FinStrG vor, für die eine Geldstrafe in Höhe von bis zu 50.000 Euro vorgesehen ist. Die Pflicht wird verletzt, wenn der Bericht nicht fristgerecht oder meldepflichtige Punkte der Anlage 1-3 nicht oder unrichtig übermittelt werden.**

#### **3.2.3.6. Automatischer Austausch der länderbezogenen Berichte (§ 5 Abs. 1 Z 3, § 11 und 12 VPDG)**

##### **423 [VPDG-Info Rz 31]**

Die §§ 11 und 12 VPDG regeln die Übermittlung länderbezogener Berichte an ausländische Behörden bzw. die Weiterleitung ausländischer länderbezogener Berichte an die zuständigen inländischen Abgabenbehörden. Die maßgeblichen Rechtsgrundlagen für einen automatischen Austausch länderbezogener Berichte sind die **EU-Amtshilferichtlinie** ~~(RL~~

2011/16/EU idF der Richtlinie (EU) 2016/881), das **Amtshilfeübereinkommen** Multilaterale Amtshilfeabkommen sowie die jeweiligen DBA-Auskunfts klauseln, die eine „umfassende Amtshilfe“ enthalten (vgl. Info des Bundesministeriums für Finanzen vom **20.12.2019**, **BMF-010221/0282-IV/8/2019** ~~07.01.2019, BMF-010221/0002-IV/8/2019~~).

#### **424 [VPDG-Info Rz 31]**

Im Verhältnis zu Drittstaaten – wenn also nicht schon die Verpflichtung nach der **EU-Amtshilferichtlinie** ~~RL 2011/16/EU idF der Richtlinie (EU) 2016/881~~ greift – erfordert der automatische Austausch länderbezogener Berichte zusätzlich eine qualifizierte Vereinbarung **im Sinne von** ~~idF~~ § 2 Z 10 VPDG, welche die beteiligten Staaten oder Gebiete zum automatischen Austausch der länderbezogenen Berichte verpflichtet. Hierfür kommt zunächst das **CbC MCAA** multilaterale Übereinkommen über den Austausch länderbezogener Berichte in Betracht, das Österreich am 27.1.2016 unterzeichnet hat. Hierbei bedarf es zudem einer Notifikation **im Sinne von** ~~idF~~ § 8 Abs. 1 lit. e des Übereinkommens, in der zum Ausdruck kommt, im Verhältnis zu welchen Staaten oder Gebieten dem **CbC MCAA** Übereinkommen Wirksamkeit verliehen werden soll. Neben **dem CbC MCAA** ~~der Mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte~~ kommen als qualifizierte Vereinbarung entsprechende bilaterale Vereinbarungen in Frage.

#### **425 [VPDG-Info Rz 32]**

Zur Klarstellung der Frage, mit welchen Staaten und Gebieten – sowohl auf multilateraler als auch auf bilateraler Ebene – eine Verpflichtung für den automatischen Austausch länderbezogener Berichte besteht, wird auf Ebene der OECD eine entsprechende Datenbank geführt, welche unter folgendem Link abrufbar ist: <http://www.oecd.org/tax/beps/CbCR-MCAA-activated-exchange-relationships.xlsx>. Dabei sind jene Staaten oder Gebiete, denen Österreich länderbezogene Berichte übermittelt, unter dem Registerblatt „Austria“ erfasst. Die Informationsübermittlung seitens anderer Staaten und Gebiete an Österreich ist in den Registerblättern der jeweiligen anderen Staaten und Gebiete ablesbar. Darüber hinaus sind die jeweiligen Verbindungen auf Grundlage der **EU-Amtshilferichtlinie** ~~RL 2011/16/EU idF der Richtlinie (EU) 2016/881~~ unter dem Registerblatt „EU – Exchange relationships“ gesondert dargestellt.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Beachte für

- Frankreich: einschließlich Französisch-Guayana, Guadeloupe, Martinique, Mayotte, Réunion, Sankt Bartholomäus und St. Martin;
- Spanien: einschließlich Kanarische Inseln;
- Vereinigtes Königreich: einschließlich Gibraltar.

### **3.2.4. Master- und Local File**

#### **3.2.4.1. Allgemeines**

##### **426 [NEU]**

**Das Master File (Stammdokumentation) soll einen Überblick über die Tätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe geben, einschließlich der Art ihrer globalen Geschäftstätigkeiten, ihrer Verrechnungspreispolitik insgesamt sowie der globalen Verteilung ihrer Einkünfte und ihrer Wirtschaftstätigkeit (OECD-VPG Z 5.18). Es enthält standardisierte Informationen, die für alle Mitglieder der multinationalen Unternehmensgruppe relevant sind, und deckt gemäß § 6 Abs. 1 VPDG folgende Teilbereiche ab:**

- **Organisationsaufbau der multinationalen Unternehmensgruppe,**
- **Beschreibung der Geschäftstätigkeit,**
- **Dokumentation der immateriellen Werte,**
- **Dokumentation der unternehmensgruppeninternen Finanztätigkeiten,**
- **Dokumentation der Finanzanlage- und Steuerpositionen.**

##### **427 [NEU]**

**Das Local File (Einzeldokumentation) dient als Ergänzung des Master File um landesspezifische Inhalte und enthält gemäß § 7 Abs. 1 VPDG eine Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit, die Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle und Finanzinformationen.**

##### **428 [VPDG-Info Rz 33]**

Ein Master und **ein** Local File sind zu erstellen, wenn eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe ist. Die Verpflichtung zur Erstellung von Master und Local File richtet sich gemäß § 3 Abs. 2 VPDG danach, ob in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren „die Umsatzerlöse“ den Betrag von 50 **Mio. Millionen** Euro überschritten haben. Der Begriff der Umsatzerlöse ist dabei im Sinne des **UGB Unternehmensgesetzbuchs** oder vergleichbarer Rechnungslegungsgrundsätze zu verstehen, wobei auf die österreichische Geschäftseinheit insgesamt abzustellen ist. Die Umsatzgrenze bezieht sich auf die letzten Rechnungsabschlüsse (vgl. ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, 5; vgl. insbesondere § 189a Z 5 UGB). Wenn also in zwei aufeinanderfolgenden Jahren die Umsatzgrenze überschritten wird, tritt die Verpflichtung **im Sinne von** § 3 Abs. 2 VPDG im dritten Jahr ein, unabhängig davon, wie hoch die Umsätze im dritten Jahr tatsächlich sind.

#### **429 [VPDG-Info Rz 34]**

Im Falle einer österreichischen Geschäftseinheit, die ihrerseits zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts verpflichtet ist, weil sie oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe **im Sinne von iSd § 3 Abs. 1 VPDG** ist, deren eigene Umsätze jedoch die Umsatzgrenze **im Sinne von iSd § 3 Abs. 2 VPDG** nicht überschritten haben (weil es sich etwa um eine reine Holdinggesellschaft handelt), greift – mit Ausnahme von § 3 Abs. 3 VPDG für das Master File – keine Verpflichtung zur Erstellung eines Master und Local File.

#### **430 [VPDG-Info Rz 35]**

§ 3 Abs. 2 VPDG stellt einzig auf die Umsatzerlöse ab und nicht auf das Vorhandensein grenzüberschreitender Transaktionen. Daher ist auch für jene österreichischen Geschäftseinheiten **ein Master File und ein Local File zu erstellen**, die Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe sind, und bei denen in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren die Umsatzerlöse den Betrag von 50 **Mio.** Millionen Euro überschritten haben, **auch wenn sie** ~~welche jedoch~~ keine grenzüberschreitenden Transaktionen im betreffenden Berichtswirtschaftsjahr durchgeführt haben, ~~ein Master File und ein Local File zu erstellen~~. Im Falle fehlender grenzüberschreitender Transaktionen ist jedoch der Dokumentationsaufwand **im Sinne von iSd § 7 Abs. 1 Z 2 VPDG-DV** entsprechend geringer, da rein innerstaatliche gruppeninterne Transaktionen im Local File **in der Regel** nicht zu dokumentieren sind (vgl. Rz **437-44**).

#### **VPDG-Info Rz 36**

~~Gemäß § 3 Abs. 4 VPDG bleiben „[n]eben diesem Bundesgesetz bestehende Dokumentationspflichten [...] unberührt. Das zuständige Finanzamt kann zusätzliche Unterlagen zur Vorlage anfordern, die für die Ermittlung und Prüfung der angemessenen gruppeninternen Verrechnungspreisgestaltung erforderlich sind“. Dementsprechend hat der Abgabepflichtige im Rahmen der ihn nach den Bestimmungen der §§ 124, 131 und 138 BAO treffenden Obliegenheiten zu belegen, dass die Preisgestaltung in Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Unternehmen auf der Grundlage der Bestimmungen des § 6 Z 6 EStG 1988 und der dem Art. 7 und 9 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens dem Grundsatz des Fremdvergleichs entspricht (vgl. öVPR 2010, Rz 307). Wenngleich für Geschäftseinheiten, welche nicht die Schwellenwerte des § 3 Abs. 2 VPDG überschreiten, keine Verpflichtung besteht, bei der Verrechnungspreisdokumentation die durch §§ 6 und 7 VPDG sowie durch die VPDG-DV vorgegebene Struktur nachzuvollziehen, kann eine Geschäftseinheit freiwillig eine nach den~~

~~Bestimmungen der BAO zu führende Dokumentation in Anlehnung an §§ 6 und 7 VPDG sowie die VPDG-DV erstellen.~~

#### **431 [VPDG-Info Rz 39]**

Die Einschränkung auf „wesentliche“ Dokumentationselemente, so wie sie in mehreren Bestimmungen des VPDG und der VPDG-DV (zB in § 3 Z 3 VPDG-DV („die wesentlichen Dienstleistungsvereinbarungen“) oder in § 8 Z 3 VPDG-DV („der wesentlichen Mitbewerber“)) erfolgt, entspricht dem Musterkonzept, das die OECD/G20 im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 13 (Annex I und II) bereitgestellt hat. Dabei wurde keine nähere Empfehlung dazu gegeben, was in diesen Fällen unter dem Begriff der Wesentlichkeit zu verstehen **ist** sein soll. Das Merkmal der Wesentlichkeit lässt sich nur aus dem Gesamtbild der Umstände ermitteln. Als wesentlich können jene Elemente angesehen werden, die für eine Entscheidung bedeutsam sind, sodass bei Nichtvorliegen die Entscheidung nicht in der Weise getroffen **worden wäre** hätte werden können, wie sie getroffen wurde. Die Festlegung bestimmter Grenzen ohne Würdigung der Gesamtumstände könnte folglich zu Fehlergebnissen führen. Zudem lässt sich die Wesentlichkeit nicht immer nur nach quantitativen Kriterien bewerten. **Daher** Dafür bedarf es einer Wertungsentscheidung in jedem Einzelfall, **wobei** Dabei ist die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers anzuwenden **und darauf zu achten ist, dass für einzelne Geschäftseinheiten ausreichend belegt wird, dass die Preisgestaltung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (Rz 359).**

#### **432 [VPDG-Info Rz 40]**

Für Zwecke der Erstellung von Master und Local File ist bei der Entscheidung über den angemessenen Grad der Detailliertheit der gelieferten Informationen **ebenso** mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers vorzugehen.

#### **433 [VPDG-Info Rz 37]**

Die innerstaatliche Umsetzung von Master und Local File entspricht nicht nur den international anerkannten Vorgaben der OECD, sondern auch jenen der EU, nämlich der **EU-TPD (Rz 364)** Entschließung zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU-TPD), ABl. Nr. C 176 vom 28.7.2006, 1. So bildet die VPDG-DV innerstaatlich den neuen „Mindeststandard“ der Verrechnungspreisdokumentation für nach dem VPDG dokumentationspflichtige Geschäftseinheiten. Zugleich steht es den Unternehmen frei, im Rahmen ihrer Verrechnungspreisdokumentation über diesen Mindeststandard hinausgehende Punkte aus der EU-TPD aufzugreifen.

### **3.2.4.2. Einzelfragen zum Inhalt des Master File**

#### **3.2.4.2.1. Beschreibung der Geschäftstätigkeit (§ 3 VPDG-DV)**

##### **434 [VPDG-Info Rz 41]**

Gemäß § 1 Abs. 2 VPDG-DV ist durch die Informationen des Master Files die multinationale Unternehmensgruppe „als Ganzes“ darzustellen. Dies gilt auch für die „Beschreibung der Geschäftstätigkeit“ **im Sinne von** idS § 3 VPDG-DV. Eine Organisation der Informationen nach Geschäftssparten ist grundsätzlich zulässig (§ 1 Abs. 2 zweiter Satz VPDG-DV); im Falle einer Präsentation nach Geschäftssparten hat jedoch in jedem Staat das gesamte Master File mit allen Geschäftssparten zur Verfügung zu stehen. Dies ist deshalb von zentraler Bedeutung, weil gewährleistet werden muss, dass sich die Steuerverwaltung einen angemessenen Überblick über die globale Geschäftstätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe verschaffen kann. Vor diesem Hintergrund ist es nicht zulässig, in das Master File nur jene Geschäftsbereiche einzubeziehen, die auch einen Auslandsbezug haben.

#### **3.2.4.2.2. Darstellung der Liefer- und Leistungskette (§ 3 Z 2 VPDG-DV)**

##### **435 [VPDG-Info Rz 42]**

Die **Beschreibung der Geschäftstätigkeit muss gemäß § 3 Z 2 VPDG-DV u.a. die Liefer- und Leistungskette für die** „fünf größten“ angebotenen Produkte oder Dienstleistungen oder Produkt-/Dienstleistungsgruppen **enthalten, wobei die Größe** idS § 3 Z 2 VPDG-DV werden am Umsatz gemessen **wird. Es sind** wobei nicht zwingend auch für fünf Bereiche zu dokumentieren **ist**, sofern im konkreten Einzelfall weniger Produkte/Dienstleistungen oder Produkt-/Dienstleistungsgruppen angeboten werden.

##### **436 [VPDG-Info Rz 43]**

**Auch Produkte und/oder Dienstleistungen, die über 5% des Unternehmensgruppenumsatzes ausmachen, sind zu beschreiben.** Die ~~5%-~~Grenze idS § 3 Z 2 VPDG-DV richtet sich nach dem „Unternehmensgruppenumsatz“, weshalb **für die Ermittlung der 5%-Grenze** grundsätzlich von einem konsolidierten Ergebnis auszugehen ist. Wird allerdings für die multinationale Unternehmensgruppe nicht konsolidiert, so kann der Einzelabschluss herangezogen werden.

#### **3.2.4.3. Einzelfragen zum Inhalt des Local File**

##### **3.2.4.3.1. Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle (§ 9 VPDG-DV)**

##### **437 [VPDG-Info Rz 44]**

Rein innerstaatliche gruppeninterne Transaktionen (**§ 7 Abs. 1 Z 2 iVm § 9 VPDG-DV**) sind im Local File **in der Regel** nicht zu dokumentieren. Entsprechend dem BEPS-

Aktionspunkt 13 geht es im Local File vielmehr um sachdienliche Informationen für die Verrechnungspreisanalyse im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen zwischen einem inländischen Konzernunternehmen und verbundenen Unternehmen in anderen Staaten, die im Kontext des inländischen Steuersystems wesentlich sind (Z. 5.22 OECD-VPG).

#### **438 [VPDG-Info Rz 45]**

Innerstaatliche gruppeninterne Transaktionen sind allerdings insoweit zu erfassen, als sich diese direkt oder indirekt auf die Ermittlung und Prüfung der angemessenen gruppeninternen Verrechnungspreisgestaltung auswirken.

