

BMF-MV(Nr.) 140/2021

An

Bundesministerium für Finanzen
Finanzamt Österreich
Finanzamt für Großbetriebe
Amt für Betrugbekämpfung
Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge
Bundesfinanzgericht
Zentrale Services Zentrale Fachstelle

Geschäftszahl: 2021-0.586.616

7. Oktober 2021

VPR 2021, Verrechnungspreisrichtlinien 2021

Die Verrechnungspreisrichtlinien 2021 (VPR 2021) 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-VPL), 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-VPL, in dem die Kapitel I bis III vertiefend überarbeitet wurden und ein neues Kapitel IX in Bezug auf Unternehmensreorganisationen angeschlossen wurde (OECD-VPL 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-VPL laufend weiterentwickelt. Besonders umfassende Änderungen der OECD-VPL 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-VPL 2017). Daher besteht der Bedarf einer grundlegenden Überarbeitung der VPR 2010, einer Aufhebung der bestehenden Erlässe und einer Neuverlautbarung der VPR (VPR 2021).

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 Abschnitt 3.2. in die VPR eingearbeitet. Aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit werden die VPR daher neu verlautbart. Die VPR 2021 treten an die Stelle der Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR 2010).

Bundesministerium für Finanzen, 7. Oktober 2021

1. Teil: Multinationale Konzernstrukturen

1.1. Rechtsgrundlagen der Einkünfteabgrenzung

1.1.1. Der OECD-Fremdvergleichsgrundsatz

1

Verrechnungspreise dienen der Herbeiführung einer sachlich gerechtfertigten Ergebnisaufteilung im Falle von Wirtschaftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen. Werden grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu verbundenen Unternehmen 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

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

3

Die VPR 2021 sind auf der Grundlage der aktuellsten OECD-VPL erstellt und sollen ihre innerstaatliche Umsetzung erleichtern und sicherstellen (zur rechtlichen Bedeutung der OECD-VPL siehe Rz 19). Soweit die VPR 2021 auf Absätze der OECD-VPL verweisen, handelt es sich um die Fundstelle in der Fassung des Updates 2017 (OECD (2018), OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017, OECD Publishing, Paris; <https://doi.org/10.1787/9789264304529-de>). Ein der Absatzzitierung nachgestelltes „rev“ verweist auf die Fundstelle in nach dem Update 2017 verfassten OECD Reports, welche erst zukünftig in die OECD-VPL eingearbeitet werden (zB im Bereich der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode und der Finanztransaktionen).

4

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-VPL 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

Verweise in den VPR 2021 auf DBA-Artikel 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. 9 OECD-MA. Grundsätze, die in den VPR 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

6

Art. 9 OECD-MA sieht das Erfordernis einer fremdverhaltenskonformen Gewinnaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen 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

Art. 9 OECD-MA entfaltet 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

Die Grundsätze des Art. 9 OECD-MA 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 verbundenen Kapitalgesellschaften auf und werden Verständigungs- oder Schiedsverfahren auf der Grundlage des EU-Schiedsübereinkommens geführt, sind ebenfalls die in den OECD-VPL festgehaltenen Grundsätze zu berücksichtigen. 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 dem EU-BStbG die OECD-Grundsätze anzuwenden.

1.1.2.2. Betriebsstätten

9

Art. 7 OECD-MA 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 280). 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-VPL analog anwendbar.

10

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 280). Derzeit ergeben sich daher aus dem OECD-Kommentar zu Art. 7 gewisse Einschränkungen in der Umsetzung des AOA, die darauf zurückzuführen sind, dass Betriebsstätten – anders als Tochtergesellschaften – keine eigenen Steuerpflichtigen sind; Stammhaus und Betriebsstätte bilden vielmehr zusammen einen einzigen Steuerpflichtigen (siehe hierzu Rz 281).

11

Da die Gewinne von Personengesellschaften nach der Transparenzmethode in den Händen der Gesellschafter besteuert werden, bildet Art. 7 OECD-MA 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 375).

12

Die Grundsätze des Art. 7 OECD-MA (idF vor 2010) 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 und werden Verständigungs- oder Schiedsverfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen geführt, dann sind diese OECD-Grundsätze zu berücksichtigen (siehe Rz 525). Durch den Verweis auf das jeweils anwendbare DBA gilt Gleichermaßen auch für Verfahren nach dem EU-BStB-G.

1.1.3. Innerstaatliche Rechtsgrundlagen

13

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, weil hier das DBA unmittelbar seine Sperrwirkung entfaltet (Rz 500). DBA 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](#)).

14

Erfordert hingegen der im DBA verankerte Fremdvergleichsgrundsatz eine Gewinnerhöhung in Österreich, dann wird nach herrschender Auffassung das DBA 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 die abkommensrechtlich erforderliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes sicher. Dies verlangt nach Übereinstimmung des innerstaatlichen und des zwischenstaatlichen Fremdvergleichsgrundsatzes (Hinweis auf EStR 2000 Rz 2511 ff). § 6 Z 6 EStG 1988 gilt nicht nur für Lieferungen, sondern auch für unternehmensinterne Dienstleistungen, wie zB für die Vergabe von Finanzierungen, 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

Die Übereinstimmung von internationalem und nationalem Fremdvergleichsgrundsatz hat zur Folge, dass die OECD-VPL 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-VPL auf die Auslegung des [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) durch.

Beispiel:

Die österreichische Muttergesellschaft gewährt an ihre niederländische Tochtergesellschaft einen zinsenfreien Kredit. Nach den OECD-VPL wäre der Ansatz eines Zinsaufwands fremdverhaltenskonform. Gemäß [Art. 9 DBA-Niederlande](#) wird in den Niederlanden der fremdübliche Zinsaufwand 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 Doppelrichtbesteuerung 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

Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen ist ergänzend die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers heranzuziehen. Diese ist an einem durchschnittlichen (idealtypischen) Geschäftsführer orientiert, der bemüht ist, sich unternehmens- und steuerrechtlich richtig zu verhalten, wobei eine gewisse Bandbreite von fremdüblichen (Leistungs-)Entgelten möglich ist (KStR 2013 Rz 763 und 790). Weiters ist die Angehörigenjudikatur des VwGH zu beachten, 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 ff mwN). Mangelt es an der Schriftlichkeit von Verträgen, müssen der Geschäftsvorfall und die Geschäftsbedingungen aus dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten abgeleitet werden (Z 1.49 f OECD-VPL sowie Hinweis auf die allgemeine Dokumentationspflicht, Rz 407).