##### *Beispiel 1:*

*Ein IT-Unternehmen erbringt Dienstleistungen an ein inländisches Konzernunternehmen. Das leistungsempfangende inländische Unternehmen nutzt diese Leistung seinerseits wiederum um eine Routinedienstleistung an ein ausländisches Konzernunternehmen zu erbringen. Der Verrechnungspreis für die grenzüberschreitende Routinedienstleistung wird auf Basis der Kostenaufschlagsmethode ermittelt. Das für die innerstaatliche Transaktion verrechnete Entgelt stellt in der Folge einen Teil der Kostenbasis für die Bemessung des Verrechnungspreises der grenzüberschreitenden Transaktion dar. Da eine Auswirkung der innerstaatlichen Transaktion auf die grenzüberschreitenden Verrechnungspreise gegeben ist, wäre in so einem Fall auch die innerstaatliche Transaktion zu dokumentieren.*

##### *Beispiel 2:*

*Innerhalb eines Konzerns werden Leistungen eines inländischen Bürohandels ausschließlich an inländische Konzernunternehmen erbracht und an diese verrechnet. Eine Dokumentation der gegenständlichen Verrechnungspreise kann unterbleiben.*

#### **439 [VPDG-Info Rz 46]**

Zwar wird in § 9 VPDG-DV zunächst auf die „wesentlichen“ unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle abgestellt, während in der Z 2 des § 9 VPDG-DV zugleich „jede Art“ unternehmensgruppeninterner Geschäftsvorfälle genannt wird. **Die Wortfolge** „jede Art“ bezieht sich dabei allerdings auf jede „Gattung“ unternehmensgruppeninterner Geschäftsvorfälle, was nicht zuletzt am Klammerausdruck „(für Produkte, Dienstleistungen, Lizenzgebühren, Zinsen usw.)“ zu erkennen ist. Daher sind nur „wesentliche“ unternehmensgruppeninterne Geschäftsvorfälle zu dokumentieren. Vor diesem Hintergrund ändert § 9 Z 2 VPDG-DV nichts am grundsätzlichen Umfang, der für Zwecke der zu dokumentierenden Geschäftsvorfälle **im Sinne von** § 9 VPDG-DV erwartet wird.

#### **440 [VPDG-Info Rz 47]**

Der Wortlaut des § 9 Z 2 VPDG-DV (**Betrag der „Zahlungen“**) lässt eine zusammenfassende Betrachtung zu, weshalb die gegenständlichen Informationen nicht nur

auf Zahlungsbasis, sondern auch auf Transaktions-/Geschäftsvorfallsbasis geliefert werden können.

*Beispiel:*

*Für die Gewährung eines unternehmensgruppeninternen Kredits erhält eine inländische Geschäftseinheit von ihrer ausländischen Tochtergesellschaft monatliche Zinszahlungen. Für Zwecke der Erstellung des jährlichen Local File können die monatlichen Zinszahlungen zusammengefasst im Rahmen eines Geschäftsvorfalles dokumentiert werden.*

#### **441 [VPDG-Info Rz 48]**

Im Falle einer Buchführung nach dem Realisationsprinzip ist der Begriff der „Zahlungen“ **im Sinne von** § 9 Z 2 VPDG-DV sinngemäß nach den Grundsätzen des Realisationsprinzips zu verstehen, weshalb nicht auf den tatsächlichen Zahlungsfluss abzustellen wäre.

*Beispiel:*

*Bestimmte unternehmensgruppeninterne Produktlieferungen gelten nach den Grundsätzen des einschlägigen Realisationsprinzips bereits am 1.10.2016 als verwirklicht, wobei eine Zahlung der Produkte erst am 1.2.2017 erfolgt. Der Geschäftsvorfall ist im Local File für das Jahr 2016 zu erfassen.*

#### **3.2.4.3.2. Finanzinformationen – Jahresabschluss (§ 10 Z 2 VPDG-DV)**

##### **442 [VPDG-Info Rz 49]**

Zur Anwendung von Verrechnungspreismethoden werden **häufig Finanzinformationen** Finanzdaten **herangezogen** (zB **Operating Margins**-Daten für die TNMM, Bruttogewinn für die Residualwertmethode, Cost Plus sowie andere Finanzdaten für den Profit Split / im Allgemeinen auf Transaktionsbasis)-herangezogen. **Daher § 10 Z 2 VPDG-DV verlangt § 7 Abs. 1 Z 3 iVm § 10 VPDG-DV, dass im Local File Finanzinformationen der Geschäftseinheit und der Vergleichsunternehmen angegeben werden. Einerseits ist ein Jahresabschluss der Geschäftseinheit vorzulegen; andererseits sind die Finanzinformationen der Geschäftseinheit so darzustellen, dass für Zwecke des Local File „Informationen und einen Aufteilungsschlüssel, aus denen hervorgeht, wie die bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendeten Finanzdaten mit dem Jahresabschluss verknüpft werden können“.** Zu dokumentieren ist, inwiefern diese Finanzdaten an den Jahresabschluss anknüpfen. Bei der Darstellung des Aufteilungsschlüssels **Dabei** muss ersichtlich sein, an welcher Stelle des Jahresabschlusses sich die für die Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendeten Finanzdaten finden, sofern diese aus dem Jahresabschluss der zu dokumentierenden Geschäftseinheit ersichtlich sind.

### **3.2.4.4. Übermittlung von Master und Local File**

#### **443 [NEU, VPDG-Info Rz 38]**

**Das Master und das Local File müssen vom Abgabepflichtigen erstellt, aufbewahrt und auf Ersuchen an das zuständige Finanzamt übermittelt werden (§ 8 Abs. 2 VPDG).** Im Falle eines Ersuchens iSd ~~§ 8 Abs. 2 VPDG~~ zur Übermittlung von Master und Local File sind für Zwecke der Verrechnungspreisdokumentation erforderliche Kopien (zB § 9 Z 4 VPDG-DV, § 9 Z 14 VPDG-DV) (ohne gesonderte Aufforderung) mit zu übermitteln.

#### **444 [NEU]**

**Master und Local File sind sonstige Aufzeichnungen im Sinne der BAO. Gemäß § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG kann die Verletzung der Aufzeichnungspflicht zu einer Finanzordnungswidrigkeit führen, welche mit einer Geldstrafe von bis zu 5.000 Euro geahndet wird.**

### **3.3. Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen**

#### **445 [NEU]**

**Gemäß EU-Meldepflichtgesetz („EU-MPFG“, BGBl. I Nr. 91/2019) sind Intermediäre dazu verpflichtet, ihnen bekannte, in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befindliche Informationen über gewisse meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen bei den zuständigen Steuerbehörden zu melden. Zu den unbedingt meldepflichtigen Gestaltungen zählen auch Gestaltungen, die spezifische Kennzeichen („Hallmarks“) hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung aufweisen, sofern sie ein Risiko der Steuervermeidung aufweisen. Ein Risiko der Steuervermeidung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Gestaltung geeignet ist, eine Aushöhlung der nationalen Steuerbemessungsgrundlagen herbeizuführen. Siehe dazu im Detail das BMF-Informationsschreiben zur Anwendung des EU-MPFG (Info des BMF vom 21.10.2020, 2020-0.675.748).**

#### **446 [NEU]**

**Meldepflicht liegt gemäß § 5 Z 7 bis 9 EU-MPFG vor, wenn es sich um Verrechnungspreisgestaltungen handelt,**

- i. die unilaterale Safe-Harbor-Regeln (s. Definition in Z 4.102 OECD-VPG) nutzen; oder**

- ii. mit Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswerten, wobei die gesetzliche Definition in weiten Teilen jener der OECD-VPG entspricht (vgl. Rz 155); oder**
- iii. bei denen eine konzerninterne grenzüberschreitende Übertragung von Funktionen, Risiken oder Vermögenswerten stattfindet, wenn der erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern (EBIT) des bzw. der Übertragenden über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50% des jährlichen EBIT des bzw. der Übertragenden beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte; zB Umwandlung eines Eigenhändlers in risikoarme Vertriebsunternehmen, Umwandlung eines Eigenproduzenten in einen Auftrags- oder Lohnfertiger, Zentralisierung der Beschaffungsfunktion.**

**447 [NEU]**

**Meldepflichtig sind Gestaltungen, deren erster Schritt zwischen 25.6.2018 und 30.6.2020 umgesetzt wurde; deren erster Schritt ab 1.7.2020 umgesetzt wird; die ab 1.7.2020 konzipiert, vermarktet, organisiert, zur Umsetzung bereitgestellt oder verwaltet werden.**

## 4. Teil: Abgabenbehördliche Verrechnungspreisprüfung

### 4.1. Abgabenbehördliche Berichtigungen

#### 4.1.1. Einleitung

448 [NEU]

Entsprechen die Verrechnungspreise eines multinationalen Konzerns nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, so kann die Abgabenbehörde in einem Land den Gewinn eines verbundenen Unternehmens berichtigen (Primärberichtigung). Im anderen betroffenen Land muss sodann der Gewinn des anderen verbundenen Unternehmens im Wege einer Gegenberichtigung korrigiert werden, um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden (primäre Gegenberichtigung). Diese primäre Gewinnkorrektur (Erhöhung oder Kürzung), welche in Österreich auf Basis von § 6 Z 6 EStG 1988 iVm Art. 9 DBA erfolgt, hat zwangsläufig eine Rückwirkung auf das steuerliche Betriebsvermögen der betroffenen Konzerngesellschaft, welche durch den Ansatz einer Verrechnungspreisforderung oder -verbindlichkeit zum Ausdruck kommt. Scheidet diese Art der Sekundärberichtigung aus (siehe Rz 461), so ist zu prüfen, ob als Sekundärberichtigung eine verdeckte Ausschüttung oder eine verdeckte Einlage im Sinne von § 8 KStG 1988 vorliegt.

#### 4.1.21. Primärberichtigungen

449 [321]

Werden auf der Grundlage von § 6 Z 6 EStG 1988 iVm Art. 9 DBA bei einem multinationalen Konzern die Gewinne der inländischen Konzerngesellschaft wegen eines Verstoßes gegen den Fremdvergleichsgrundsatz erhöht, stellt dies die „Primärberichtigung“ dar.

*Beispiel:*

*Die österreichische T-GmbH (Tochtergesellschaft) erzeugt für die amerikanische M-Corp (Muttergesellschaft) Produkte, die von der amerikanischen M-Corp vertrieben werden. Im Zuge einer die Jahre X1 bis X3 umfassenden Außenprüfung bei der T-GmbH kommen die österreichischen Prüfungsorgane im Jahr X5 zu dem Ergebnis, dass Produktentwicklungskosten doppelt nach Österreich belastet worden sind, einmal im Wege einer besonderen Lizenzgebühr und ein zweites Mal dadurch, dass Teile der durch die Lizenzgebühr abgedeckten Entwicklungskosten auch in einer nach Österreich verrechneten Kostenumlage enthalten waren. Bei ordnungsgemäßer Verrechnungspreisgestaltung hätte der Gewinn der österreichischen Tochtergesellschaft um 100.000 €~~€~~ höher ausfallen müssen. Der Gewinn der österreichischen T-GmbH wird daraufhin für die Jahre X1 bis X3 im Prüfungsverfahren um insgesamt 300.000 €~~€~~ erhöht (Primärberichtigung).*

**450 [322]**

Um zu vermeiden, dass durch **eine** diese Primärberichtigung der Effekt einer (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung eintritt, **indem die gleiche Bemessungsgrundlage bei mehreren Steuerpflichtigen verschiedener Staaten besteuert wird**, muss im DBA-Partnerstaat **aufgrund von Art. 9 OECD-MA** eine korrespondierende Gegenberichtigung („primäre Gegenberichtigung“) erfolgen. ~~Durch Art. 9 Abs. 2 DBA wird diese Gegenberichtigungspflicht bestätigt~~, wenn internationales Einvernehmen über die Fremdverhaltenskonformität der Primärberichtigung besteht. **Art. 9 Abs. 2 OECD-MA bestätigt die Gegenberichtigungspflicht, wobei der Bestimmung auf österreichischer Seite eine bloß klarstellende Funktion beigemessen wird.**

*Beispiel:*

*Die im vorstehenden Beispiel bei der T-GmbH für die Jahre X1 bis X3 vorgenommene Gewinnerhöhung von 300.000 Euro muss grundsätzlich zu einer korrespondierenden Gegenberichtigung bei der M-Corp in den USA führen, wenn beide Vertragsstaaten **eine** Einigung über die sachliche Richtigkeit der Korrekturmaßnahme erzielen. Hierbei verlangt es das Prinzip der korrespondierenden Gegenberichtigung, dass diese periodengerecht auf die Jahre X1 bis X3 verteilt wird; und zwar auch dann, wenn die T-GmbH den Betrag von 300.000 Euro erst im Jahr X5 von der M-Corp rückfordert. ~~Nach DBA-Recht muss die primäre Gegenberichtigung allerdings nicht zwingend in einer korrespondierenden Gewinnminderung bestehen; sie könnte auch durch Anrechnung der durch die Primärberichtigung verursachten Körperschaftsteuer bewirkt werden (Z 4.34 OECD-VPG).~~*

**451 [323]**

Kann von der ausländischen Konzerngesellschaft eine Gegenberichtigung im **anderen** ausländischen Staat trotz Vorlage einer einwandfreien Dokumentation über die österreichische Primärberichtigung nicht erwirkt werden, steht hierzu **die Möglichkeit eines** ~~das Rechtsinstitut des~~ **Verständigungs- oder Schiedsverfahrens (Rz 475-351)** zur Verfügung. ~~Innerhalb der EU kann ein Verfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen zur Herbeiführung einer korrespondierenden Gegenberichtigung in Gang gesetzt werden (Rz 363).~~

**452 [324]**

Eine von der österreichischen Abgabenbehörde **geprüfte und** als fremdverhaltenskonform beurteilte ausländische Primärberichtigung kann von Amts wegen **unilateral** als Grundlage für eine österreichische Gegenberichtigung **nach Art. 9 DBA iVm § 6 Z 6 EStG 1988** herangezogen werden (**korrespondierende, primäre Gegenberichtigung**). ~~Eines~~ Verständigungsverfahrens bedarf es hierzu nicht **notwendigerweise** (EAS 2493). Der Abgabepflichtige, der eine **derartige** österreichische Gegenberichtigung anstrebt, hat **beim zuständigen Finanzamt einen Antrag zu stellen, aus dem hervorgeht, dass eine**

**korrespondierende Gegenberichtigung nach Art. 9 DBA iVm § 6 Z 6 EStG 1988 erwirkt werden soll. Neben den Angaben zum Steuerpflichtigen hat das Anbringen folgende Unterlagen zu enthalten:** die entsprechenden Nachweise über die sachliche Richtigkeit der ausländischen Korrekturen, **eine genaue Sachverhaltsdarstellung (inkl. allfälliger Informationen über die Beziehungen zwischen den vom Antrag erfassten Abkommensberechtigten, zB Beteiligungsstruktur und -verhältnisse), betroffener Besteuerungszeitraum, betreffende Steuerbemessungsgrundlage und Angaben über allfällige relevante Rechtsmittel (siehe auch Abschnitt B.2.1.2. der Info des BMF vom 24.7.2019, BMF-010221/0237-IV/8/2019). Das Finanzamt hat vom Abgabepflichtigen außerdem Informationen einzuholen, mit denen sichergestellt werden kann, dass keine doppelte Nichtbesteuerung erfolgt (zB rechtskräftige ausländische Steuerbescheide, Bericht einer ausländischen Außenprüfung, Dokumentation zur Fremdvergleichskonformität der ausländischen Primärberichtigung)** vorzulegen. Eine ungeprüfte und daher automatische Gegenberichtigung zu ausländischen Gewinnberichtigungen ist **jedenfalls** allerdings nicht zulässig.