17

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. Rechtliche Bedeutung der OECD-VPL

18

In rechtlicher Hinsicht handelt es sich bei den OECD-VPL 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. bei der Prüfung und gegebenenfalls Berichtigung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte die Leitlinien [OECD-VPL] befolgen – unter Berücksichtigung der Gesamtheit der Leitlinien sowie der verschiedenen Kapitel im Zusammenspiel zueinander –, um zu fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen für Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen zu gelangen;
2. die Steuerpflichtigen zur Befolgung der Leitlinien ermutigen; zu diesem Zweck sollten sie die Leitlinien bekannt machen und gegebenenfalls in ihre Landessprache(n) übersetzen lassen;
3. die Zusammenarbeit in Verrechnungspreisfragen auf bilateraler oder multilateraler Ebene ausbauen.“

19

Die OECD-VPL erlangen aufgrund von Art. 31 WVK ([Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge](#), BGBl. Nr. 40/1980) als Auslegungsinstrument für DBA 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-VPL gelten daher grundsätzlich für alle von Österreich abgeschlossenen DBA. Nur wenn sich in einer neueren Version der OECD-VPL eine ausdrückliche Abkehr von Aussagen früherer OECD-VPL und nicht bloß klarstellende oder ergänzende Aussagen finden, so ist dem jeweiligen Geschäftsvorfall die zu diesem Zeitpunkt geltende Version der OECD-VPL zugrunde zu legen. Die VPR 2021 bedienen sich weiterführender Hinweise auf die OECD-VPL in der letztgültigen Fassung und stehen zukünftigen Änderungen der OECD-VPL nicht entgegen.

20

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 405).

1.1.5. Verrechnungspreise und Einkünftezurechnung

21

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

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

Wenn eine zwischengeschaltete Gesellschaft Einkünftezurechnungssubjekt ist, ist auf Basis einer Funktionsanalyse (Rz 61) festzustellen, ob sie ein wirtschaftlich signifikantes Risiko trägt oder eine wirtschaftliche Funktion in der Wertschöpfungskette ausübt. Tut sie das nicht, wird ihr aufgrund des Fremdvergleichsgrundsatzes kein Gewinn zugerechnet werden können, da unabhängige Unternehmen einer solchen Gesellschaft üblicherweise keinen Anteil am Gewinn des Geschäfts einräumen würden (Z 2.39 OECD-VPL; BFG 24.4.2015, RV/1100109/2011).

Beispiel:

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. Wird nun eine luxemburgische Kapitalgesellschaft zwischen den österreichischen Lieferanten und die luxemburgische Konzerngesellschaft „zwischengeschaltet“, so wird eine Verletzung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach [Art. 6 DBA Luxemburg](#) (entspricht Art. 9 OECD-MA) vermutet, wenn die Gesellschaft nicht nachweisen kann, dass sie ein wirtschaftlich signifikantes Risiko trägt oder eine wirtschaftliche Funktion in der Wertschöpfungskette ausübt (vgl. auch EAS 3210).

24

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. 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](#)). Einer derartigen Umqualifizierung stehen die OECD-VPL nicht entgegen, denen zufolge es möglich ist, gewisse Transaktionen für Verrechnungspreiszwecke nicht anzuerkennen, wenn sie einer wirtschaftlichen Rationalität entbehren (Z 1.123 OECD-VPL).

1.2. Methodik der Verrechnungspreisermittlung

1.2.1. Die OECD-Verrechnungspreismethoden

1.2.1.1. Preisvergleichsmethode

25

Wird die Preisvergleichsmethode („comparable uncontrolled price method“, CUP) angewendet, dann ist bei der Preisermittlung für eine konkrete Geschäftsbeziehung zu einem verbundenen 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 verbundenen Unternehmen und fremden Dritten (erweiterter innerer Fremdvergleich) als Quelle für Vergleichspreise in Frage.

26

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

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 2.16 OECD-VPL).

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 Werts, wie zB einer wertbeeinflussenden Konstruktionsidee oder einer wertsteigernden besonderen Bewerbung) beeinflusst wird.

28

Bei der Vergleichbarkeitsprüfung werden neben der bloßen Vergleichbarkeit der Produkte auch die übrigen Vergleichbarkeitsfaktoren (Rz 57 ff) zu beachten sein. Es wird daher auch darauf ankommen, welche Preisauswirkung allgemeine Geschäftsfunktionen zeitigen (Z 2.17 OECD-VPL). Aus der Preisgestaltung 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).

1.2.1.2. Wiederverkaufspreismethode

29

Die Wiederverkaufspreismethode („resale price method“, RPM) 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-VPL). 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

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 Fremdprix wäre, da das schweizerische Unternehmen 90% der Produktion der inländischen Tochtergesellschaft abnimmt und daher völlig andere Konditionen erhalten muss als inländische Einzelkunden. 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 schweizerische Gesellschaft an deren Kunden erzielt werden (Fremdprix 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 auf dieser Grundlage zu bestimmen, welcher Abschlag vom

Dritt Preis diese Funktionen und Risiken des schweizerischen Unternehmens angemessen abdeckt (zB 20% = 2.200 €). Solcherart ergibt sich der Verrechnungspreis mit 8.800 € (11.000 € - 2.200 € = 8.800 €).

Scheitert die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode an einer fehlenden Mitwirkungsbereitschaft der schweizerischen Muttergesellschaft, wird der angemessene Verrechnungspreis im Schätzungswege 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 525).

1.2.1.3. Kostenaufschlagsmethode

31

Der angemessene Verrechnungspreis wird bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode („cost plus method“, CPM) auf der Grundlage der Kosten des Leistungserbringens 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

Hauptanwendungsbereiche der Kostenaufschlagsmethode sind die Erbringung von Dienstleistungen und die Lieferung von Halbfabrikaten an verbundene Unternehmen (Z 2.45 OECD-VPL).

33

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 2.54 OECD-VPL).

34

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

Im Falle einer branchenüblichen Einheitlichkeit von Gewinnaufschlägen auf verschiedenen Produkten können auch die Gewinnaufschläge anderer Produktarten genutzt werden (äußerer Vergleich).

Beispiel:

Die Gesellschaft A vertreibt Toaster über eine verbundene 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 2.48 OECD-VPL näher erläuterten Bedingungen der Aufschlag der Gesellschaft A abgeleitet werden.

36

Bei einem äußereren 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 2.51 OECD-VPL).

37

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-VPL 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 2.50 und Z 2.52 OECD-VPL) und dass Funktionsgleichheit besteht (Z 2.51 OECD-VPL), andernfalls müssten entsprechende Berichtigungen vorgenommen werden. Bei der Zugrundelegung kalkulatorischer Kosten ist in besonderem Maße darauf zu achten, dass die verwendeten Vergleichswerte nachvollziehbar sind.

1.2.1.4. Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode**38**

Bei Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode („transactional net margin method“, TNMM) werden die Nettomargen untersucht, die ein Unternehmen aus konzerninternen Geschäften erzielt und in Vergleich zu den Nettomargen bei Fremdgeschäften gesetzt. Die Nettomarge ergibt sich aus der Relation des Nettovermögens (Rz 39) zu einer angemessenen Vergleichsgröße (zB Umsatz, Kosten, Vermögen), wobei je nach Art des Geschäftsvorfalls unterschiedliche Renditekennziffern („profit level indicator“, PLI) 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-VPL). Ist die Nettomarge bei den konzerninternen Geschäften nicht fremdüblich, bedarf es einer entsprechenden Korrektur der betroffenen Verrechnungspreise. Die Methode darf nur geschäftsvorfallbezogen angewendet werden, wobei aber Produktgruppenbildungen zulässig sind (Rz 52).

39

Bei der Ermittlung der Nettomarge wird als Ergebnisgröße (Nettогewinn) regelmäßig das EBIT („earnings before interest and taxes“) des jeweiligen Geschäftsbereichs verwendet, dh. vom Umsatz werden sämtliche Kosten abgezogen, allerdings unter Ausschluss von Zinsen und Steuern. Zinsen sind aber dann mitzuberücksichtigen, wenn sie Einfluss auf die Preisgestaltung nehmen, zB wenn ein großes Handelshaus einen Ertrag aus langen Zahlungszielen bei seinen Lieferanten und kurzen Zahlungszielen seiner Kunden lukriert.

40

Ein Nettогewinnvergleich 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 Lohnaufwands 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

Der Nettогewinn kann zB zum Umsatz oder zu den Kosten in ein prozentuales Verhältnis gesetzt werden (Z 2.96 ff OECD-VPL). Wird der Verrechnungspreis für Anschaffungen von einem verbundenen Unternehmen zum Wiederverkauf an unabhängige Kunden gesucht, wird eine Nettomarge vom Umsatz maßgebend sein (Umsatzrendite). Wird demgegenüber der Verrechnungspreis zu einem verbundenen Kunden gesucht, wird mit einer kostenorientierten Nettomarge zu arbeiten sein (Kostenaufschlag). 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 eine Nettomarge im Verhältnis zu anderen Bezugsgrößen (zB zu der Mitarbeiterzahl) eine verlässlichere Aussagekraft zukommt, kann auch ein Fremdvergleich auf dieser Grundlage angestellt werden.

42

Wird der Verrechnungspreis auf Basis einer kostenorientierten Nettomarge ermittelt, dürfen nur jene Kosten in die Kostenbasis zur Ermittlung des Gewinnaufschlags 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 auszuscheiden sein werden. Auf durchlaufende Posten muss kein Gewinnaufschlag berücksichtigt werden (Verrechnung „at cost“), wenn fremde Dritte in vergleichbaren Situationen genauso kalkulieren und auf einen Gewinnaufschlag auf solche Kostenbestandteile verzichten würden (Z 2.99 OECD-VPL). Im Rahmen eines konkreten Fremdvergleichs (zB bei der Durchführung einer Datenbankstudie) müssen diesfalls auch die Vergleichswerte entsprechend um die durchlaufenden Posten korrigiert werden (Z 2.100 OECD-VPL).

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 (sinngemäß Z 7.40 OECD-VPL). 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-VPL).

43

Werden bei einem Vertriebsunternehmen sowohl die Einkäufe bei einem verbundenen Unternehmen als auch die Verkäufe an ein verbundenes Unternehmen getätigt, kann die Berry Ratio als Vergleichsindikator dienen. Als Berry Ratio wird das Verhältnis des Bruttogewinns zu den operativen Kosten (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 enthalten sind.

1.2.1.5. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode

44

Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode („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

Indikatoren dafür, wann diese Methode als die am besten geeignete Methode für die Bestimmung eines Verrechnungspreises anzusehen ist, sind (Z 2.126rev OECD-VPL):

- (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 (allenfalls auch gemeinsam auftretende) Indikatoren und nicht um strikte Voraussetzungen für die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode. Es ist jedenfalls im Einzelfall zu prüfen, ob trotz Vorliegens eines der genannten Indikatoren nicht doch eine andere Verrechnungspreismethode besser geeignet ist (Rz 50 ff). Neben den OECD-VPL kann hierbei der Profit-Split-Bericht 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

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-VPL). 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-VPL):

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 Geschäftsvorfalls 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

Stehen keine Daten aus vergleichbaren Transaktionen mit oder zwischen Fremden als Vergleichsmaßstab zur Verfügung, 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 52). Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode ist ungeeignet, wenn ein Partner der Geschäftsbeziehung lediglich Routineleistungen (zB Lohnfertigung oder Auftragsdienstleistungen) erbringt, da die Verrechnungspreise von Konzerngesellschaften mit Routinefunktionen im Allgemeinen durch einseitige Verrechnungspreismethoden (Rz 53) ermittelt werden können.

48

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 Geschäftsvorfalls) 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-VPL).

49

Die Gewinnaufteilung kann durch Aufteilung des geschäftsvorfallbezogenen Gesamtgewinns (Gesamtgewinnmethode) oder – nach Abgeltung einer allfälligen Routinefunktion eines Transaktionspartners (oder beider) – durch Aufteilung des Restgewinns (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), den eingesetzten Wirtschaftsgütern (zB Anlagevermögen oder immaterielle Werte), dem investierten Kapital, den erbrachten Dienstleistungen oder unter Umständen auch auf anderen Faktoren, wie zB Umsatzsteigerungen, Arbeitnehmervergütungen oder Beitragsanalysen, beruhen. 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-VPL und in Annex 3 zum Bericht des EU-JTPF).

Beispiel: (Hinweis auf Beispiel 14 in Annex II zum revidierten Teil II OECD-VPL):

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 Fremdabnehmer. 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.

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

Schritt 1. Ermittlung der Grundrendite für die bloße Produktherstellungsfunktion

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

Schritt 2. Aufteilung des Restgewinns (als Reingewinn)

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

Schritt 3. Ergebnis der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode

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

1.2.2. Fragen zur Methodenanwendung

1.2.2.1. Methodenauswahl

50

Die OECD-VPL 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 den Gewinnmethoden vorzuziehen; können die Preisvergleichsmethode und eine andere Methode gleichermaßen zuverlässig Anwendung finden, ist der Preisvergleichsmethode der Vorzug zu geben (Z 2.3 OECD-VPL). Die Preisvergleichsmethode ist anzuwenden, wenn Daten vorhanden sind, die hierfür eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit gewährleisten. Uneingeschränkte Vergleichbarkeit liegt vor, wenn der Fremdprix durch direkten oder indirekten Preisvergleich ermittelt werden kann (Rz 25 und Rz 27).