#### **453 [NEU]**

**Verfahrensrechtliche Grundlage für den Gegenberichtigungsantrag ist primär § 299 BAO. Sofern ein Wiederaufnahmegrund vorliegt, zB weil im Rahmen der Bearbeitung der Gegenberichtigung neue, entscheidungswesentliche Tatsachen hervorkommen, kann das Verfahren auf Basis des § 303 BAO wiederaufgenommen werden. Die Berichtigung durch den anderen Staat stellt selbst keine neue Tatsache dar. Auch ein Rechtsmittel gemäß § 243 BAO kommt als Antragsgrundlage in Betracht. Bei jedem dieser Anbringen, die eine Änderung der österreichischen Besteuerungsgrundlagen zum Gegenstand haben, sind die jeweiligen Fristen und Verjährungsbestimmungen der BAO zu beachten. Ist bereits die Verjährung eingetreten, kann diese nur noch in Umsetzung der Lösung eines Verständigungsverfahrens durchbrochen werden, sofern ein solches Verfahren im jeweiligen DBA vorgesehen ist (vgl. BMF-Info vom 24.7.2019, BMF-010221/0237-IV/8/2019, Abschnitt B.6.4). Ein Antrag gemäß § 48 Abs. 5 BAO wird in der Regel für eine korrespondierende Gegenberichtigung nicht in Betracht kommen, da dieser nur dann anwendbar ist, wenn eine Streitbeilegungsbeschwerde erfolglos war oder ein Verständigungsverfahren nicht möglich oder bereits gescheitert ist.**

#### **454 [NEU]**

**Auch seitens des Abgabepflichtigen sind zur Herstellung eines fremdvergleichskonformen Zustands nachträgliche Korrekturen der Verrechnungspreise in Österreich möglich, sofern dies die Verfahrensvorschriften (siehe Rz 452) zulassen. Begehrt der Abgabepflichtige eine Gegenberichtigung in Österreich, um nachträglich im Ausland selbst vorgenommene Korrekturen zu berichtigen, so ist dies nur im Wege eines Verständigungsverfahrens zu klären (OECD-MK Art. 9 Z 6.1). Eine korrespondierende Gegenberichtigung wäre in diesem Fall nicht zulässig.**

#### **455 [NEU]**

**Handelt es sich bei den fremdunüblichen Leistungsbeziehungen um solche zwischen einer niedrigbesteuerten beherrschten ausländischen Körperschaft und ihrer inländischen beherrschenden Körperschaft (bzw. weiteren inländischen verbundenen Unternehmen), so geht die Verrechnungspreiskorrektur gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a KStG 1988 vor (KStR 2013 Rz 1248ac). Bei der Ermittlung des Einkommens der ausländischen Körperschaft zur Feststellung einer möglichen Niedrigbesteuerung ist daher der fremdübliche Verrechnungspreis anzusetzen, sofern eine fremdunübliche Leistungsbeziehung zwischen der ausländischen Körperschaft und ihrer inländischen beherrschenden Körperschaft bereits zu einer Verrechnungspreiskorrektur im Inland geführt hat (KStR 2013 Rz 1248ay). Auch bei der sinngemäßen Ermittlung der hinzurechnungspflichtigen Passiveinkünfte ist der fremdübliche Verrechnungspreis anzusetzen (KStR 2013 Rz 1248ds).**

#### **456 [325]**

Die vorstehenden Grundsätze gelten sinngemäß **auch für** bei Unternehmen, die grenzüberschreitend durch Betriebsstätten tätig sind.

### **4.1.32. Körperschaftsteuerliche Sekundärberichtigungen**

#### **4.1.32.1. Verrechnungspreisforderungen**

#### **457 [326]**

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 5 EStG 1988 ist der steuerpflichtige Gewinn nach den Regeln der doppelten Buchhaltung durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Dies bedeutet, dass jede Gewinnkorrektur – nach oben und nach unten – zwangsläufig eine Rückwirkung im (steuerlichen) Betriebsvermögen haben muss. Jede gewinnerhöhende Betriebseinnahme bewirkt damit eine Erhöhung des Betriebsvermögens; jede

Betriebsausgabe zieht eine Betriebsvermögensverminderung nach sich. Wird daher bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen zwischen **verbundenen Unternehmen Nahestehenden** ein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz festgestellt, dann wird dieser als bisher nicht erfasste „Betriebseinnahme“ oder als überhöht angesetzte „Betriebsausgabe“ zu berücksichtigen sein und muss zwangsläufig Rückwirkungen auf das steuerliche Betriebsvermögen **haben** zeitigen und damit zu Sekundärberichtigungen führen.

#### **458 [327]**

Nach den OECD-**VPG**errechnungspreisgrundsätzen sollen internationale Verrechnungspreiskorrekturen, wenn möglich, durch eine Rückführung der verlagerten Gewinne umgesetzt werden. Die Gewinnverlagerung wird diesfalls gleichsam als „verdecktes Darlehen“ (Z 4.775 OECD-VPG) gesehen und es ist daher ein Rückzahlungsanspruch als Verrechnungspreisforderung in das steuerliche Betriebsvermögen einzustellen. In diesem Fall verbleibt sonach die Vermögenserhöhung in Gestalt einer Verrechnungspreisforderung im Unternehmen.

*Beispiel:*

*Im Beispiel der Rz ~~450 321~~ hat wegen einer doppelten Anlastung der Produktionsentwicklungskosten eine Gewinnverlagerung in Höhe von 300.000 Euro an die US-Muttergesellschaft stattgefunden. Anerkennt die US-Gesellschaft ihre Verpflichtung, diesen Betrag an die österreichische Tochtergesellschaft rückzuführen, dann wird die österreichische Tochtergesellschaft eine Verrechnungspreisforderung in Höhe von 300.000 Euro in ihrem steuerlichen Betriebsvermögen auszuweisen haben (Sekundärberichtigung).*

#### **459 [328]**

Eine Verrechnungspreisforderung kann als Sekundärberichtigung aber nur dann angesetzt werden, wenn diese von dem **verbundenen** nahestehenden ausländischen Unternehmen als Verrechnungspreisverbindlichkeit anerkannt wird und **dies** wenn ~~weitere~~ ein Tilgungsplan vorliegt und seine Einhaltung glaubhaft **gemacht wird (zB durch eine vom verbundenen Unternehmen unterfertigte Akzeptanzklärung)**. **Sollte die Anerkennung nicht glaubhaft gemacht werden können, so ist dennoch eine Primärberichtigung vorzunehmen; weiters ist das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung oder verdeckten Einlage als Sekundärberichtigung zu prüfen (Rz 464 ff)** ~~ist~~. Es ist ausreichend, wenn die ausländische Gesellschaft die Verrechnungspreisverbindlichkeit unter der Bedingung anerkennt, dass **die zugrundeliegende Gewinnkorrektur** diese Beurteilung bei nachfolgenden Prüfungen auch von der ausländischen Steuerverwaltung akzeptiert wird. **Ist dies nicht der Fall und** ~~Sollte in der Folge die ausländische Steuerverwaltung nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens die~~ **Gewinnkorrektur von Österreich zurückgenommen**

~~werden~~ Verrechnungspreisverbindlichkeit nicht anerkennen, ist die zugrundeliegende österreichische Verrechnungspreisforderung steuerneutral auszubuchen, ohne dass dies zu einer verdeckten Ausschüttung umqualifiziert wird.

#### **460 [NEU]**

**Wird eine Verrechnungspreisforderung zu einem späteren Zeitpunkt nicht beglichen oder erweist sie sich als nicht einbringlich, so ist zu diesem späteren Zeitpunkt zu prüfen, ob sich daraus weitere steuerliche Konsequenzen ergeben (zB das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung oder einer verdeckten Einlage). Die bloße Wertberichtigung einer Verrechnungspreisforderung (zB aufgrund von Uneinbringlichkeit) kann keine verdeckte Einlage bewirken. Dies vermag erst ein kompletter Verzicht, sofern dieser nicht aus betrieblichen, sondern aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt (BFG 7.5.2014, RV/7100052/2012).**

#### **4.1.32.2. Verrechnungspreisverbindlichkeiten**

#### **461 [329]**

Werden die grenzüberschreitenden konzerninternen Geschäftsbeziehungen im Ausland einer Primärberichtigung unterzogen und wird diese Berichtigung auf österreichischer Seite als berechtigt anerkannt, dann muss bei der österreichischen Konzerngesellschaft eine entsprechende Gegenberichtigung vorgenommen werden (Rz **452-324**).

*Beispiel:*

*Lizenzgebühren, die die österreichische Tochtergesellschaft ihrer kanadischen Muttergesellschaft zahlt, werden von der kanadischen Steuerverwaltung im Jahr 6 für die Jahre 1 bis 4 um jährlich 100.000 €, sonach insgesamt um 400.000 €, erhöht. Die österreichische Abgabenbehörde anerkennt im Jahr 6 die Fremdüblichkeit der erhöhten Lizenzgebühr. Im wiederaufgenommenen Verfahren werden die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1 bis 4 durch Gewinnherabsetzung um je 100.000 € berichtigt, wobei im steuerlichen Betriebsvermögen am Ende des Jahres 4 eine Rückzahlungsverbindlichkeit von 400.000 € gegeben ist, die – **steuerneutral erfolgsneutral** – im Jahr 6 in die unternehmensrechtliche Buchhaltung aufzunehmen ist.*

#### **462 [330]**

Wird der Verrechnungspreis für Leistungen der ausländischen Konzerngesellschaft bei der inländischen Konzerngesellschaft unter Einstellung einer Verrechnungspreisverbindlichkeit erhöht, ist zu prüfen, ob sich bei Tilgung der Verbindlichkeit eine Steuerabzugspflicht nach § 99 EStG 1988 ergibt.

*Beispiel:*

*Wird im vorstehenden Beispiel die Verrechnungspreisverbindlichkeit im Jahr 8 getilgt, ist vom Überweisungsbetrag unter Berücksichtigung von Art. 12 Abs. 2 DBA-Kanada im Jahr 8 der besondere Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige nach § 99 EStG 1988*

*mit 10% vorzunehmen. Kanada ist gemäß Art. 23 **DBA-Kanada** des Abkommens verpflichtet, diese österreichische Abzugssteuer bei der Steuererhebung für die Jahre 1 bis 4, in denen die Lizenzgebührenerhöhung in Kanada der Besteuerung unterzogen wurde, anzurechnen.*

#### **463 [331]**

Eine Verzinsung der Rückzahlungsverbindlichkeit ist nur dann vorzunehmen, wenn auch einander fremd gegenüberstehende Unternehmen zu einer solchen Verzinsung bereit gewesen wären. Werden von einander fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern bereits verjährte Schulden nachträglich (freiwillig) anerkannt, ist im Allgemeinen nicht anzunehmen, dass sie zusätzlich auch noch zur Leistung von Zinsen bereit sein werden.

#### **4.1.32.3. Verdeckte Ausschüttungen**

#### **464 [332]**

Scheidet im Fall von Verrechnungspreisberichtigungen gemäß Art. 9 DBA **ivM § 6 Z 6 EStG 1988** der Ansatz einer Verrechnungspreisforderung in der Tochtergesellschaft als Sekundärberichtigung aus (insb. weil eine korrespondierende Verrechnungspreisverbindlichkeit von der Konzerngesellschaft im DBA-Partnerstaat nicht anerkannt wird), wird eine verdeckte Ausschüttung als Sekundärfolge der Verrechnungspreisberichtigung **zu prüfen** gegeben sein. **Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind – neben der Eigentums- oder Nahebeziehung zwischen den beteiligten Personen – das objektive Tatbild der Bereicherung des Gesellschafters oder einer ihm nahestehenden Person zu Lasten der Gesellschaft und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung (KStR 2013 Rz 568).**

#### **465 [332]**

~~Dies bedeutet, dass damit~~ **Liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, ist nicht nur der Gewinn der Gesellschaft zu erhöhen, sondern** auch die Unterlassung des Kapitalertragsteuerabzuges **festzustellen** ~~festgestellt wird.~~ **Die Bemessungsgrundlage für die KESt hängt davon ab, ob die ausschüttende Gesellschaft die vorzuschreibende KESt trägt oder nicht (KStR 2013 Rz 820).** Dieser Kapitalertragsteuerabzug ist gemäß § 1 Z 2 der Verordnung BGBl. Nr. 56/1995 ungeachtet des § **94 Z 2** ~~94a~~ EStG 1988 oder zwischenstaatlicher Abkommen in voller Höhe nachzufordern, wenn eine „offenkundige“ verdeckte Ausschüttung vorliegt, oder wenn keine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Muttergesellschaft auf jenen Vordrucken beigebracht wird, die für Zwecke einer **Entlastung an der Quelle** abkommensgemäßen Steuerentlastung in Österreich aufgelegt sind (§ 4 Abs. 2 lit. b der Verordnung BGBl. Nr.

56/1995; **§ 5 Abs. 1 Z 1 DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005)**). Für Zwecke der abkommensgemäßen Steuerentlastung für Körperschaften ist Vordruck ZS-QU-2 aufgelegt. Einer nach **Unionsrecht** Gemeinschaftsrecht oder **DBA** zwischenstaatlichen Abkommen bestehenden Entlastungsverpflichtung wird diesfalls im Rückerstattungsweg nachgekommen. **Das für die Rückerstattung zuständige Finanzamt ist das Finanzamt für Großbetriebe (§ 61 Abs. 4 BAO).**

#### **466 [333]**

Eine verdeckte Ausschüttung ist „offenkundig“ getätigt worden, wenn die mit der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter verbundene Minderung des steuerpflichtigen Gewinnes bei unbestreitbar feststehendem Sachverhalt unter Verletzung von administrativ eindeutig geklärten Rechtsvorschriften erfolgt ist (EAS 3009). **Es ist der Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Kaufmanns anzulegen (BFG 19.11.2015, RV/5100487/2013).**

*Beispiel:*

*Wäre im Fall des Beispiels der Rz **450** ~~321~~ die US-Gesellschaft nicht zur Anerkennung der Gewinnrückführungsverpflichtung bereit, dann müsste seitens der österreichischen Außenprüfung angesichts der unbestreitbar nachgewiesenen unzulässigen Doppelverrechnung neben der primären Gewinnerhöhung gegenüber der T-GmbH auch noch die Kapitalertragsteuerhaftung geltend gemacht werden. Wenn die US-Gesellschafterin hierfür keinen Regress leistet und die KEST daher von der T-GmbH zu tragen ist, kommt nicht der Steuersatz von 25%, sondern jener von 33,33% zur Anwendung. Der T-GmbH wäre diesfalls Kapitalertragsteuer in Höhe von 100.000 Euro (33,3333% von 300.000) vorzuschreiben. Das österreichisch-amerikanische DBA schützt die amerikanische M-Corp nicht vor einer österreichischen Quellenabzugsbesteuerung; allerdings besteht gemäß Art. 10 Abs. 2 DBA-USA Anrecht auf Rückerstattung der die 5-prozentige Sockelsteuer übersteigenden Beträge. Der Steuerrückerstattungsantrag kann aber nicht von der T-GmbH eingebracht werden, sondern muss von der M-Corp beim Finanzamt **für Großbetriebe Bruck-Eisenstadt-Oberwart** gestellt werden.*

#### **467 [334]**

Die Quellensteuersätze des Art. 10 Abs. 2 **OECD-MA** DBA beziehen sich jeweils auf den Bruttobetrag der Dividende. Die Kapitalertragsteuer kürzt daher nicht die Bemessungsgrundlage; auch dann nicht, wenn sie von der ausschüttenden Gesellschaft getragen wird. Wird die Kapitalertragsteuer von der ausschüttenden Gesellschaft getragen, erhöht sich daher der Nettobetrag der Gewinnausschüttung nicht um die gemäß DBA hochgerechnete KEST, sondern um die unter Außerachtlassung des DBA nach inländischem Recht auf **hochzurechnende KEST-Belastung (33,33% bzw. 37,93% bei natürlichen Personen als Gesellschafter)** hochzurechnende KEST-Belastung.

*Beispiel:*

*Im vorstehenden Beispiel wurde im Zuge der Außenprüfung Kapitalertragsteuer in Höhe von 33,33% mit 100.000 € nachgefordert. Es besteht ein Rückforderungsanspruch von 80.000 €.*

<i>Verdeckte Gewinnausschüttung (netto)</i>	<i>300.000</i>
<i>von T-GmbH gemäß innerstaatlichem Recht zu tragende KEST (33,33%)</i>	<i>+ 100.000</i>
<i>verdeckte Gewinnausschüttung (brutto)</i>	<i>400.000</i>
<i>KEST gemäß DBA (5%)</i>	<i>20.000</i>
<i>tatsächlich einbehaltene KEST</i>	<i>-100.000</i>
<i>Rückerstattungsbetrag</i>	<i>- 80.000</i>

*Diese Berechnungsvariante entspricht auch der Rechtsauffassung des BFH (BFH 18.3.1982, I R 165/78, BStBl II 1982, 518).*

#### **468 [335]**

Die Nichterhebung der Kapitalertragsteuer kann im Fall einer „offenkundigen“ verdeckten Ausschüttung nicht in allen Fällen mit einer Nichterhebung der Kapitalertragsteuer aus „grobem Verschulden“ im Sinn von § 217 Abs. 7 BAO (**Säumniszuschläge**) gleichgesetzt werden. Die Nichtbeachtung einer sich aus den OECD-**VP**Gerrechnungspreisgrundsätzen eindeutig ergebenden Rechtsfolge löst zwar eine offenkundige verdeckte Ausschüttung aus, kann aber durchaus als milderer Grad eines Versehens zu werten sein, das als bloße leichte Fahrlässigkeit einzustufen ist und damit grobes Verschulden ausschließt. Die Kapitalgesellschaft, die im Gefolge der Verrechnungspreisberichtigung zur Kapitalertragsteuerhaftung herangezogen wird, kann daher in solchen Fällen gemäß § 217 Abs. 7 BAO die Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages beantragen und erwirken (EAS 3009).