Im Einzelfall können auch sonstige Methoden angewendet werden, sofern sie dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen und sich als geeigneter als die von der OECD anerkannten Methoden erweisen (Z 2.9 OECD-VPL).

51

Sind keine verlässlichen Daten über Bruttomargen öffentlich zugänglich und auch nicht vom Unternehmen 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.

52

Jede Methode sollte dem Grundsatz nach nur geschäftsvorfallbezogen angewendet werden. Allerdings dürfen vergleichbare Geschäftsvorfälle (zB der Vertrieb von Elektrogeräten) zu Gruppen zusammengefasst werden (Z 3.9 ff OECD-VPL). Eine Methodenanwendung auf die Nettogewinne einer Konzerngesellschaft aus ihren sämtlichen Geschäftsbereichen (zB aus der Herstellung, dem Vertrieb und der Reparatur der Elektrogeräte) oder eine lediglich globale formelhafte Gewinnaufteilung ist nicht zulässig.

53

Bei der Wiederverkaufspreismethode, der Kostenaufschlagsmethode und der Nettomargenmethode ist auszuwählen, bei welcher Konzerngesellschaft die Methode zur Anwendung kommen soll („tested party“, Z 3.18 OECD-VPL). 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

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

55

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 bei Dritten in Auftrag gegeben werden können, einfache Vertriebsfunktionen („low risk distributor“, der im Hinblick auf Forderungsausfälle und die Marktentwicklung nur kommissionärsähnliche Risiken trägt) oder Funktionen als bloßer Lohnfertiger (Rz 80).

56

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 Transaktionsergebnis zu, das nach Abgeltung von Funktionen anderer verbundener 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.

1.2.2.2. Die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren

57

Als Vergleichsmethode wird jene zu wählen sein, die die größtmögliche Vergleichbarkeitssicherheit bietet. Denn das Wesen des Fremdvergleichs besteht in einer

Ableitung der Preise für konzerninterne Geschäfte aus den Preisen vergleichbarer Fremdgeschäfte. Um Fremdgeschäfte als ausreichend vergleichbar anzusehen, bedürfen fünf Vergleichbarkeitsfaktoren einer Analyse:

- Vergleichbarkeit der Vertragsbedingungen (Z 1.42 ff OECD-VPL),
- Vergleichbarkeit der Funktionen (Z 1.51 ff OECD-VPL),
- Vergleichbarkeit der Produkteigenschaften (Z 1.107 ff OECD-VPL),
- Vergleichbarkeit der Marktgegebenheiten (Z 1.110 ff OECD-VPL) und
- Vergleichbarkeit der Geschäftsstrategien (Z 1.114 ff OECD-VPL).

58

Vertragsanalyse: Zunächst ist in die konzernintern abgeschlossenen Verträge Einsicht zu nehmen, 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 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 (vgl. Rz 16).

59

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 Acht gelassen oder abgeändert, wenn dies im Interesse beider Parteien liegt. Eine solche unterschiedliche Interessenslage 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 Geschäfts herauszufinden (Z 1.46 OECD-VPL).

60

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 die etwaige zivilrechtliche Gültigkeit einer solchen Verzichtsleistung einer fremdverhaltenskonformen Berichtigung nicht entgegen.

61

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 Vergleichs 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 andere (insb. Versicherungen) übertragen werden, zu einem entsprechenden Prämienaufwand führen oder die, wenn sie vom Unternehmen selbst getragen werden, zu erhöhter Vorsorge verpflichten (zur Funktions- und Risikodokumentation siehe Rz 415 ff).

62

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 (EAS 3069):

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 Inlandsgesellschaft 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.

Aus den konzerninternen Verträgen ist weiters 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.

63

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 (Hinweis auf den sechsstufigen Ansatz zur Risikoanalyse in Z 1.60 OECD-VPL). Das Risikomanagement umfasst folgende drei Elemente (Z 1.61 OECD-VPL):

- (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 over risk“) beinhaltet die beiden ersten Elemente des Risikomanagements, während die laufenden Tätigkeiten zur Risikominderung ausgelagert werden können (Z 1.65 OECD-VPL). 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.

64

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 1.108 OECD-VPL).

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. Damit kann dieser Fremdunternehmer für die Anwendung einer Gewinnaufschlagsmethode herangezogen werden (vorausgesetzt, neben der Funktionsgleichheit sind auch die anderen Vergleichbarkeitskriterien erfüllt, wie insb. Langzeitvertrieb auf vergleichbaren Märkten).

65

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.

66

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

67

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 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, Kapital und Umweltschutz, Transportkosten, die Marktstufe (zB Einzelhandel oder Großhandel), sowie der Zeitpunkt der Geschäfte (Z 1.110 OECD-VPL).

68

Werden Daten fremder Märkte für Vergleichszwecke herangezogen, ist die Vergleichbarkeit mit den Marktgegebenheiten, unter denen die Geschäftsbeziehung mit dem verbundenen Konzernunternehmen stattfindet, nachvollziehbar zu begründen. Zu einer allfälligen Berücksichtigung von Standortvorteilen siehe Rz 196 ff.

69

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.

70

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.

71

Anpassungsrechnungen: Sind einzelne Vergleichbarkeitsfaktoren nicht oder nicht gänzlich erfüllt, kann dies gegebenenfalls durch Anpassungsrechnungen behoben werden, sofern dadurch die Verlässlichkeit der Ergebnisse erhöht wird (Z 3.47 ff OECD-VPL).

1.2.2.3. Zeitfragen bei der Vergleichbarkeit

72

Die OECD-VPL lehnen im Allgemeinen eine rückwirkende Betrachtungsweise ab (zB Z 1.78 und 1.106 OECD-VPL; für die Ausnahme bei HTVI siehe Rz 154 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 mit der Kostenaufschlagsmethode (oder einer kostenbasierenden TNMM) ermittelten Verrechnungspreises durch Zu- oder Abrechnung der tatsächlich angefallenen aliquoten Ist-Kosten wird nur dann nötig sein, wenn eine solche Vorgangsweise auch gegenüber Fremden üblich ist. 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 (Rz 409).

73

Aufgrund der ex-ante-Betrachtung sind auch sogenannte „Year-End-Adjustments“ (Jahresendanpassungen) oder „Compensating Adjustments“ (kompensierende Anpassungen) 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 aber dann fremdüblich, wenn

- die preisbestimmenden Faktoren vorab vereinbart werden,
- die ex-ante-Preisfestsetzung mit wesentlichen Unsicherheiten behaftet ist (etwa hinsichtlich der Umsatzzahlen und Betriebsausgaben oder bei Auslastungsschwankungen in der Produktion) und
- vom Abgabepflichtigen unterjährig angemessene Anstrengungen unternommen wurden, einen fremdüblichen Verrechnungspreis zu erzielen (unterjähriges Monitoring).