#### **469 [336]**

Werden die Verrechnungspreise nicht gegenüber einer ausländischen Muttergesellschaft, sondern gegenüber anderen im Konzernverbund stehenden Gesellschaften berichtigt, die aber nicht zur Rückführung des verlagerten Gewinnes bereit sind, sodass als Sekundärberichtigung keine Verrechnungspreisforderung gegenüber diesen anderen Gesellschaften angesetzt werden kann, ist **das Vorliegen** einer verdeckten Ausschüttung an die Muttergesellschaft **zu prüfen (Rz 464)**-bewirkt worden. Denn wendet eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensvorteil zu und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung, so liegt einerseits eine Gewinnausschüttung an die gemeinsame Muttergesellschaft und andererseits eine Einlage

des Ausschüttungsempfängers bei der Schwestergesellschaft vor (VwGH 30.5.1995, 91/13/0248).

#### **4.1.32.4. Verdeckte Einlagen**

##### **470 [337]**

Während Sekundärfolgen bei Gewinnverlagerungen von der inländischen Tochtergesellschaft zur ausländischen Muttergesellschaft (up-stream) zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen, müssen vergleichbare Vorgänge in umgekehrter Richtung, dh. von der Muttergesellschaft zur Tochtergesellschaft (down-stream), als verdeckte Einlage erfasst werden, wenn keine Rückführung der Gewinnverlagerung stattfindet. Und zwar nicht nur im Fall von Lieferungen, sondern auch im Fall von Dienstleistungen. Denn im internationalen Verhältnis liegt im Fall von unentgeltlichen Dienstleistungen keine nichteinlagefähige „Nutzungseinlage“, sondern eine einlagefähige Zuführung eines Vermögenswertes vor, die durch den Verzicht auf eine kraft § 6 Z 6 EStG 1988 gegenüber der Tochtergesellschaft entstandene Forderung bewirkt wird (EAS 1818).

##### *Beispiel:*

*Die österreichische M-AG hat in den Jahren 1 bis 3 den Aufwand, der sich durch laufende Entsendungen ihrer Mitarbeiter zu ihrer Budapester Tochtergesellschaft ergeben hat (jährlich 200.000 €), nicht an die ungarische Tochtergesellschaft weiterbelastet. Dies wird im Jahr 5 durch die österreichische Außenprüfung aufgedeckt. Im internationalen Verhältnis entsteht kraft Gesetzes (§ 6 Z 6 EStG 1988) eine Verrechnungspreisforderung, die im vorliegenden Fall jährlich 200.000 € beträgt. Weil die Muttergesellschaft diese Forderung nicht von ihrer Tochtergesellschaft einfordern möchte, entlastet sie damit die Tochtergesellschaft von der entstandenen Verbindlichkeit. Durch den Verzicht auf die Bezahlung einer Forderung, die gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 am Ende des Prüfungszeitraumes auf einen Wert von 600.000 € angewachsen ist, hat die Muttergesellschaft ihrer Tochtergesellschaft einen Vermögenswert in gleicher Höhe zugeführt. Es erfolgt daher bei der Muttergesellschaft in den Jahren 1 bis 3 eine jährliche Gewinnerhöhung von je 200.000 € unter gleichzeitiger korrespondierender Erhöhung des Wertes der Beteiligung an der ungarischen Tochtergesellschaft.*

#### **4.1.43. Umsatzsteuerliche Sekundärberichtigungen**

##### **4.1.4.1. Anwendung des Normalwerts (§ 4 Abs. 9 UStG 1994)**

##### **471 [NEU]**

**Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung bei konzerninternen Leistungen ist für Umsätze ab dem 1.1.2013 umsatzsteuerlich zu prüfen, ob § 4 Abs. 9 UStG 1994 zur Anwendung gelangt und somit der Normalwert als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist. Der Normalwert entspricht in diesen Fällen dem körperschaftsteuerlichen Verrechnungspreis (vgl. UStR 2000 Rz 682).**

**472 [NEU]**

**Kommt es zu einer Berichtigung der Verrechnungspreise für konzerninterne Leistungen und liegen die Anwendungsvoraussetzungen des § 4 Abs. 9 UStG 1994 vor, bildet der Normalwert, also der korrigierte Verrechnungspreis, die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage. § 4 Abs. 9 UStG 1994 bildet somit in diesen Fällen die Rechtsgrundlage für die Nachforderung von Umsatzsteuer als Folge einer Verrechnungspreiskorrektur. Eine allfällige Sekundärberichtigung durch Ansatz von Verrechnungspreisforderungen und Verrechnungspreisverbindlichkeiten führt daher zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 16 UStG 1994.**

***Beispiel 1:***

***Eine österreichische Bank zahlt der kanadischen Konzernmuttergesellschaft Lizenzgebühren in Höhe von 500.000 € pro Jahr (netto). Die Lizenzgewährung ist gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 iVm § 3a Abs. 6 UStG 1994 im Inland steuerbar. Die Umsatzsteuerschuld geht gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 auf die österreichische Bank über. Die Lizenz wird von der österreichischen Bank zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet, weswegen kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht. Von der kanadischen Steuerverwaltung werden die Lizenzgebühren, im Jahr 6 für die Jahre 1 bis 4 um jährlich 100.000 €, sonach insgesamt um 400.000 € erhöht. Die österreichische Abgabenbehörde anerkennt im Jahr 6 die Fremdüblichkeit der erhöhten Lizenzgebühr. Gemäß § 4 Abs. 9 UStG 1994 ist die Bemessungsgrundlage für die Lizenzgewährungsleistung für die Jahre 1 bis 4 jeweils 600.000 €, sodass 20.000 € Umsatzsteuer pro Jahr nachzuerheben sind. Die von der kanadischen Konzernmuttergesellschaft eingestellte Verrechnungspreisforderung führt zu keiner Änderung dieser Bemessungsgrundlage.***

***Beispiel 2:***

***Eine österreichische Konzernmuttergesellschaft erbringt eine Versicherungsleistung an ihre deutsche Konzerntochtergesellschaft. Die Leistung ist gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 iVm § 3a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich nicht umsatzsteuerbar (und wäre andernfalls nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. c UStG 1994 umsatzsteuerfrei). Im Zuge einer Außenprüfung wird festgestellt, dass die Konzernmutter bei ordnungsgemäßer Verrechnungspreisgestaltung ein höheres Entgelt verrechnen hätte müssen. In Folge wird der Gewinn der österreichischen Gesellschaft entsprechend erhöht. Kommt bei der Bestimmung der Höhe des Vorsteuerabzugs der österreichischen Konzernmutter ein Umsatzschlüssel gemäß § 12 Abs. 5 UStG 1994 zur Anwendung ist die Versicherungsleistung für dessen Berechnung mit dem Normalwert gemäß § 4 Abs. 9 UStG 1994 zu bemessen. Eine gegebenenfalls zu viel geltend gemachte Vorsteuer ist zurückzufordern. Eine allfällige Sekundärberichtigung (Verrechnungspreisforderung durch die österreichische Konzernmuttergesellschaft) führt zu keiner weiteren Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage mehr.***

#### **4.1.4.2. Berichtigung der Bemessungsgrundlage (§ 16 UStG 1994)**

**473 [NEU]**

**Sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 4 Abs. 9 UStG 1994 (Normalwert) nicht erfüllt, führt eine Verrechnungspreiskorrektur durch Ansatz von Verrechnungspreisforderungen und Verrechnungspreisverbindlichkeiten zu einer Berichtigung gemäß § 16 UStG 1994. Von der Berichtigung kann abgesehen werden, wenn diese auf das Steueraufkommen keine Auswirkung haben und wenn hierdurch keine Störung des Informationssystems über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen (MIAS) eintritt.**

***Beispiel:***

***Im Zuge einer Außenprüfung wird festgestellt, dass eine zum vollen Vorsteuerabzug berechtigte Linzer Konzerngesellschaft unterpreisig sämtliche lokal anfallenden Management- und Koordinationsaufgaben bei der Errichtung eines Betriebserholungsheimes übernommen hat, das von der deutschen Muttergesellschaft auf einem ihr im Land Salzburg gehörenden Grundstück gebaut worden ist und Erholungszwecken der deutschen Konzernmitarbeiter dienen soll. Der Gewinn der Linzer Konzerngesellschaft wird unter Beachtung von Rz 458 durch Ansatz eines fremdüblichen Verrechnungspreises um 100.000 € erhöht. Die deutsche Gesellschaft anerkennt ihre Verrechnungspreisverbindlichkeit in gleicher Höhe. Da § 4 Abs. 9 UStG 1994 (Normalwert) aufgrund der vollen Vorsteuerabzugsberechtigung beider Unternehmer nicht zur Anwendung gelangt, wäre grundsätzlich eine Berichtigung gemäß § 16 UStG 1994 vorzunehmen. Gemäß § 3a Abs. 9 UStG 1994 ist der Ort der Leistungserbringung im Inland gelegen, sodass Umsatzsteuer in Höhe von 20.000 € nachzufordern wäre. Die Berichtigung kann allerdings unterbleiben, wenn sichergestellt ist, dass die (voll vorsteuerabzugsberechtigte) deutsche Konzerngesellschaft Anspruch auf Entlastung von dieser Umsatzsteuernachforderung hätte, sei es – falls das Betriebserholungsheim als Betriebsstätte einzustufen ist – durch das Betriebsstättenfinanzamt, sei es sonst im Erstattungsweg durch das Finanzamt Graz-Stadt (ab 1.1.2021 das Finanzamt Österreich).***

#### **4.1.4.3. Unentgeltliche konzerninterne Leistungen**

**474 [NEU]**

**Werden Lieferungen oder sonstige Leistungen zwischen Konzernunternehmern unentgeltlich erbracht, liegt kein Anwendungsbereich des § 4 Abs. 9 UStG 1994 (Normalwert) vor. Erfolgt die Verrechnungspreiskorrektur ertragsteuerlich durch eine verdeckte Ausschüttung oder verdeckte Einlage (kein Ansatz von Verrechnungspreisforderungen und -verbindlichkeiten durch die Konzernunternehmen), kommt es auch zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 16 UStG 1994. Liegen im Sinne des § 12 Abs. 2**

**Z 2 lit. a UStG 1994 überwiegend nichtabzugsfähige Kosten (Aufwendungen) aufgrund der verdeckten Ausschüttung vor, kommt es zum Vorsteuerauschluss. Werden Gegenstände, für die der Vorsteuerabzug nach dieser Bestimmung ausgeschlossen ist, in Folge weiterveräußert, entnommen oder unentgeltlich überlassen, unterliegt dieser Vorgang nicht der Umsatzsteuer (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019). Kommt es hingegen nicht zum Vorsteuerauschluss, weil die Kosten (Aufwendungen) im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zumindest zur Hälfte abzugsfähig sind, kann es umsatzsteuerlich zu einer Entnahme gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 bzw. einer sonstigen Leistung gemäß § 3a Abs. 1a UStG 1994 kommen. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich dann nach § 4 Abs. 8 lit. a bzw. lit. b UStG 1994 (vgl. UStR 2000 Rz 367).**

#### **4.1.3.1. Verrechnungspreisforderungen und Verrechnungspreisverbindlichkeiten 338**

~~Werden die Verrechnungspreise für grenzüberschreitende konzerninterne Leistungen durch Ansatz von Verrechnungspreisforderungen und Verrechnungspreisverbindlichkeiten berichtigt, so wird damit auch das umsatzsteuerlich relevante Entgelt berichtigt. Es bestehen aber keine Bedenken, wenn in solchen Verrechnungspreisberichtigungsfällen umsatzsteuerliche Berichtigungen nach § 16 UStG 1994 unterbleiben, wenn diese auf das Steueraufkommen keine Auswirkung haben und wenn hierdurch keine Störung des Informationssystems über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen (MIAS) eintritt.~~

#### **339**

~~Umsatzsteuerliche Sekundärberichtigungen als Folge einer Verrechnungspreisberichtigung haben keine Auswirkung auf das Steueraufkommen, wenn konzernintern steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen oder steuerfreie Ausfuhrlieferungen getätigt werden. Werden Lieferungen an ausländische Konzerngesellschaften unter Inanspruchnahme der Ausfuhrsteuerbefreiung nach § 7 UStG 1994 getätigt und wird im Zuge einer Außenprüfung der hierfür in Rechnung gestellte und verbuchte Verrechnungspreis erhöht und als Forderung gegenüber der ausländischen Gesellschaft gewertet, geht dadurch der für die Ausfuhrsteuerbefreiung erforderliche Buchnachweis nicht verloren (Hinweis auf VfGH 12.12.2003, B 916/02).~~

**340**

Werden die Verrechnungspreise für sonstige Leistungen, die mit inländischem Leistungsort an ausländische Konzernunternehmen erbracht werden, erhöht, steigt zwar das veranlagte Umsatzsteueraufkommen des für die Umsatzsteuerveranlagung zuständigen Finanzamtes, wenn die Umsatzsteuer für diese Entgelterhöhung eingefordert wird; wenn aber die ausländische Konzerngesellschaft Anspruch auf Erstattung dieser nachgeforderten Umsatzsteuer durch das Finanzamt Graz-Stadt hat, löst die Verrechnungspreisberichtigung insgesamt betrachtet keine Steigerung des österreichischen Umsatzsteueraufkommens aus.

*Beispiel:*

*Zufolge einer von der deutschen Konzernmuttergesellschaft entwickelten neuen Konzernstrategie war 2008 eine gewinnbringende Produktion von der österreichischen auf eine polnische Konzerngesellschaft zu übertragen (EAS 2987). Im Rahmen einer Außenprüfung wird festgestellt, dass die deutsche Muttergesellschaft für den fremdunüblichen Verzicht auf Gewinnpotential in der österreichischen Konzerngesellschaft eine Abgeltung zu leisten gehabt hätte (Rz 142). Die deutsche Muttergesellschaft akzeptiert das österreichische Prüfungsergebnis und anerkennt eine Verrechnungspreisforderung der österreichischen Gesellschaft in Höhe von 100.000 Euro. Es liegt eine von § 3a Abs. 12 UStG 1994 idF vor dem BBG 2009 erfasste sonstige Leistung der österreichischen Gesellschaft vor, die zu einer Umsatzsteuernachforderung von 20.000 Euro und damit zur Erhöhung des Umsatzsteueraufkommens des prüfenden Finanzamtes führen würde. Da aber die deutsche Muttergesellschaft zur Erstattung dieser Umsatzsteuer berechtigt ist (Verordnung BGBl. Nr. 279/1995), kann eine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung zur Verrechnungspreisberichtigung unterbleiben. Wäre die sonstige Leistung gegenüber der deutschen Konzernmuttergesellschaft ab 2010 erbracht worden, hätte ebenfalls keine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung zu erfolgen, weil diesfalls gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 idF BBG 2009 der Leistungsort in Deutschland gelegen und damit Nichtsteuerbarkeit in Österreich gegeben wäre. Voraussetzung ist, dass auch in Deutschland keine Berichtigung erfolgt, da ansonsten die österreichische ZM berichtigt werden müsste.*

**341**

Wird im Fall von einfuhrumsatzsteuerpflichtigen Importen von ausländischen Konzerngesellschaften der überhöht angesetzte Verrechnungspreis für den Warenbezug unter Einstellung einer Verrechnungspreisforderung herabgesetzt, berührt dies solange nicht den EUSt-Vorsteuerabzug bei der Lieferung abnehmenden inländischen Konzerngesellschaft als die Verrechnungspreiskorrektur keine Auswirkung auf den Zollwert entfaltet, die zu einer Herabsetzung der Einfuhrumsatzsteuer führt, sodass auch in solchen Fällen eine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung nicht erforderlich ist. Im Übrigen findet eine Erstattung oder ein Erlass der EUSt gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 nur in Ausnahmefällen statt.

**342**

Im Fall von überhöht fakturierten erwerbsteuerpflichtigen Importen von ausländischen Konzerngesellschaften kann ebenfalls eine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung unterbleiben. Der Abzug einer — aus der Sicht des Ergebnisses der Verrechnungspreisberichtigung — überhöhten Erwerbsteuer als Vorsteuer vermindert nicht das inländische Umsatzsteueraufkommen, wenn diese Erwerbsteuer nicht herabgesetzt wird. Voraussetzung ist, dass in Deutschland keine Berichtigung der ZM erfolgt.