Bilden die für die Anwendung einer Verrechnungspreismethode verwendeten Fremdvergleichswerte eine Bandbreite (Rz 76), so kann die Anpassung nur auf einen Wert innerhalb der – mit ex-ante Wissensstand ermittelten – fremdüblichen Bandbreite führen.

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-VPL).

1.2.2.4. Margenermittlung durch Datenbanken

74

Für die Identifizierung potenziell vergleichbarer Geschäftsvorfälle wird in der Praxis häufig mit Datenbankrecherchen gearbeitet (deduktiver Ansatz, vgl. Z 3.42 OECD-VPL; 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 57) berücksichtigt worden sind und gegebenenfalls Anpassungsrechnungen getätigten 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-VPL). Zur Verfeinerung der Ergebnisse ist sodann im Zuge eines qualitativen Screenings jedenfalls auch eine Internet-Recherche durchzuführen und die hierbei zugänglichen Informationsquellen sind zur Überprüfung der Vergleichbarkeit heranzuziehen.

75

Die Verwendung von Mehrjahresdaten kann Vergleichbarkeitsanalysen verlässlicher gestalten (Hinweis auf Z 3.75 ff OECD-VPL). Dies gilt sowohl für Daten des geprüften Unternehmens (*tested party*) als auch für jene der herangezogenen Vergleichsunternehmen. Für die Ermittlung der Bandbreite (Rz 76) 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 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 erzielt die Gesellschaft eine am Umsatz orientierte Nettogewinnspanne (EBIT-Marge) von 2,97%. Zur Ermittlung von Vergleichswerten wurde eine Datenbankstudie durchgeführt. Nach dem qualitativen Screening verblieben zwölf Vergleichsunternehmen, deren EBIT-Marginen 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
<i>Umsatz</i>	<i>1000</i>	<i>500</i>	<i>5000</i>		
<i>EBIT</i>	<i>30</i>	<i>24</i>	<i>15</i>		
<i>EBIT-Marge</i>	<i>3,00%</i>	<i>4,80%</i>	<i>0,30%</i>	<i>2,70%</i>	<i>1,06%</i>

76

Bei der Ermittlung von Fremdvergleichsdaten ergibt sich regelmäßig eine Reihe möglicher Werte (Z 3.55 OECD-VPL). 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

Vergleichbarkeit der Geschäftsbedingungen besteht (siehe auch Rz 50; Z 3.47 OECD-VPL). Sofern feststellbar ist, dass einzelne Vergleichsunternehmen einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere, sollten diese ausgeschlossen werden (Z 3.56 OECD-VPL). Dies gilt auch für Vergleichsunternehmen mit mehrjährigen betriebswirtschaftlich nicht nachvollziehbaren Werten (zB mehrjährige Verlustsituation), sofern sie ein nicht vergleichbares Funktions- und Risikoprofil aufweisen.

77

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-VPL). 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):

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.

Schritt 1: Ermittlung der gewichteten Durchschnitte

Vergleichs-unternehmen	Jahr 01	Jahr 02	Jahr 03	Gewichteter Durchschnitt*
U-1	3,05%	4,76%	0,35%	1,72%
U-2	1,31%	2,09%	2,40%	2,11%
U-3	2,41%	2,23%	2,90%	2,47%
U-4	2,34%	1,90%	2,27%	2,25%
U-5	2,19%	2,71%	2,96%	2,69%
U-6	3,20%	3,01%	4,92%	3,46%
U-7	3,12%	3,55%	3,07%	3,33%
U-8	2,46%	3,18%	3,28%	3,09%
U-9	3,62%	3,44%	3,18%	3,35%
U-10	4,07%	3,16%	3,75%	3,74%
U-11	3,99%	4,52%	4,41%	4,08%
U-12	5,10%	5,77%	6,33%	5,83%

Schritt 2: Ermittlung der Interquartilsbreiten

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

* Anmerkung: Die Ermittlung der gewichteten Durchschnitte für jedes einzelne Vergleichsunternehmen erfolgt wie in Rz 75 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 Vertriebstochter innerhalb der fremdüblichen Bandbreite.

78

Liegt der vom Steuerpflichtigen angesetzte Preis außerhalb der Bandbreite der Fremdvergleichswerte, muss die Finanzverwaltung eine Berichtigung auf einen Punkt innerhalb der Bandbreite vornehmen (Z 3.61 OECD-VPL). Dabei kann es zweckmäßig sein, auf statistische Messgrößen der zentralen Tendenz zurückzugreifen und auf den Medianwert zu korrigieren (Z 3.62 OECD-VPL; UFS 30.7.2012, RV/2515-W/09). Kann jedoch der Nachweis erbracht werden, dass ein bestimmter Vergleichswert innerhalb der Bandbreite am verlässlichsten ist, so ist dieser maßgeblich.

1.3. Konzerninterner Leistungsverkehr

1.3.1. Warenlieferungen

1.3.1.1. Produktionsgesellschaften

79

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 Lohn- oder Auftragsfertigung von einer Aktivität mit Dienstleistungscharakter auszugehen ist.

80

Die Funktionen eines Lohnfertigers und die damit verbundenen Risiken sind im Vergleich zu jenen eines 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 Material und 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.

Im Vergleich zum Lohnfertiger nimmt ein Auftragsfertiger mehr Funktionen wahr (zB die Beschaffung des für die Fertigung notwendigen Materials und der Rohstoffe) und übernimmt dementsprechend auch mehr Risiken. Der Auftraggeber bestimmt jedoch auch beim Auftragsfertiger die Produktionsmenge und garantiert die Abnahme der produzierten Waren, sodass ein Auftragsfertiger in der Regel ebenfalls als Routineunternehmen einzustufen ist.

81

Angesichts des geringen Funktions- und Risikoprofils eines Konzernunternehmens mit bloßem Lohn- oder Auftragsfertigungscharakter ist – sofern keine Vergleichspreise feststellbar sind – der Verrechnungspreis für die erbrachte Dienstleistung 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.

82

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 198).

1.3.1.2. Vertriebsgesellschaften

83

Konzerne bedienen sich ganz unterschiedlicher Vertriebsstrukturen. Während Eigenhändler und Limited-Risk-Distributoren Waren von Konzerngesellschaften ein- und in der Regel an Dritt Kunden verkaufen, agieren Kommissionäre und Handelsvertreter als Geschäftsvermittler (siehe Rz 271 ff für die damit einhergehende Frage der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte). In jedem Fall müssen die konzerninternen Transaktionen fremdüblich entsprechend dem Funktions- und Risikoprofil 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).

84

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).

Beispiel:

Wendet ein Vertriebsunternehmen die Preisvergleichsmethode in einer Art an, die nach einer Anlaufphase nicht zu einem angemessenen Gesamtgewinn führt, könnte sich im Rahmen einer Außenprüfung die Wiederverkaufspreismethode als die geeigneter Methode erweisen. Sollte diesfalls die ausländische Produktionsgesellschaft nicht in der Lage sein, auch selbst einen angemessenen Produktionsgewinn zu erzielen, weshalb die ausländische Steuerverwaltung eine Gegenberichtigung zunächst verweigert, könnte dieser Besteuerungskonflikt im Wege eines Verständigungsverfahrens geklärt werden. Darin wird auch zu prüfen sein, ob die Verluste des ausländischen Produzenten möglicherweise nur durch marktwert erhöhende Aufwendungen oder durch aufklärungsbedürftige Transaktionen mit Niedrigsteuerländern verursacht worden sind.

85

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 (siehe im Detail Rz 147).

1.3.2. Dienstleistungen allgemeiner Art

1.3.2.1. Fremdvergleichsgrundsatz

86

Der 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-VPL), wodurch keine verrechenbaren Dienstleistungskosten erwachsen (vgl. Beispiele in Rz 103). Bei hochintegrierten Konzernen kann sich hingegen der konzerninterne Leistungsumfang auf umfangreiche Dienstleistungen administrativer, kaufmännischer und technischer Art beziehen.

87

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 seine 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-VPL). 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-VPL). Entscheidende Bedeutung kommt hier auch einer verlässlichen Dokumentation über die Ausgestaltung und den Nutzen der Dienstleistungsverrechnung zu (Rz 408).

88

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 7.22 OECD-VPL). Soweit eine Dienstleistungsverrechnung im Einzelverrechnungsweg, vor allem wegen der Kostenzuordnungsproblematik, wirtschaftlich unzumutbar ist, kann die Dienstleistungsverrechnung im Wege einer Konzernumlage (Rz 99) abgewickelt werden.

89

Die Methodenwahl ist nach den Grundsätzen der Kapitel I bis III OECD-VPL vorzunehmen. Wenn Vergleichspreise fehlen, wird bei Dienstleistungen in vielen Fällen die Kostenaufschlagsmethode (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).

90

Im Allgemeinen ist davon auszugehen, dass der Grundsatz des Fremdvergleichs den Ansatz eines Gewinnaufschlags verlangt (Z 7.35 OECD-VPL). Die Höhe des angemessenen Gewinnaufschlags muss in jedem Einzelfall gesondert entschieden werden. Sofern nicht der LVAIGS-Ansatz angewendet wird (Rz 94), wird – auch ohne Vorliegen einer Datenbankstudie – nicht zu beanstanden sein, wenn auf Basis des vom EU-JTPF veröffentlichten Berichts bei

Dienstleistungen mit Routinecharakter ein Nettogewinnaufschlag zwischen 3% und 10% (häufig 5%) herangezogen wird (JTPF Report: Guidelines on low value adding intra-group services, COM(2011) 16 final, 25.1.2011, Rz 65). Durch diese Unter- und Obergrenze wird aber nicht eine Bandbreite im Sinn von Z 3.55 OECD-VPL aufgezeigt, innerhalb der jeder Prozentsatz gleichermaßen zu einem zuverlässigen Fremdprix führt (Rz 76). 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 1.1.2022 erbrachte Dienstleistungen mit Routinecharakter kann weiterhin ein Bruttogewinnaufschlag zwischen 5% und 15% herangezogen werden (VPR 2010 Rz 77).

91

Eine Dienstleistung mit Routinefunktion liegt insbesondere dann nicht vor, wenn die Dienstleistung unter Nutzung von selbstgeschaffenen immateriellen Werten (zB Erschließung des Osteuropamarkts, EAS 3006) erfolgt oder mit der Schaffung hoher Wertschöpfungsbeiträge einhergeht (zB Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten; siehe auch Rz 148). Wird daher beispielsweise für die Bemessung des Aufschlagssatzes ein Vergleich mit Vertriebsassistentenleistungen anderer Unternehmen angestellt, die auf reiner Routinebasis abgewickelt werden, während in dem zu beurteilenden konzerninternen Dienstleistungsfall die Vertriebsassistentenz unter Verwertung eines selbstgeschaffenen immateriellen Werts geleistet wird, sind die Vergleichsunternehmen untauglich. Bei Dienstleistungen ohne Routinefunktion ist im Übrigen stets zu untersuchen, ob die Kostenaufschlagsmethode überhaupt noch eine anwendbare Methode darstellt, oder ob eher bereits die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode zur Anwendung kommen muss (Hinweis auf Rz 45).

92

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.

93

Unter besonderen Umständen kann eine Dienstleistungsverrechnung auch ohne Gewinnaufschlag als fremdverhaltenskonform gewertet werden (Z 7.35 f OECD-VPL). 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-VPL).

1.3.2.2. LVAIGS-Ansatz

94

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-VPL erfolgen (LVAIGS-Ansatz). Der LVAIGS-Ansatz stellt eine vereinfachte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar und steht somit in Einklang mit [§ 6 Z 6 EStG 1988](#).

95

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-VPL). Entscheidet sich der Abgabepflichtige für die Anwendung des LVAIGS-Ansatzes, kommen insbesondere folgende Vereinfachungen zu tragen (Z 7.52 ff OECD-VPL):

- 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-VPL).
- 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-VPL).

- 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-VPL).
- Auf die so ermittelten Kosten (ggf. ausgenommen Durchlaufkosten, vgl. Rz 42) ist ein fixer Kostenaufschlagsatz von 5% anzuwenden (Z 7.61 OECD-VPL).

96

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

- 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.

97

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

- 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.

98

Entscheidet sich der Abgabepflichtige für die Anwendung des LVAIGS-Ansatzes, so hat er eine geeignete Dokumentation zu führen, welche die Zulässigkeit der Anwendung belegt (siehe insb. Z 7.64 OECD-VPL).

1.3.2.3. Konzernumlagen

99

Aus Vereinfachungsgründen ist eine Dienstleistungsverrechnung im Umlageweg (indirekte Preisverrechnung) zulässig (Rz 88 und Z 7.24 OECD-VPL). Bei der Leistungsverrechnung im Umlageweg (Leistungsumlage) ist grundsätzlich ein Gewinnaufschlag anzusetzen, weil der vom Leistungserbringer insgesamt erzielte Dienstleistungsertrag nicht durch die gewählte Leistungsverrechnungsmethode beeinflusst werden darf.