**343**

Werden von ausländischen Konzerngesellschaften sonstige Leistungen mit inländischem Leistungsort erbracht, kommt es in der Regel zum Übergang der Steuerschuld, sodass auch in derartigen Fällen eine Unterlassung der umsatzsteuerlichen Sekundärberichtigung im Gefolge einer Verrechnungspreisberichtigung zu keiner Verminderung des inländischen Umsatzsteueraufkommens führt. Es ist aber darauf zu achten, dass keine Störung des Informationssystems über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen (MIAS) eintritt.

*Beispiel:*

*Im Rahmen einer im Jahr 5 für die Jahre 1 bis 3 durchgeführten Außenprüfung bei der inländischen Konzerngesellschaft (Kranbau GmbH) wird festgestellt, dass eine von der Kranbau GmbH mit Kraninstallationen und -reparaturen beauftragte slowakische Konzerngesellschaft (Service S.R.O.) für derartige bei den österreichischen Kunden der Kranbau GmbH durchgeführte Arbeiten einen überhöhten Preis verrechnet hat. Aus Stichproben, die aus den 5.000 gelegten Rechnungen ausgewählt wurden, ergibt sich der Schluss, dass der insgesamt in den drei Jahren verrechnete Betrag um 100.000 Euro (Nettobetrag) überhöht ist. Die Service S.R.O. anerkennt das Erfordernis einer Rückführung der in die Slowakei verlagerten Gewinne und den daraus resultierenden Rückforderungsanspruch der Kranbau GmbH in Höhe von 100.000 Euro. Die gemäß § 3a Abs. 8 lit. b UStG 1994 idF vor dem BBG 2009 bzw. § 3a Abs. 6 UStG 1994 idF BBG 2009 bestehende Umsatzsteuerschuld der Service S.R.O. ist auf Grund des Übergangs der Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 zur — im Vorsteuerabzugsweg wieder neutralisierten — Umsatzsteuerschuld der Kranbau GmbH geworden. Der Rückforderungsbetrag kann gegenüber der Service S.R.O. im Jahr 5 unter Verzicht auf umsatzsteuerliche Sekundärberichtigungen mit 100.000 Euro und mit Hinweis auf das Ergebnis der Außenprüfung in Rechnung gestellt werden. Ab dem Jahr 2010 ist für das Unterbleiben der Berichtigung erforderlich, dass in der Slowakei keine Berichtigung der dortigen ZM erfolgt.*

**4.1.3.2. Verdeckte Ausschüttungen****344**

Werden von inländischen Konzerngesellschaften an ausländische Konzerngesellschaften steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen oder steuerfreie Ausfuhrlieferungen getätigt und wird im Zuge einer Außenprüfung infolge Unterfakturierung eine verdeckte

Ausschüttung festgestellt, so ist gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zunächst zu prüfen, ob der gelieferte Gegenstand überhaupt für Zwecke des inländischen Konzernunternehmens erworben worden ist. Verneinendenfalls muss als Folge der körperschaftsteuerlichen Verrechnungspreiskorrektur eine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung durch nachträgliche Korrektur des Vorsteuerabzuges vorgenommen werden. In der Regel wird aber ein Erwerb für Zwecke des Konzernunternehmens auch dann vorliegen, wenn dieses in der Folge eine derart krasse Unterfakturierung an die ausländische Konzerngesellschaft vornimmt, dass der vom Abzug als Wareneinsatz ausgeschlossene Wareneinkaufspreis den abzugsfähigen überwiegt.

*Beispiel:*

*Im Zuge einer Außenprüfung stellt sich heraus, dass die österreichische Ö GmbH Waren, die sie zu einem Verrechnungspreis von 100.000 Euro an ihre schweizerische Muttergesellschaft verkauft hat, in Österreich um (netto) 250.000 Euro bezogen und Vorsteuer in Höhe von 50.000 Euro geltend gemacht hat. Die schweizerische Muttergesellschaft behauptet, ihrer Tochtergesellschaft weit höherwertige Unterstützungsleistungen erbracht zu haben und verweigert die Anerkennung der Gewinnerhöhung und der darauf basierenden Regressforderung der österreichischen Tochtergesellschaft. Da die Richtigkeit dieser Behauptung nicht belegbar ist, wird als Ergebnis der Außenprüfung unter Ansatz eines bei vergleichbaren Fremdgeschäften üblichen Rohaufschlages von 30% eine Gewinnerhöhung um 225.000 Euro (250.000 + 75.000 – 100.000) vorgenommen und eine Ausschüttung dieses Wertes in verdeckter Form festgestellt. Die Anschaffungskosten der Waren werden daher nur mit 100.000 Euro und nicht mit 250.000 Euro als Aufwand (Wareneinsatz) anerkannt. Bei der Außenprüfung kommt somit hervor, dass die Anschaffungskosten der in die Schweiz unterpreisig verkauften Waren überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 waren. Für die Versagung des Vorsteuerabzuges auf Basis § 12 Abs. 2 UStG 1994 ist hier aber insofern kein Raum, als davon auszugehen ist, dass seitens der österreichischen Gesellschaft im ersten Schritt grundsätzlich eine Anschaffung für das Unternehmen erfolgt ist. Die Verrechnungspreiskorrektur erscheint in Folge dessen erst ausgangsseitig bei Weitergabe an die Schweizer Gesellschaft notwendig und daran müssen sich dann die umsatzsteuerlichen Konsequenzen knüpfen (siehe hierzu Rz 345).*

### 345

Wurde die unterpreisig an das ausländische Konzernunternehmen gelieferte Ware zwar für das österreichische liefernde Unternehmen angeschafft, wird sie aber unter den Selbstkosten an das ausländische Konzernunternehmen verkauft, wird als Folge der Verrechnungspreiskorrektur eine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung durch Erfassung als Eigenverbrauch (§ 3 Abs. 2 UStG 1994) vorzunehmen sein. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 (vgl. UStR 2000 Rz 367). Weiters kommt es grundsätzlich zu einer Berichtigung der seinerzeitigen Bemessungsgrundlage für die steuerfreie Ausfuhrlieferung (Rückgängigmachung). Die umsatzsteuerlichen Sekundärberichtigungen können allerdings unterbleiben, wenn sich durch sie keine

Auswirkung auf das Umsatzsteueraufkommen ergeben würde, weil bei gesondertem Rechnungsausweis nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 die ausländische Konzerngesellschaft eine Entlastung von der österreichischen Umsatzsteuer erwirken kann.

*Beispiel (Fortsetzung des Beispiels der Rz 344):*

*Die österreichische Gesellschaft hat den Vorsteuerabzug wohl zu Recht vorgenommen; weil sie allerdings die Waren unter den Selbstkosten weitergegeben hat, wird der Fall eines Eigenverbrauchs vorliegen, dessen Bemessungsgrundlage 250.000 Euro beträgt. Weiters ist die Berichtigung der Ausfuhrlieferung mit der seinerzeitigen Bemessungsgrundlage von 100.000 Euro durchzuführen. Diese umsatzsteuerlichen Sekundärberichtigungen können aber unterbleiben, wenn die schweizerische Konzerngesellschaft Anspruch auf Entlastung von einer ihr gesondert in Rechnung gestellten Eigenverbrauchs-USt hat.*

### **346**

Dies gilt auch für sonstige Leistungen. Werden daher sonstige Leistungen unentgeltlich oder unterpreisig an ausländische Konzerngesellschaften erbracht und ist dies nicht auf betriebliche, sondern auf unternehmensfremde Gründe zurückzuführen, weil eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Vorteilszuwendung (verdeckte Ausschüttung) erfolgt, liegt im Rahmen der Gleichstellungsfiktion des § 3a Abs. 1a UStG 1994 ebenfalls ein umsatzsteuerlich zu erfassender Eigenverbrauch vor. Die umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung kann unterbleiben, wenn sich durch sie keine Auswirkung auf das Umsatzsteueraufkommen ergeben würde, weil der Ort des Eigenverbrauchs im Ausland liegt oder bei gesondertem Rechnungsausweis nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 die ausländische Konzerngesellschaft eine Entlastung von der österreichischen Umsatzsteuer erwirken kann.

### **347**

Werden konzernintern Lieferungen oder sonstige Leistungen zu überhöhten Preisen bezogen und wird dies im Zuge einer Verrechnungspreisberichtigung im Wege einer verdeckten Ausschüttung korrigiert, kommt es in der Regel zu keiner umsatzsteuerlichen Sekundärberichtigung. Denn gewährt eine inländische Kapitalgesellschaft für eine Leistung der ausländischen Muttergesellschaft eine überhöhte Gegenleistung und hat dies seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis, ist der überhöhte Betrag nicht als Entgelt für die Leistung anzusehen. Der Mehrbetrag wird nicht deshalb aufgewendet, um die Leistung zu erhalten, sondern um (in verdeckter Form) Gewinn auszuschütten (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0190). Es ist aber darauf zu achten, dass keine Störung des Informationssystems über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen (MIAS) eintritt.

*Beispiel:*

*Die holländische Muttergesellschaft verkauft im Prüfungszeitraum an ihre österreichische Tochtergesellschaft Bauzusatzstoffe um insgesamt 300.000 Euro, deren*

*Marktwert aber nur 100.000 Euro beträgt. Im Zuge der Außenprüfung wird der für den Prüfungszeitraum summierte Differenzbetrag in Höhe von 200.000 Euro als verdeckte Ausschüttung an die holländische Muttergesellschaft gewertet. Die Erwerbsteuerbemessungsgrundlage vermindert sich damit für sämtliche Lieferungen um insgesamt 200.000 Euro auf 100.000 Euro. Es bestehen aber keine Bedenken, wenn im Gefolge der Körperschaftsteuerlichen Gewinnkorrektur die auf Grund der gelegten Fakturen mit 60.000 Euro gebuchten Beträge der Erwerbsteuer und der hierdurch begründeten Vorsteuer nicht berichtigt werden und wenn sonach eine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung deshalb unterbleibt, weil sie keine Auswirkung auf das Umsatzaufkommen zeitigt. Weiters ist für das Unterbleiben der Berichtigung erforderlich, dass auf holländischer Seite keine Berichtigung der dortigen ZM erfolgt.*

#### **4.1.4. Gesellschaftsteuerliche Sekundärberichtigungen**

##### **348**

Wendet ein Gesellschafter seiner Gesellschaft Vermögensvorteile zu, die äußerlich nicht als Einlage in Erscheinung treten, ihre Ursache aber im Gesellschaftsverhältnis haben, liegt — in steuerlicher Hinsicht — eine verdeckte Einlage vor. Die dadurch bewirkte Vermögensvermehrung der Körperschaft hat ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis und unterliegt in der Regel der Gesellschaftsteuer (UFS 1.4.2008, RV/0099 I/07). Denn der Tatbestand des § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz erfasst häufig als „verdeckte Einlagen“ oder „verdeckte Kapitalzuführung“ bezeichnete (freiwillige) Leistungen (VwGH 9.6.2004, 2003/16/0017; 20.11.2007, 2007/16/0146).

##### **349**

Eine verdeckte Einlage in eine österreichische Konzerngesellschaft kann im Zuge eines Verständigungsverfahrens hervorkommen, wenn in diesem Verfahren von Österreich die Auffassung der ausländischen Steuerverwaltung geteilt wird, dass die inländische Konzerngesellschaft unter Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz Leistungen der ausländischen Muttergesellschaft unentgeltlich oder unterpreisig in Anspruch genommen hat. Ein solches Anerkenntnis der im Ausland vorgenommenen Verrechnungspreiskorrektur wird als verdeckte Einlage gewertet werden müssen, wenn keine Möglichkeit besteht, eine Verrechnungspreisverbindlichkeit für die der Muttergesellschaft gegenüber vorenthaltenen Entgelte anzusetzen, weil der Konzern keine Rückführung des nach Österreich verlagerten Gewinnes wünscht. Anstelle des Ansatzes einer Verrechnungspreisverbindlichkeit ist diesfalls der Wert der Kapitalrücklage zu erhöhen.

##### *Beispiel:*

*Die inländische Tochtergesellschaft eines niederländischen Konzerns hat für die Erzeugung von Elektronikprodukten eine Lizenzgebühr an die niederländische Muttergesellschaft zu entrichten. Im Jahr 7 stellt die niederländische Steuerverwaltung fest, dass in den Jahren 1 bis 5 diese Lizenzgebühren zu niedrig bemessen worden*

*sind. Im Zuge eines Verständigungsverfahrens wird schließlich Einigung erzielt, dass die Lizenzgebühren für die Jahre 1 bis 5 um jeweils 1 Mio Euro zu erhöhen sind. Österreich nimmt eine entsprechende Gegenberichtigung vor. Hierbei wird einerseits der Lizenzgebührenaufwand in den Jahren 1 bis 5 um jeweils 1 Mio Euro erhöht und andererseits eine Kapitalzuführung von der niederländischen Muttergesellschaft in Höhe von 5 Mio Euro angenommen, weil die niederländische Muttergesellschaft keine entsprechende Nachforderung gegenüber der Tochtergesellschaft geltend macht. Bezüglich der Jahre 1 bis 5 ist jeweils eine Gesellschaftsteuerschuld in Höhe von 1% von 1 Mio Euro entstanden.*

### **350**

Erweist sich eine ausländische Verrechnungspreiskorrektur als eine in die österreichische Konzerngesellschaft getätigte Kapitalzuführung, ist davon auszugehen, dass die Verrechnungspreisverbindlichkeit damit getilgt worden ist. Denn im gegebenen Zusammenhang kann die ausländische Muttergesellschaft begrifflich in die österreichische Tochtergesellschaft nur einlegen, was zunächst (als Einkünfte) in ihre Verfügungsmacht gelangt ist. Dies hat zur Folge, dass durch die Tilgung der Verbindlichkeit eine allenfalls nach § 99 EStG 1988 vorgesehene Abzugsteuerschuld nach Maßgabe der DBA-Bestimmungen entstanden ist, und dass demzufolge nur der Nettobetrag der ausländischen Verrechnungspreiskorrektur in die österreichische Tochtergesellschaft eingelegt wurde. Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer ist daher der auf Grund der Verrechnungspreiskorrektur angefallene zusätzliche Aufwand nach Kürzung um die Abzugsteuer.

#### *Beispiel:*

*Wäre in dem vorstehenden Beispiel die Muttergesellschaft nicht in den Niederlanden, sondern in Japan ansässig, würde im Jahr 7 aus Anlass der Tilgung der noch offenen Lizenzgebühr in Höhe von 5.000.000 Euro die Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 fällig und wäre gemäß Art. XI DBA Japan in Höhe von 500.000 Euro (10% Quellenbesteuerungsrecht) zu entrichten. Damit gelangt ein Betrag von 4.500.000 Euro in die Verfügungsmacht der japanischen Konzerngesellschaft, der in dieser Höhe wieder als Einlage der österreichischen Kapitalgesellschaft zugeführt werden kann. Die Gesellschaftsteuer beträgt daher 45.000 Euro.*

## **4.2. Maßnahmen zur Streitbeilegung Verständigungsverfahren**

### **475 [NEU]**

**Sollte es im Zuge einer Verrechnungspreiskorrektur zu einer Doppelbesteuerung kommen und diese nicht durch eine korrespondierende Gegenberichtigung (siehe Rz 450 ff) beseitigt werden können, besteht im Verhältnis zu vielen Ländern für den Abgabepflichtigen die Möglichkeit, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens sowie – gegebenenfalls nach dessen Scheitern – eines Schiedsverfahrens zu beantragen. Als Rechtsgrundlage dienen dazu entweder**

**bilaterale DBA, die eine dem Art. 25 OECD-MA nachgebildete Bestimmung enthalten, das EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz (EU-BStbG) oder das EU-Schiedsübereinkommen. Details zu den einzelnen Verfahren, insbesondere betreffend die Voraussetzungen zur Antragstellung, den Verfahrensablauf, die temporäre Beseitigung einer Doppelbesteuerung, das Verhältnis zu Rechtsmittelverfahren etc., finden sich in der dazu ergangenen Info des BMF vom 24.7.2019, BMF-010221/0237-IV/8/2019.**

### **351**

Gemäß Art. 25 Abs. 1 und 2 DBA ist der Abgabepflichtige berechtigt, die Einleitung eines internationalen Verständigungsverfahrens zu beantragen, wenn er der Auffassung ist, dass Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für ihn zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die dem DBA nicht entspricht. Die Antragstellung ist daher ab dem Zeitpunkt möglich, zu dem dem Abgabepflichtigen bekannt wird, dass seitens der Abgabenbehörde eine Gewinnberichtigung in Erwägung gezogen wird.