100

Eine Dienstleistungsverrechnung im Umlageweg erfordert den Abschluss eines (schriftlichen) Umlagevertrags (siehe auch Rz 16). 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);
- e) Laufzeit des Vertrags;
- f) Vereinbarung über die Auswirkung von wesentlichen Veränderungen im Dienstleistungsempfang durch einzelne, am Vertrag teilnehmende Unternehmen.

101

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.

1.3.2.4. Abgrenzungsfragen

102

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung einer inländischen Konzerngesellschaft sind nur deren betrieblich veranlasste Aufwendungen abzugfähig, nicht aber jene, die auf Gesellschafterebene durch die ausländische Muttergesellschaft entstanden sind. Kosten für Leistungen, die im Anteilseignerinteresse getätigten werden (Gesellschaftertätigkeit oder „Shareholder Activities“), sind daher nicht verrechenbar (Z 7.9 OECD-VPL). Bei der Tätigkeit der Anteilseigner steht die Kontrollfunktion über die Gesellschaft im Vordergrund.

103

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

- a) die Kosten des Vorstands, Aufsichtsrats 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 des Konzernabschlusses;
- c) Kosten der Konzernspitzengesellschaft für ihr gesetzlich auferlegte Berichtspflichten über die wirtschaftliche Lage der Konzerngesellschaften (EAS 2913 zu US-SOX-Kosten);
- 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) aufgedrängte Leistungen, an denen seitens der Tochtergesellschaft kein Bedarf besteht (Z 7.9 OECD-VPL).

104

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-VPL). Daher wird beispielsweise nicht verrechenbar sein:

- a) 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-VPL);
- b) die Gewährung und Nutzung von Vorteilen, die sich infolge von Effizienzsteigerungen bei anderen Konzerngesellschaften oder von Synergieeffekten für die Tochtergesellschaft ergeben (Z 1.158 OECD-VPL).

105

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 deren 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 Leistungsbedarfs für einen Mehrjahreszeitraum zu untersuchen ist (Z 7.17 OECD-VPL);
- 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. Finanztransaktionen

106

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).

107

Kapitel X der OECD-VPL beschäftigt sich mit der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Finanztransaktionen. Wie auch bei anderen konzerninternen Transaktionen (Hinweis auf Kapitel I-III der OECD-VPL, 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 Geschäftsvorfalls – 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-VPL). 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.

108

Die OECD-VPL 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-VPL).

1.3.3.1. Überlassung von Finanzmitteln im Konzern

109

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-VPL), 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-VPL). 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 (siehe auch Rz 111). Eine sachgerechte Abgrenzung kann auch dazu führen, dass ein Teil eines konzerninternen Darlehens als Fremdkapital und der andere Teil als Eigenkapital qualifiziert wird.

110

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-VPL), 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 Gegenberechtigung muss nur in jener Höhe vorgenommen werden, als dies dem Grunde und der Höhe nach dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

111

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 insbesondere etwa, 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, wobei immer das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend ist (KStR 2013 Rz 721).

112

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 Darlehensgewährung gewertet, dann ist unter Zugrundelegung des Fremdverhaltensgrundsatzes zu ermitteln, wie hoch die von der Muttergesellschaft ihrer Tochtergesellschaft angelasteten fremdüblichen Zinsen sind (EAS 1090, EAS 1818). Geschieht dies nicht, und lässt sich diese Unterlassung nicht durch besondere Gegebenheiten rechtfertigen, dann ist auf der Grundlage von [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) iVm Art. 9 DBA in Österreich eine entsprechende Gewinnberichtigung vorzunehmen, die im Ausland zu einer korrespondierenden Gegenberichtigung führen muss (Rz 499 ff).

113

Bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit eines Konzerndarlehens müssen sowohl die Perspektive des Darlehensgebers als auch jene des Darlehensnehmers einfließen (Z 10.51rev ff OECD-VPL). 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 keine deutlich attraktivere Möglichkeit zur Erreichung der Geschäftsziele besteht (Z 10.19rev OECD-VPL). 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-VPL). 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-VPL).

114

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 Ausfallsrisiko 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-VPL). 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-VPL). 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).

115

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-VPL). Dieser zufällige Vorteil entsteht einzig aufgrund der Konzernzugehörigkeit (siehe auch Rz 201) 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-VPL).

116

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-VPL). Dabei müssen immer alle fünf Vergleichbarkeitsfaktoren beachtet werden (für die Besonderheiten bei Finanztransaktionen siehe Z 10.21rev ff OECD-VPL). 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 unter Umständen als Vergleichsgeschäftsfall herangezogen werden. Darüber hinaus kann auch ein innerer Preisvergleich möglich sein (Z 10.94rev OECD-VPL), 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-VPL).

117

Eine direkte Vergleichbarkeit einer konzerninternen Finanzierung mit jener durch Kommerzbanken wird vielfach nicht gegeben sein, weil die unternehmerischen Zielsetzungen von Banken und jene von Wirtschaftskonzernen unterschiedlich sind. Während im Fall einer Bankfinanzierung das Kreditinstitut das Ziel verfolgt, die bei ihm eingelegten Gelder mit größtmöglichem Gewinn zu veranlagen und somit einen gewerblichen Gewinn anstrebt, unterstützen Finanzierungstransaktionen bei einem Konzern lediglich dessen operatives Geschäft. Dabei geht es dem Konzern um die Finanzierung seiner Geschäftstätigkeit, um die Sicherung der Liquidität sowie um die Optimierung der Mittel und des Zinsergebnisses.

118

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 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 einer derartigen Bestimmung des konzerninternen Zinssatzes auf Basis der Refinanzierungskosten des Darlehensgebers muss immer mitbedacht werden, dass die 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-VPL). 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. 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-VPL); Credit Default Swaps können jedoch unter Umständen zur Bestimmung einzelner Komponenten der Risikoprämie (zB des Länderrisikos) herangezogen werden. Die Stellungnahme einer Bank, zu welchen Zinsen sie ein Darlehen gewähren würde, reicht in der Regel als Beweis für die Fremdüblichkeit nicht aus (Z 10.107rev OECD-VPL). Sofern jedoch ein konkretes Kreditangebot einer Bank vorliegt, welchem eine ausführliche Bonitätsprüfung zugrunde liegt, kann dies ein angemessener Preisvergleich sein (Z 10.108rev OECD-VPL).

119

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 Eintritts 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 Niedrigsteuerländern das Zinsabzugsverbot gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988](#) zu beachten (siehe auch KStR 2013 Rz 1266ai ff).

120

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-VPL) 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-VPL). 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 63). Übt eine Konzernfinanzierungsgesellschaft diese Kontrolle jedoch nicht aus, steht ihr nur eine risikolose Rendite zu (Z 1.108rev OECD-VPL). Diese wird sich in der Regel auf der Grundlage der nachgewiesenen Kosten bemessen, wobei einerseits Ersatz der nachgewiesenen und steuerlich anzuerkennenden Refinanzierungskosten zu leisten wäre und andererseits eine Dienstleistungsvergütung gebührt. Sollte allerdings 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-VPL).