#### *Beispiel:*

*Im Zuge einer Außenprüfung bei einer inländischen Konzerngesellschaft wird gemäß § 138 BAO Aufklärung über die Höhe des Veräußerungspreises für die Übertragung von selbstgeschaffenen Patenten auf eine nahestehende schweizerische Patentverwertungsgesellschaft verlangt und um Bekanntgabe der Höhe der von der schweizerischen Konzerngesellschaft nach Lizenzrechtserwerb vereinnahmten Lizenzgebühren ersucht. Ist die inländische Gesellschaft der Auffassung, dass der Veräußerungspreis auf Grund der angestellten Prognoseberechnungen einem Fremdvergleich standhält, weigert sich aber gleichzeitig der Konzern, die von der Abgabenbehörde benötigten Daten offenzulegen und ist folglich mit einer Erhöhung des Veräußerungserlöses im Schätzungsweg zu rechnen, kann bereits zu diesem Zeitpunkt die Einleitung des Verständigungsverfahrens beantragt werden.*

### **352**

Das Verständigungsverfahren ist gemäß Art. 25 DBA im Ansässigkeitsstaat des Abgabepflichtigen zu beantragen. Im Fall der Gewinnberichtigung bei einer inländischen Betriebsstätte einer schweizerischen Gesellschaft ist daher das Verständigungsverfahren in der Schweiz zu beantragen. Analog wird im Kapitalgesellschaftskonzern vorzugehen sein, wenn sich der ausländische Konzern bei seinem wirtschaftlichen Engagement im Inland dafür entschieden hat, nicht eine Betriebsstätten-Niederlassung, sondern eine Tochtergesellschafts-Niederlassung zu errichten. Auch in diesem Fall soll der Besteuerungskonflikt regelmäßig vom Heimatstaat des betroffenen Konzerns ausgehen und es kann daher das Bundesministerium für Finanzen die Befassung mit der Angelegenheit von der Verfahrenseinleitung im Heimatstaat des Konzerns abhängig machen. Dies deshalb, weil die Problemlösung auf internationaler Ebene zweckmäßigerweise mit der Muttergesellschaft

und nicht mit der von ihr abhängigen Tochtergesellschaft zu suchen ist (siehe aber auch Rz 367).

*Beispiel:*

*Handelt es sich bei der im vorstehenden Beispiel genannten schweizerischen Patentverwertungsgesellschaft um die Muttergesellschaft der österreichischen Gesellschaft, dann müsste die Verfahrenseinleitung in der Schweiz erfolgen. Nur dann, wenn es sich bei der schweizerischen Gesellschaft um eine Schwestergesellschaft mit gemeinsamer Obergesellschaft in den USA handelt, kann die Verfahrenseinleitung entweder in der Schweiz oder in Österreich beantragt werden.*

### **353**

Betrifft eine Verrechnungspreiskorrektur die grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Betriebsstätten einer in einem dritten Staat ansässigen Gesellschaft, kann ungeachtet des Umstandes, dass sich das im Drittstaat ansässige Unternehmen nicht auf das DBA zwischen den beiden Betriebsstättenstaaten berufen kann, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens im Betriebsstättenstaat beantragt werden.

*Beispiel:*

*Eine deutsche GmbH ist zu 100% an einer operativen österreichischen KG beteiligt und verfügt daher in Österreich über eine Personengesellschaftsbetriebsstätte. Wenn diese KG in osteuropäischen Ländern Vertriebs-Betriebsstätten unterhält, wobei die in diesen Ländern erklärten Gewinnanteile im Rahmen von örtlichen Steuerprüfungen erhöht wurden und wenn auf österreichischer Seite keine Gegenberichtigung vorgenommen werden kann, weil die Feststellungen der osteuropäischen Steuerverwaltungen sich unter Anwendung der einschlägigen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze als unberechtigt herausstellen, dann kann die deutsche GmbH in Österreich den Antrag auf Einleitung von Verständigungsverfahren mit den Oststaaten stellen. Die Rechtsgrundlage für eine österreichische Kontaktaufnahme mit den Oststaaten wäre dann in Art. 25 Abs. 3 letzter Satz der OECD-konformen Abkommen mit diesen Staaten gegeben; denn durch diese Bestimmung wird die Führung eines Verständigungsverfahrens auch in Fällen zulässig, „die im Abkommen nicht behandelt sind“ (EAS 2796).*

### **354**

Das Verständigungsverfahren wird von den nach Art. 3 DBA zuständigen Behörden geführt. Auf österreichischer Seite ist dies in internationalen Verrechnungspreisangelegenheiten das Bundesministerium für Finanzen. Kommt es im Rahmen des Verständigungsverfahrens zu mündlichen Verhandlungen, obliegt es der ministeriellen Entscheidung, die Zusammensetzung der österreichischen Verhandlungsdelegation zu bestimmen. Es können daher auch Organe des örtlich zuständigen Finanzamtes, insbesondere das mit dem Verrechnungspreisfall betraute Prüforgan, in die Verhandlungsdelegation einberufen werden.

### **355**

Das Bundesministerium für Finanzen entscheidet über den Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens in Ausübung des freien Ermessens. Bei Rechtsmissbrauch ist es nicht ermessensfehlerhaft, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens abzulehnen (BFH 26. Mai 1982, I R 16/78, BStBl II 1982, 583).

### **356**

Das Verständigungsverfahren stellt im Geltungsbereich der österreichischen Rechtsordnung eine abgabenbehördliche Maßnahme zur Durchführung der Abgabenvorschriften im Sinn des § 49 Abs. 2 BAO dar. Der gesamte Verfahrensablauf (im Geltungsbereich der österreichischen Rechtsordnung) richtet sich daher nach den Vorschriften der BAO. Dem Abgabepflichtigen steht daher auch das Recht auf Parteiengehör zu. Der das Verständigungsverfahren beantragende Abgabepflichtige kann geltend machen, dass er vor Abschluss des Verständigungsverfahrens noch gehört werden muss, falls dessen Ergebnis erkennbar von erklärten Zielen der Antragstellung abweicht. Eine Teilnahme an mündlichen Verhandlungen ist international unüblich und könnte in Verhandlungsteilbereichen nur nach Einholung der Zustimmung durch die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates in Erwägung gezogen werden.

### **357**

Fehlendes Einvernehmen mit dem Abgabepflichtigen hindert die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten nicht daran, das Verständigungsverfahren einvernehmlich zu beenden und die Besteuerung dementsprechend vorzunehmen. Die in Vollziehung der Verständigungslösung durchgeführte Besteuerung unterliegt allerdings der Überprüfung im Rechtsmittelweg. Sollte hierbei zugunsten des Abgabepflichtigen eine vom Ergebnis des Verständigungsverfahrens abweichende Besteuerung erwirkt werden, hat das für die Besteuerung zuständige Finanzamt dies dem Bundesministerium für Finanzen zur Kenntnis zu bringen, damit zur Verhinderung allfälliger Nichtbesteuerungen eine Benachrichtigung des anderen Vertragsstaates erfolgen kann.

### **358**

Der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens und die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen einen vom Abgabepflichtigen als abkommenswidrig beurteilten Steuerbescheid stehen unabhängig voneinander als Rechtsbehelfe zur Verfügung. Allerdings wird eine parallele Behandlung der Sach- und Rechtsbeurteilung in den beiden Verfahren untunlich sein, sodass eine Aussetzung des Berufungsverfahrens gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung des Verständigungsverfahrens zweckmäßig ist. Sollte der Aussetzungsbescheid

gemäß § 281 Abs. 3 BAO seine Wirksamkeit verlieren, weil der Abgabepflichtige die Fortsetzung des Berufungsverfahrens beantragt, wäre dies je nach Lage des Falles ein Grund für eine Unterbrechung oder für den Abbruch des Verständigungsverfahrens.

### **359**

Betrifft der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens eine in Österreich vorgenommene Gewinnerhöhung und wird keine Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO in Anspruch genommen, kann zur Vermeidung einer temporären Doppelbesteuerung eine zeitlich befristete Entlastungsmaßnahme nach § 48 BAO ergriffen werden, sofern kein Fall von Rechtsmissbrauch vorliegt. Auf der Grundlage von § 48 BAO ergehende Bescheide dürfen hierbei nur als vorläufige Bescheide ergehen.

### **360**

Das Bundesministerium für Finanzen kann das Finanzamt, dem die Erhebung der vom Verständigungsverfahren betroffenen Abgabe obliegt, gegebenenfalls unter Einbindung der Großbetriebsprüfung, mit den zur Durchführung des Verständigungsverfahrens erforderlichen Erhebungsmaßnahmen im eigenen Verantwortungsbereich betrauen; dies gilt insbesondere für die Ermittlung und Würdigung des dem Verständigungsverfahren zugrundeliegenden maßgebenden Sachverhaltes sowie für erforderliche Sachverhaltsabstimmungen mit Vertretern der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates.

### **361**

Wird ein Verständigungsverfahren mit Deutschland nicht innerhalb von 3 Jahren ab Verfahrenseinleitung abgeschlossen, ist der Abgabepflichtige, der das Verständigungsverfahren beantragt hat, gemäß Art. 25 Abs. 5 DBA Deutschland berechtigt, die Vorlage des Streitfalles an den Europäischen Gerichtshof zur Durchführung eines Schiedsverfahrens nach Art. 239 EG-Vertrag (Art. 273 AEUV) zu beantragen.

### **362**

Amtshandlungen des Bundesministeriums für Finanzen in seiner Eigenschaft als „zuständige Behörde“ sowie Amtshandlungen des mit Erhebungsmaßnahmen beauftragten Finanzamtes wirken sich im Sinn von § 209 Abs. 1 BAO verlängernd auf die Verjährungsfrist aus. Das Ergebnis eines internationalen Verständigungsverfahrens ist gemäß Art. 25 Abs. 2 letzter Satz DBA ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechtes umzusetzen. Auch die zehnjährige absolute Verjährung steht daher einer korrespondierenden Umsetzung der im Verständigungsverfahren vereinbarten Gewinnkorrekturen nicht entgegen. In älteren DBA, in denen Art. 25 Abs. 2 letzter Satz noch nicht enthalten ist, kann ein Hinwegsetzen über die absolute Verjährungsfrist nur auf eine entsprechend reziprok gehandhabte DBA-Auslegung

gestützt werden, nach der die Vertragsstaaten einer auf Völkerrecht basierenden abkommenskonformen Besteuerung nicht unter Berufung auf ihre nationalen Verjährungsfristen ausweichen können (siehe die Regelung mit Deutschland, Erlass des BMF vom 13.01.2006, BMF-010221/0019-IV/4/2006, AÖF Nr. 72/2006, und mit Liechtenstein, Erlass des BMF vom 24.08.2006, BMF-010221/0479-IV/4/2006, AÖF Nr. 223/2006).

### **4.3. Unilaterales Ruling und bi-/multilaterale Advance Pricing Agreements (APA) ~~EU-Schiedsübereinkommen~~**

#### **476 [NEU]**

**Gemäß § 118 BAO können für noch nicht verwirklichte Sachverhalte in Zusammenhang mit dem internationalen Steuerrecht verbindliche Auskunftsbescheide beantragt werden (unilaterale Rulings). In den Bescheiden hat die Abgabenbehörde über die abgabenrechtliche Beurteilung eines geschilderten Sachverhalts im Zeitpunkt der Antragstellung abzusprechen. Im Auskunftsbescheid kann insbesondere über folgende Verrechnungspreisfragen abgesprochen werden: Wahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode, Anwendung einer konkreten Verrechnungspreismethode (zB Bestimmung der Kostenbasis, Kategorisierung von Dienstleistungen), Zulässigkeit der Verwendung von Datenbankstudien bei der Suche nach Vergleichswerten. Details betreffend die Antragstellung und das Verfahren finden sich in den „Richtlinien zu Advance Ruling (Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO)“ (Erlass des BMF vom 2.3.2011, BMF-010103/0035-VI/2011).**

#### **477 [NEU]**

**Der Auskunftsbescheid nach § 118 BAO bindet nur die österreichische Behörde, nicht jedoch die Behörde der anderen von der Verrechnungspreisgestaltung betroffenen Staaten. Für eine bilaterale Lösung kann daher ein APA (Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltungsabsicht) angestrebt werden. Es handelt sich dabei um eine Vereinbarung, bei der vor Abwicklung konzerninterner Geschäfte ein entsprechender Kriterienkatalog festgelegt wird (zB Methode, Vergleichswerte und deren entsprechende Korrekturen, kritische Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), um die Verrechnungspreise für diese Geschäfte über einen festen Zeitraum hinweg zu ermitteln (Z 4.134 OECD-VPG). Ein APA wird formell von einem Steuerpflichtigen beantragt und erfordert Gespräche zwischen dem Steuerpflichtigen, einem oder mehreren verbundenen Unternehmen und einer oder mehreren Steuerverwaltungen. APA sollen die**

**herkömmlichen Instrumentarien der Verwaltungen, der Gerichte und der Abkommen zur Lösung von Verrechnungspreisproblemen ergänzen. Sie können sich dann als äußerst nützlich erweisen, wenn herkömmliche Instrumentarien versagen oder deren Anwendung sich als schwierig erweist.**

**478 [NEU]**

**Österreich führt auf Antrag bilaterale bzw. multilaterale APAs auf Basis von Art. 25 DBA durch (siehe dazu im Detail Abschnitt E der Info des BMF vom 24.7.2019, BMF-010221/0237-IV/8/2019).**

**479 [NEU]**

**Ausländische Auskünfte (zu Sachverhalten oder Rechtsfragen) entfalten für die rechtliche Würdigung in Österreich keine Bindungswirkung. Sie stellen allenfalls einen Bestandteil des Ermittlungsverfahrens dar und sind entsprechend zu überprüfen.**

***Beispiel:***

***Ergeht eine „tatsächliche Verständigung“ (Sachverhalts-Ruling) nach deutschen Vorschriften an eine deutsche Konzerngesellschaft zu einem grenzüberschreitenden Sachverhalt mit einer österreichischen Konzerngesellschaft, in dem ein Sachverhalt festgestellt wird, so ist diese Sachverhaltsdarstellung im Rahmen der österreichischen Betriebsprüfung zu berücksichtigen und entsprechend zu würdigen. Eine Bindungswirkung des deutschen Rulings für die österreichischen Behörden besteht nicht.***

**363**

Die Einleitung eines internationalen Verständigungsverfahrens zur Beseitigung eines Verrechnungspreiskonfliktes kann auch auf Art. 6 des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (EU-Schiedsübereinkommen, ABl. Nr. L 225 vom 20.08.1990 S. 10), gestützt werden. In diesem Fall werden die am Verständigungsverfahren beteiligten zuständigen Behörden verpflichtet, den Streitfall einem Schiedsausschuss („Beratender Ausschuss“) vorzulegen, wenn es nicht innerhalb von zwei Jahren zu einem Einvernehmen zwischen den zuständigen Behörden über die Beseitigung der Doppelbesteuerung gekommen ist.

**364**

Wird zeitgerecht das Einvernehmen zwischen den zuständigen Behörden hergestellt, kommt aber keine Einigung mit dem oder den am Verfahren beteiligten Steuerpflichtigen zustande, so besteht keine Verpflichtung zur Befassung des Schiedsausschusses.

### **365**

Enthält ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens keine Bezugnahme auf das EU-Schiedsübereinkommen, wird dieser als ein Antrag auf Verständigung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen gewertet. Denn die Zweijahresfrist beginnt erst zu laufen, wenn alle in Z 2 des Verhaltenskodex zum EU-Schiedsübereinkommen, ABl. Nr. C 176 vom 28.07.2006 S. 8, aufgelisteten Mindestinformationen der zuständigen Behörde übermittelt worden sind. Dazu gehört auch eine Darlegung seitens des Unternehmens, inwiefern seiner Ansicht nach die in Art. 4 des EU-Schiedsübereinkommens festgelegten Grundsätze nicht beachtet worden sind.

### **366**

Der Beginn des Fristenlaufes setzt nicht nur das Übermitteln der Mindestinformationen nach Z 2 des Verhaltenskodex voraus, sondern bedingt auch die endgültige Entscheidung der Steuerverwaltung über die Einkommenserhöhung (Z 2 ii lit. a Verhaltenskodex). Ein vorläufiger Bescheid erfüllt diese Voraussetzung nicht.

### **367**

Der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens kann gleichzeitig auf das Doppelbesteuerungsabkommen und auf das EU-Schiedsübereinkommen gestützt werden. Grundet sich der Antrag auf das Schiedsübereinkommen, kann er gemäß Art. 6 Abs. 1 EU-Schiedsübereinkommen auch im Betriebsstättenstaat oder im Staat der Tochtergesellschaft eingebracht werden.

### **368**

Sollte in dem strittigen Verrechnungspreisfall eine höchstgerichtliche Entscheidung ergehen, dann ist die Finanzverwaltung in dem Beschwerdefall daran gebunden. Solange daher die Frist für die Einlegung eines Rechtsmittels gegen den vom Verrechnungspreiskonflikt betroffenen Steuerbescheid noch offen ist oder ein ergriffenes Rechtsmittel dagegen nicht zurückgezogen worden ist, kann gemäß Art. 7 Abs. 3 des EU-Schiedsübereinkommens Abs. 1 des genannten Artikels nicht angewendet werden, sodass auch die darin statuierte Zweijahresfrist nicht in Lauf gesetzt wird.

## **4.4. Grenzüberschreitende Verrechnungspreiskontrolle**

### **480 [NEU]**

**Die grenzüberschreitende Zusammenarbeit von Finanzverwaltungen im Bereich der Verrechnungspreise kann in unterschiedlicher Form erfolgen (zB mittels Informationsaustausch, Prüferentsendung, gemeinsame Prüfung etc.). Die dafür**

**notwendigen Rechtsgrundlagen sind in der Regel das jeweilige DBA, das Amtshilfeübereinkommen oder das EU-Amtshilfegesetz. Insbesondere gemeinsame Prüfungen stellen im Bereich der Verrechnungspreise ein Instrument dar, bereits auf Prüfungsebene endgültige Klarheit über die Anerkennung der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen zu erhalten und so für alle Seiten arbeitsaufwendige Beschwerden und Verständigungsverfahren zu vermeiden.**

#### **481 [NEU]**

**Im Verhältnis zu Deutschland kann als zusätzliche Rechtsgrundlage Art. 4 Abs. 2 Amtshilfevertrag herangezogen werden. Auf Basis dessen können Finanzämter in dringenden Fällen direkt miteinander in Kontakt treten und Informationen, zB im Rahmen von Verrechnungspreisprüfungen, austauschen.**

## **5. Teil: Steuergestaltung mittels Zwischengesellschaften**

### **5.1. Begriff der Zwischengesellschaft**

#### **369**

Der Begriff der Zwischengesellschaft in dem hier verwendeten Sinn ist in weitem Sinn zu verstehen; er umfasst alle Gesellschaften, die im Einkünftefluss zwischen einer Einkunftsquelle und dem Steuerpflichtigen zivilrechtlich in Erscheinung treten. Es handelt sich hierbei nicht nur um reine Holdinggesellschaften, das sind Gesellschaften, die ausschließlich nach ihrem statutarischen Zweck Beteiligungen verwalten, sondern auch um Holdinggesellschaften, die Kapitalanlagen anderer Art sowie immaterielle Werte, wie insbesondere Patente und Know-how-Werte in ihrem Vermögen halten. Der Begriff der Zwischengesellschaft ist aber nicht nur auf derartige vermögensverwaltende Gesellschaften beschränkt, sondern bezieht sich auch auf Gesellschaften, deren zivilrechtliches Erscheinungsbild den Eindruck einer gewerblich tätigen Gesellschaft vermittelt, wie beispielsweise geschäftsleitende Holdinggesellschaften, Handelsgesellschaften, Produktionsgesellschaften mit ausgelagerter Lohnfertigung.

#### **370**

Das Ziel der Verrechnungspreisrichtlinien 2010 ist darauf ausgerichtet, ungerechtfertigten Gewinnverlagerungen in das Ausland entgegenzutreten. In Entsprechung dieses Richtlinienzieles werden daher in erster Linie die im internationalen Geschehen auftretenden ausländischen Zwischengesellschaften angesprochen. Der Begriff der "Zwischengesellschaft" ist aber nicht auf ausländische Gesellschaften beschränkt und gilt daher in diskriminierungsfreier Weise für ausländische und inländische Gesellschaften.

#### **371**

Gewinnverlagerungen auf ausländische Zwischengesellschaften sind dann rechtswidrig erfolgt, wenn die betreffenden Einkünfte wegen Vorliegens von Scheingeschäften, Rechtsmissbrauchs oder einer sonstigen Verletzung der Einkünftezurechnung nicht der Zwischengesellschaft, sondern anderen in Österreich (beschränkt oder unbeschränkt) steuerpflichtigen Personen als deren Einkünfte steuerlich zuzurechnen sind.

#### **372**

Rechtswidrigkeit liegt aber auch dann vor, wenn die Prüfung der Fallgestaltung ergibt, dass die Einkünftezurechnung durch eine unzulässige Verrechnungspreisgestaltung bewirkt wurde.

### **373**

Weitere Gründe für das Fehlschlagen einer Gewinnverlagerung sind im Übrigen Verletzungen der Mitwirkungspflicht durch fehlende oder mangelhafte Erfüllung von Nachweisverpflichtungen, wie zB die Namhaftmachung von Gesellschaftern vermuteter Briefkastengesellschaften (VwGH 26.7.2000, 97/14/0070 betr. eine Gewinnausschüttung an eine schweizerische Domizilgesellschaft). Eine "Briefkastenfirma" ist "ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistungen erbringen kann" (VwGH 22.3.1995, 93/13/0076 und VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

### **374**

Im Zusammenhang mit dem Empfängernachweis reicht es nicht aus, eine ausländische Gesellschaft zu benennen, die als funktionslos anzusehen ist. Fließen daher einer unstrittig als bloße "Briefkastenfirma" anzusehenden Gesellschaft für das Zustandekommen von Geschäften "Provisionen" zu, wird eine Beweismwürdigung nicht als unschlüssig zu erkennen sein, die zur Feststellung gelangt, dass nicht die funktionslose Gesellschaft, sondern jene Personen, die durch ihr Tätigwerden bzw. Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben, die wahren Empfänger der Provisionen waren und daher mit der Nennung einer bloß als "Briefkasten" fungierenden Gesellschaft dem Verlangen nach § 162 BAO nicht entsprochen worden ist (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145).

## **5.2. Berichtigung der Einkünftezurechnung**

### **5.2.1. Scheingeschäfte**

#### **375**

Werden im Verhältnis zu einer "amtsbekannten Steueroase" (VwGH 19.3.1974, 1527/72) überhöhte Zahlungen oder unglaubwürdige Vorgänge festgestellt, kann vom Vorliegen eines Scheingeschäftes auszugehen sein. Denn durch das Scheingeschäft soll bloß über das wirklich Gewollte hinweggetäuscht werden. Wirklich gewollt war kein Abfluss von Betriebsausgaben in der vorgegebenen Höhe; die hierzu verwendeten Mittel sollten vielmehr stets in der eigenen Verfügungsmacht verbleiben. Steuerlich kann aber nur das wirklich Gewollte beachtlich sein (also nicht der vorgegebene steuermindernde Abfluss von Betriebsausgaben).

#### **376**

Bei unbelegten Werbebeiträgen an eine liechtensteinische Holding kann es sich in Wahrheit um Firmenkaptal gehandelt haben, das zum Schein zu unkontrollierten Zwecken in das Ausland verbracht worden ist (VwGH 31.1.1964, 1391/63).

### **377**

Eine überhöhte Maschinenmiete an ein liechtensteinisches Etablissement lässt die Annahme zu, dass eine nicht offengelegte Nebenabrede besteht, die dem Zahlenden das Verfügungsrecht über den Mehrbetrag sichert (VwGH 19.3.1974, 1527/72).

### **378**

Eine außergewöhnlich hohe Gewinnbeteiligung einer liechtensteinischen Anstalt stützt die Annahme, dass die gutgeschriebenen Beträge in Wahrheit über Mittelsmänner geleitete, letztlich aber dem Steuerpflichtigen selbst zugutekommende Teile seines eigenen Gewinnes bildeten (VwGH 25.10.1977, 0333/75).

### **379**

Eine unglaubliche Know-how-Überlassung aus Liechtenstein ist ein Scheingeschäft (VwGH 24.2.1982, 0837/80).

### **380**

Ein Scheingeschäft liegt zwar nur dann vor, wenn die Vertragsteile die Absicht hatten, ein Scheingeschäft abzuschließen. Allerdings reicht es aus, dass zwischen dem inländischen Steuerpflichtigen und Vertretern einer ausländischen Domizilgesellschaft diese Absicht bestand, es ist nicht erforderlich, dass auch ein Dritter, der Geschäfte mit der Domizilgesellschaft abgeschlossen hat, ein bloßes Scheingeschäft eingehen wollte (VwGH 12.9.2001, 99/13/0166).

## **5.2.2. Rechtsmissbrauch**

### **381**

Als Missbrauch anzusehen ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben-sparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (ständige Rechtsprechung zB VwGH 10.5.1988, 87/14/0084; 18.10.2006, 2003/13/0031). Beachtliche außersteuerliche Gründe einer Gestaltung stehen dem Rechtsmissbrauchsvorwurf entgegen.

*Beispiel:*

*Wird zur Umgehung der österreichischen Gewerbeordnung (Vermeidung der Kosten für die Einstellung eines weiteren Mitarbeiters mit der Qualifikation des "gewerberechtlichen Geschäftsführers") von einem österreichischen Einzelunternehmer der inländische Vertrieb von Hoteleinrichtungen über eine britische "non-resident company" abgewickelt, weil diese*

*nach britischem Recht keinen derartigen Geschäftsführer benötigt und nach EU-Recht bei ihrer Geschäftstätigkeit in Österreich nicht behindert werden darf, so liegt in der Kostenvermeidung für einen entsprechend ausgebildeten Mitarbeiter ein außersteuerlich beachtlicher Grund vor, der der Geltendmachung des steuerlichen Rechtsmissbrauchsvorwurfes auch dann entgegensteht, wenn die britische Gesellschaft in Großbritannien nicht besteuert wird. Das Nichtvorliegen von Rechtsmissbrauch hindert aber nicht, nach den allgemeinen Zurechnungsgrundsätzen die Einkünfte nicht der künstlich zwischengeschalteten britischen Gesellschaft, sondern dem das Vertriebsgeschehen und die damit verbundene Gewinnerzielung bestimmenden österreichischen Gesellschafter unmittelbar zuzurechnen.*

### **382**

Im Fall von Rechtsmissbrauch sind die Abgaben so zu erheben, "wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen – aber eben nicht tatsächlich gewählten – Gestaltung zu erheben wären" (VwGH 3.9.2008, 2008/13/0031, betreffend Besteuerung des Zinsenertrages einer Guernsey-Gesellschaft in den Händen der österreichischen Muttergesellschaft).

### **383**

Dienen Gestaltungen der missbräuchlichen Umgehung von Vorschriften, die nicht Bestandteil des österreichischen Abgabenrechts sind, liegt kein Rechtsmissbrauch im Sinn von § 22 BAO vor. Liegt in der Einschaltung einer ausländischen Zwischengesellschaft kein Fall eines Rechtsmissbrauches vor, dann hat dies aber nicht zwangsläufig zur Folge, dass die von der Zwischengesellschaft verbuchten Einkünfte ihr zuzurechnen sind; vielmehr ist nach den allgemeinen Einkünftezurechnungsgrundsätzen zu prüfen, wer die Einkünfte tatsächlich generiert hat.

## **5.2.3. Allgemeine Zurechnungsgrundsätze**

### **384**

Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Recht zur Weiter- oder Untervermietung, auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (EStR 2000 Rz 104). Einkünfte sind sonach dem tatsächlichen Träger der

Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Nimmt daher eine ausländische Holdinggesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teil oder erfüllt sie nicht sinnvolle Funktionen, dann sind die Einkünfte nicht ihr, sondern dem tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit zuzurechnen (VwGH 10.12.1997, 93/13/0185).

### **385**

Auf der Grundlage von § 24 BAO sind Wirtschaftsgüter dem "wirtschaftlichen Eigentümer" zuzurechnen; dieser ist vom zivilrechtlichen Eigentümer verschieden, wenn er und nicht der zivilrechtliche Eigentümer über diese Wirtschaftsgüter die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Die Zurechnung von Einkünften muss sich zwar nicht immer mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken (VwGH 25.2.1997, 92/14/0039; VwGH 9.7.1997, 95/13/0025; VwGH 21.7.1998, 93/14/0149); nutzt aber der wirtschaftliche Eigentümer die Wirtschaftsgüter für Belange seiner eigenen Einkünfteerzielung, sind die Einkünfte ihm und nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen.

#### *Beispiel:*

*Der von einer inländischen Konzerngesellschaft aufgebaute Markenname wird im Zuge einer Konzernreorganisation gegen ein pauschales Einmalentgelt auf eine in einer Steueroase errichtete Konzerngesellschaft übertragen und von dieser gegen Lizenzgebühr zur weiteren Nutzung rückgewonnen; weiters verpflichtet sich die inländische Gesellschaft gegenüber der Steueroasengesellschaft (die über kein entsprechend geschultes Personal und Know-how verfügt) wie bisher die Marktposition der Marke zu betreuen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hat sich an der Beherrschung der Marke und ihrer Wertentwicklung nichts verändert, sodass aus steuerlicher Sicht weder eine Veräußerung der Marke noch eine Rücklizenzierung stattgefunden hat; an der wirtschaftlichen Eigentümerschaft der österreichischen Gesellschaft hat sich nichts geändert. Daher kann weder der österreichischen Gesellschaft ein Veräußerungsgewinn noch kann der Steueroasengesellschaft die Erzielung von Lizenzeinkünften zugerechnet werden (siehe auch Beispiel B in Z 9.189 OECD-VPG).*

### **386**

Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung sind demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt ist (EStR 2000 Rz 106). Im Allgemeinen ist daher davon auszugehen, dass der wirtschaftlichen Inhaberschaft einer Darlehensforderung die Zurechnung der daraus resultierenden Zinseinkünfte folgt (BFH 20.1.1999, I R 69/97, BStBl II 1999, 514).

### **387**

Hat eine als Empfänger von Zahlungen für Leistungen namhaft gemachte Person (I Ltd, Jersey) eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", dh. um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistungen erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger iSd § 162 BAO angesehen werden. Die "formelle Existenz" einer Domizilgesellschaft ist ebensowenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin von strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

### **388**

Der Empfängerbenennung wird daher nicht entsprochen, wenn hinter dem bekannt gegebenen Unternehmen eine bloße Briefkastenfirma zu vermuten ist. In diesem Fall liegt der Verdacht nahe, dass die bezahlten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen oder überhaupt nicht aus dessen Verfügungsmacht ausgeschieden sind (VwGH 13.10.1999, 93/13/0200).

### **389**

Die Abgabenbehörde ist berechtigt zu prüfen, ob eine Holdinggesellschaft nur deshalb zwischengeschaltet wurde, um die Vorteile aus einem Doppelbesteuerungsabkommen zu lukrieren (VwGH 26.7.2000, 97/14/0070).

## **5.3. Verrechnungspreisberichtigungen**

### **390**

Bevor bei einer Prüfung einer internationalen Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Unternehmen in die Verrechnungspreisprüfung eingetreten wird, ist vorrangig zu klären, ob diese Geschäftsbeziehungen dem Grunde nach steuerlich anzuerkennen sind, oder ob diese Anerkennung wegen Vorliegens von Scheingeschäften, Rechtsmissbrauch oder Verletzung von allgemeinen Einkünftezurechnungsgrundsätzen zu versagen ist.

### **391**

Wird eine Geschäftsbeziehung zu einer nahestehenden Zwischengesellschaft steuerlich anerkannt, gelten auch im Verhältnis zu Niedrigsteuerländern die Regelungen des § 6 Z 6 EStG 1988 und — soweit DBA bestehen — die Vorschriften der Art. 7 und Art. 9 DBA. Wird daher steuerlich anerkannt, dass eine inländische Vertriebsgesellschaft ihre Verkaufsprodukte von einer nahestehenden Zwischengesellschaft in Liechtenstein bezieht (Hinweis auf den Sachverhalt in VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042), ist für diese Produkte auch dann der

~~fremdübliche Marktpreis anzusetzen, wenn die Zwischengesellschaft diese Produkte in einem Drittstaat um einen Bruchteil des Marktpreises fertigen ließ. Denn mit der steuerlichen Anerkennung des Bezuges des Fertigproduktes von der Zwischengesellschaft wird ihr die Funktion des Produzenten zuerkannt, sodass ihr der Produktionsgewinn zusteht. In diesem Fall wäre daher eine Herabsetzung der Verrechnungspreise für den Warenbezug unter den fremdüblichen Marktwert nicht gerechtfertigt. Der Produktionsgewinn wäre — zur Gänze oder zum Teil — nur dann in den Händen der Vertriebsgesellschaft zu versteuern, wenn eine genauere Durchleuchtung des Sachverhaltsbildes ergeben hätte, dass der im Inland ansässige Hauptgesellschafter des Konzerns im Wege seiner inländischen Vertriebsgesellschaft zur Gänze oder zum Teil an der Vergabe und Erfüllungsüberwachung des Produktionsauftrages und damit an der Produktion mitgewirkt hat.~~

## 5. Teil: Anhang

### 5.1. Überblick EAS-Auskünfte

*Dieser Anhang dient als Überblick über alle zum Thema Verrechnungspreise ergangenen EAS-Auskünfte. Die Aussagen in den EAS-Auskünften haben nur insoweit Gültigkeit, als sie nicht im Widerspruch zu den VPR 2020 oder den OECD-VPG stehen.*

EAS-Nr.	Datum	DBA-Partner	Stichwort	VPR Rz
EAS 0018	31.07.1991	-	Konzerninterne Dienstleistungsgebühr, Fremdvergleichsgrundsatz allg.	-
EAS 0055	05.12.1991	Japan	Verlustabdeckung einer Service-Tochtergesellschaft, Fremdvergleichsgrundsatz allg.	-
EAS 0079	23.01.1992	Polen	Fremdübliche Vergütung für Subauftragnehmer einer österreichischen Baufirma	-
EAS 0146	06.07.1992	Deutschland, USA	Nicht vertretbare Garantieleistung für Sublieferauftrag	-
EAS 0172	08.10.1992	Griechenland, Norwegen	Restaurant auf Kreuzfahrtschiff ist inländische Betriebsstätte; Fremdvergleichsgrundsatz allg., erhöhte Mitwirkungspflicht	-
EAS 0197	19.11.1992	-	Anlauf- und Markterschließungsverluste einer Vertriebsgesellschaft	-
EAS 0218	11.12.1992	Deutschland	Konzerninterne Werbeleistung; Dienstleistungsvergütung mit Kostenaufschlagsmethode	-
EAS 0312	11.10.1993	Schweiz	Umsatzabhängige Managementgebühren, Gesellschaftertätigkeiten	-
EAS 0325	27.10.1993	Schweiz	Werbeleistung, Durchlaufkosten, Kostenaufschlagsmethode	-
EAS 0342	03.12.1993	Deutschland, Schweiz	Kostendurchleitung in Steueroasen, spontaner Informationsaustausch	-
EAS 0604	27.03.1995	-	Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten	-
EAS 0647	31.05.1995	Südkorea	Bau- und Montagebetriebsstätte, Liefergewinnbesteuerung	319
EAS 0751	11.11.1995	Russland	Bau- und Montagebetriebsstätte, Generalunternehmer, Unzulässige Methoden zur Betriebsstättengewinnermittlung	314, 320, 321
EAS 0804	29.01.1996	Niederlande	Rangordnung der Verrechnungspreismethoden	-
EAS 0813	22.02.1996	-	Inländische Einkaufsgesellschaft, Verrechnungspreismethoden	-
EAS 0820	22.02.1996	-	Bloßer Verweis auf EAS 0829	-
EAS 0829	05.03.1996	-	Inländische Handelsgesellschaft einer Off-Shore-Gesellschaft	-
EAS 0861	29.04.1996	Schweiz	Keine Gewinnzurechnung an funktionslose Zwischengesellschaft	-
EAS 0943	24.09.1996	Schweiz	Betriebsstättengewinnermittlung, indirekt, Veräußerung	304
EAS 0974	02.12.1996	Deutschland	Zinsenverzicht, Gesellschafterkapitalzuführung	-
EAS 1061	21.04.1997	Zypern	Einkaufskommissionstätigkeit, funktionslose Zwischengesellschaft	-
EAS 1068	30.04.1997	Italien	Nachträgliche Einkünfte, Betriebsstätte	297
EAS 1090	19.06.1997	-	Zinsen, Konzerndarlehen	113

EAS 1138	29.09.1997	Schweiz	Gewinnzurechnung zu schweizerischer Finanzdienstleistungsbetriebstätte	-
EAS 1191	15.12.1997	Schweiz	Erhöhte Mitwirkungspflicht; ausländische Steuerbescheide als Beweismittel	-
EAS 1192	15.12.1997	Großbritannien	Liefergewinnbesteuerung bei britischen Baustellen	-
EAS 1229	06.08.1998	Japan, Deutschland	Kundenstockübertragung im Rahmen einer Liquidation	-
EAS 1284	06.07.1998	Japan, Deutschland	Kundenstockübertragung im Rahmen einer Liquidation (Folge-EAS)	-
EAS 1288	07.06.1998	Bahamas	Inländische Kommissionärgesellschaft einer Bahamas-Gesellschaft	-
EAS 1290	06.07.1998	Guernsey	Vermarktung von Lizenzen durch inländische Konzerngesellschaft	-
EAS 1375	17.12.1998	Spanien	Bau- und Montagebetriebsstätte, Generalunternehmer	314
EAS 1430	23.03.1999	Niederlande	Markenlizenzgebühr einer deutschen Vertriebsgesellschaft mit österreichischer Betriebsstätte	-
EAS 1637	25.04.2000	Liechtenstein	Verbundene Unternehmen, Rohgewinnaufteilung zwischen österreichischer Vertriebs-GmbH und liechtensteinischer Gesellschaft	-
EAS 1731	09.10.2000	Slowakei	Funktionsanalyse, Holzproduktion in Slowakei mit Vertrieb in Ö	-
EAS 1777	09.01.2001	Schweiz	Darlehensverzicht zwischen Schwestergesellschaften, verdeckte Gewinnausschüttung	-
EAS 1779	12.01.2001	Deutschland	Gegenberichtigung bei Zinsennachbelastung iZm konzerninternen Lieferforderungen, Periodenabgrenzung	-
EAS 1818	12.03.2001	Italien	Zinsen, Konzerndarlehen	113
EAS 1838	23.04.2001	Irland	Betriebsstättengewinnermittlung, Arbeitskräftegestellung	233
EAS 1858	07.06.2001	Schweiz	Arbeitskräfteentsendung, Beendigungsentgelt	196
EAS 1863	02.07.2001	USA	Internationaler Kostenersatzvertrag bei Mitarbeiterbeteiligungsmodellen	-
EAS 1877	23.07.2001	Schweiz	Auftragsfertigung und kommissionsweiser Verkauf für eine schweizerische Konzerngesellschaft (Funktionsverlagerung)	-
EAS 1879	23.07.2001	Schweiz	Ostgeschäfte über eine österreichische Schwesteragenturgesellschaft; Vermittlerfunktion, Kostenaufschlagsmethode	-
EAS 1983	11.01.2002	Deutschland	Bau- und Montagebetriebsstätte, Zinseinkünfte	317
EAS 2007	11.03.2002	Deutschland	Unterbetriebsstätte einer Personengesellschaft	263
EAS 2125	14.10.2002	Deutschland	Kommissionär, Vertreterbetriebsstätte, Konzernstrukturänderung	290
EAS 2128	24.03.2003	Deutschland	Ein-Steuerpflichtiger-Ansatz, Vertreterbetriebsstätte	289
EAS 2149	28.10.2002	Türkei	Bau- und Montagebetriebsstätte, Funktionsanalyse	319
EAS 2153	28.10.2002	Niederlande	Konzernrestrukturierungskosten (Shareholder Activities)	105
EAS 2204	07.01.2003	Schweiz	Mitwirkungspflichten, befristete Steuerbefreiung bis Abschluss des Verständigungsverfahrens, § 48 BAO	-
EAS 2228	11.02.2003	Schweiz	Arbeitskräfteentsendung, Beendigungsentgelt	196
EAS 2258	31.03.2003	USA	Verluste österreichischer Gesellschaften eines US-Konzerns bei Kostenaufschlagsmethode trotz hoher Auslandsumsätze	-
EAS 2304	23.06.2003	Deutschland	Kommissionär, Vertreterbetriebsstätte, Konzernstrukturänderung	290

EAS 2328	28.07.2003	Deutschland	Abhängiger Vertreter, Funktionsreduktion einer österreichischen Konzerngesellschaft, Kundenstockübertragung	-
EAS 2349	04.09.2003	Deutschland	Markennutzung bei Handelsbetrieb	148
EAS 2363	27.10.2003	Deutschland	Betriebsstättengewinnermittlung, AOA, Zinsen	271
EAS 2421	08.03.2004	Ungarn	Korrespondierende Gegenberichtigung im Zuge einer Außenprüfung	-
EAS 2435	15.03.2004	Deutschland	Geschäftsführervergütung, Pensions-/Abfertigungsrückstellung, Kostenaufschlagsmethode	-
EAS 2445	20.04.2004	Deutschland	Zinsenloses Familiendarlehen, § 6 Z 6 EStG im außerbetrieblichen Bereich nicht anwendbar	14
EAS 2493	19.07.2004	USA	Korrespondierende Gegenberichtigung	452
EAS 2524	31.11.2004	Schweiz	Wirtschaftsgutüberführung bei Umgründung	279
EAS 2668	18.10.2005	Deutschland	Versicherungsunternehmen, indirekte Gewinnaufteilung, Rohprämienschlüssel	-
EAS 2681	14.12.2005	Frankreich	Kommissionär, Vertreterbetriebsstätte, Konzernstrukturänderung	290
EAS 2690	23.01.2006	Deutschland	Betriebsstättengewinnermittlung, Markterschließung	294
EAS 2739	26.06.2006	-	Nichtanerkennung einer Factoring-Vereinbarung	134
EAS 2837	23.03.2007	Deutschland	Anwendung Kostenaufschlagsmethode, Umsatzmarge	-
EAS 2860	22.05.2007	USA	Aufteilung des Währungsrisikos	193, 194
EAS 2873	17.08.2007	Thailand	Dauerverluste über 14 Jahre, Verrechnungspreisberichtigung	-
EAS 2891	17.09.2007	Schweiz	Schweizerische Finanzierungsbetriebsstätte, Rechtsmissbrauch	-
EAS 2896	29.10.2007	Ungarn	Garantiegebühr, Bankbürgschaften (Avalprovision)	131
EAS 2913	22.11.2007	USA	US-SOX-Kosten (Shareholder Activities)	104
EAS 2931	07.02.2008	Deutschland	Erstmalige Anwendung des AOA	241
EAS 2948	08.02.2008	Schweiz	Weitere Anwendbarkeit von EAS 1138 auf Schweizer Finanzierungsbetriebsstätten	-
EAS 2951	28.03.2008	Gibraltar	Künstlich zwischengeschaltete Gesellschaft, Unternehmenscharakterisierung, Funktionsanalyse	-
EAS 2987	23.07.2008	Deutschland	Konzernstrukturänderung (Produktion)	-
EAS 3006	27.10.2008	Großbritannien	Funktionsverlagerung, AOA, wirtschaftliches Eigentum bei immateriellen Werten	92, 245
EAS 3009	22.10.2008	-	Säumniszuschlag, Sekundärberichtigung	466, 468
EAS 3010	18.12.2008	Slowakei	Betriebsstättengewinnermittlung, Zuordnung einer Beteiligung	243
EAS 3018	18.11.2008	Slowakei	Betriebsstättengewinnermittlung, Zuordnung einer Beteiligung	243
EAS 3069	22.07.2009	Deutschland	Funktionsverlagerung, TNMM	63
EAS 3074	31.07.2009	Schweiz	Markennutzung bei Handelsbetrieb	148
EAS 3116	17.12.2009	Deutschland	Ein-Steuerpflichtiger-Ansatz, Vertreterbetriebsstätte	289
EAS 3164	21.06.2010	Deutschland	AOA, Funktionsanalyse	262
EAS 3199	21.02.2011	Tschechien	Geschäftsführerentsendung	208
EAS 3209	11.05.2011	Deutschland	AOA, wesentliche Mitarbeiterfunktionen	236
EAS 3210	28.03.2011	Luxemburg	Zwischengeschaltete Konzerngesellschaft	23
EAS 3220	11.05.2011	USA	Nachträgliche Einkünfte, Betriebsstätte	297
EAS 3229	14.07.2011	Liechtenstein	AOA, Betriebsstättengewinnermittlung	235, 238
EAS 3232	19.08.2011	USA	Vertreterbetriebsstätte, Entgegennahme von Bestellungen	228
EAS 3251	25.11.2011	Türkei	Tiefbohrungen, Baubetriebsstätte, Gewinnzurechnung	244, 280

EAS 3253	31.10.2011	Tschechien	Bau- und Montagebetriebsstätte, Kostenaufschlagsmethode	311
EAS 3261	27.01.2012	Deutschland	Betriebsstätte, Mitbenutzung von Räumlichkeiten	214
EAS 3270	20.02.2012	Deutschland	Vertreterbetriebsstätte, Aufbau inländischer Markt	228
EAS 3272	20.04.2012	Deutschland	Inländische ARGE mit deutschem Partner	348
EAS 3288	19.06.2012	USA	Betriebsstätte, Kontaktbüro	206
EAS 3294	24.08.2012	Deutschland	Sprache der VP-Dokumentation	364
EAS 3303	23.11.2012	Ungarn	Betriebliche Personengesellschaft, Drittstaatskapitalerträge	327
EAS 3304	23.11.2012	Ungarn	Vermögensverwaltende Personengesellschaft, Drittstaatskapitalerträge	350
EAS 3308	21.12.2012	Deutschland	Personengesellschaft, Abfärbetheorie	327
EAS 3317	08.04.2013	Liechtenstein	Betriebsstättengewinnermittlung, Zuordnung einer Beteiligung	243
EAS 3371	13.06.2016	Liechtenstein	Betriebsstättengewinnermittlung, Freiberufler	238, 243
EAS 3399	08.06.2018	Deutschland	Vertriebsbüro einer Versicherungsgesellschaft keine Hilfsbetriebsstätte	206
EAS 3403	08.06.2018	Deutschland	Zurechnung einer Beteiligung an eine deutsche Einheits-KG	240, 243, 327
EAS 3405	22.05.2018	Italien	Bau- und Montagebetriebsstätte, Generalunternehmer	314
EAS 3408	03.09.2018	Deutschland	Digitale Produkte und Dienstleistungen im KFZ-Handel	228
EAS 3410	05.02.2019	Schweiz	Betriebsstättengewinnermittlung, Rohprämienschlüssel	267, 303

## 5.2. OECD und EU Materialien

*Die in den VPR 2020 zitierten Materialien der OECD und der EU können in der Regel im Internet abgerufen werden. In der Folge finden sich die wichtigsten Links:*

EU-JTPF (2010), Guidelines on low value adding intra-group services,

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf\\_020\\_rev3\\_2009.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf_020_rev3_2009.pdf)

EU-JTPF (2019), The application of the profit split method within the EU,

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/report\\_on\\_the\\_application\\_of\\_the\\_profit\\_split\\_method\\_within\\_the\\_eu\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report_on_the_application_of_the_profit_split_method_within_the_eu_en.pdf)

Europarat, Unterschriften und Ratifikationsstand des Vertrags 127, Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, [https://www.coe.int/de/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127/signatures?p\\_auth=U7jNLXTn](https://www.coe.int/de/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127/signatures?p_auth=U7jNLXTn)

OECD (2008), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments,

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>

- OECD (2010), 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>
- OECD (2017), BEPS-Aktionspunkt 13 zur länderbezogenen Berichterstattung, Leitlinien zur sachgemäßen Verwendung von in länderbezogenen Berichten enthaltenen Informationen, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports-DEU.pdf>
- OECD (2018), Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>
- OECD (2018), Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles - BEPS Actions 8-10, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-BEPS-action-8.pdf>
- OECD (2019), Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13, OECD, Paris; <https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm>.
- OECD (2020), Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10, <https://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.pdf>
- OECD, Country-Specific Information on Country-by-Country Reporting Implementation, <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>
- OECD/G20 Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, <http://www.oecd.org/tax/beps/verrechnungspreisdokumentation-und-landerbezogene-berichterstattung-aktionspunkt-13-abschlussbericht-2015-9789264261013-de.htm>