1.3.3.2. Cash-Pooling

121

Ein Cash-Pool (Z 10.109rev ff OECD-VPL) ist ein Finanzierungsinstrument für das kurzfristige Liquiditätsmanagement innerhalb eines Konzerns, welches zwischen fremden Dritten in der Regel nicht zum Einsatz kommt. Beim Cash-Pooling werden täglich bzw. in anderen kurzfristigen Zeitabständen die Salden der Zahlungsverkehrskonten der einzelnen Konzerngesellschaften auf einem Sammelkonto der mit dem Cash-Pooling 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 veranlagen). 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-Pooling werden – nach Verrechnung der für das Cash-Pooling anfallenden Kosten und der Vergütung des Cash-Pool-Betreibers – in der Regel allen Cash-Pool-Mitgliedern zu Gute kommen (Z 10.143rev OECD-VPL).

122

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. Die Vergütung der Cash-Pool-Mitglieder hängt grundsätzlich von den konkreten Umständen sowie dem Funktions- und Risikoprofil der einzelnen Cash-Pool-Mitglieder ab (Z 10.144rev OECD-VPL). Bei der Ermittlung des fremdüblichen Zinssatzes werden die aus dem Pooling resultierenden Synergieeffekte zwischen den Cash-Pool-Mitgliedern aufgeteilt. Dabei sind etwa die realistischerweise 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-VPL).

123

Aus dem Cash-Pooling ergeben sich nicht nur Vorteile, sondern auch Risiken für die Cash-Pool-Mitglieder. Einerseits besteht beim effektiven Pooling ein Ausfallsrisiko 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. Gegenseitige Garantien zwischen Cash-Pool-Mitgliedern werden jedoch häufig nicht zu vergüten sein, sofern der sich daraus ergebende Vorteil nicht über die Bonitätsverbesserung hinausgeht, die dem impliziten Konzernrückhalt zuzuschreiben ist (Z 10.148rev OECD-VPL, Rz 126). Werden die Mittel über längere Zeit in den Cash-Pool eingelegt (bzw. von ihm ausgeliehen), wird die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalls womöglich dazu führen, dass gar kein (kurzfristiger) Cash-Pool-Saldo, sondern vielmehr ein längerfristiges Konzerndarlehen bzw. eine längerfristige Veranlagung vorliegt (Z 10.122rev OECD-VPL).

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 Geschäftsvorfalls handelt es sich um ein längerfristiges Darlehen an den Cash-Pool, das als solches fremdüblich verzinst werden muss.

124

Die Dienstleistungen des Cash-Pool-Betreibers („cash pool leader“) können bei lediglich niedrigem Funktions- und Risikoprofil nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt werden. Werden hingegen vom Cash-Pool-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-VPL).

Beispiel 1 (Z 10.133rev-10.137rev OECD-VPL):

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.

Beispiel 2 (Z 10.138rev-10.142rev OECD-VPL):

Die österreichische T-GmbH ist die oberste Muttergesellschaft eines Konzerns und hat eine eigene Treasury Abteilung, die verschiedene konzerninterne sowie -externe Finanztransaktionen ausführt (zB die Emission von Anleihen, Aufnahme von Bankdarlehen, strategisches Liquiditätsmanagement). Die T-GmbH betreibt auch einen Cash-Pool und ist verantwortlich für alle Entscheidungen hinsichtlich der Investition von allfälligen Überschüssen bzw. der Finanzierung von Fehlbeträgen. Sie setzt die konzerninternen Zinssätze fest und trägt das Risiko in Hinblick auf die Differenz zu den Zinssätzen auf externe Finanzierungen. Außerdem trägt sie das Kredit-, Liquiditäts- und Währungsrisiko für konzerninterne Finanzierungen und sichert diese Risiken ab.

Eine sachgerechte Abgrenzung der von der T-GmbH ausgeführten Transaktionen ergibt, dass diese über eine Koordinationsfunktion hinausgehen und vielmehr einem konzerninternen Darlehen entsprechen. Die T-GmbH muss daher dementsprechend vergütet werden, was im Wege einer teilweisen oder vollständigen Vereinnahmung der

Zinsmarge zwischen den von ihr aufgenommenen und ausgereichten Mitteln geschehen könnte.

1.3.3.3. Garantien, Bürgschaften und Patronatserklärungen

125

Eine Garantie oder Bürgschaft ist eine rechtlich bindende Zusage des Garantiegebers oder Bürgen, für eine Verbindlichkeit des Garantinnehmers oder Hauptschuldners einzustehen (Z 10.155rev OECD-VPL). 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 Garantinnehmer oder Hauptschuldner bessere Zinssätze oder die Aufnahme einer höheren Darlehenssumme als unter Stand-Alone-Bedingungen bei Fehlen einer Garantie oder Bürgschaft.

126

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-VPL); dies kann zB bei gegenseitigen Garantien im Cash-Pool (Rz 123) der Fall sein.

127

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-VPL).

Beispiel:

Eine österreichische Muttergesellschaft übernimmt für die Gewährung eines Kredits durch eine österreichische Großbank an ihre ungarische Tochtergesellschaft eine Bürgschaft durch Unterfertigung von Wechselverpflichtungserklärungen gegenüber dieser Großbank. 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.

128

Patronatserklärungen mit einem der Bürgschaftsübernahme vergleichbaren Inhalt (harte Patronatserklärungen) sind – wie nach Rz 127 (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.

129

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-VPL). 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-VPL). Aus dieser Gegenüberstellung ergibt sich der Betrag, den der Garantiennehmer maximal zu zahlen bereit ist. Die fremdübliche Garantiegebühr wird in der Regel jedoch niedriger sein, da der Garantiennehmer sonst nicht bessergestellt wäre als ohne Garantie.

Beispiel (Z 10.184rev OECD-VPL):

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 zunichtet und D daher ohne Garantie bessergestellt wäre.

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-VPL). Weniger gebräuchliche Methoden sind der Kostenansatz (cost approach, Z 10.178rev OECD-VPL) und die Kapitalunterstützungsmethode (capital support method, Z 10.182 OECD-VPL).

1.3.3.4. Sicherungsgeschäfte (Hedging und Factoring)

130

Deckungsgeschäfte (hedging arrangements) werden von Konzernen genutzt, um gewisse Risiken abzumildern, zB Währungskurs- oder Rohstoffpreisschwankungen (Z 10.149rev OECD-VPL). 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.

131

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.

132

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 (EAS 2739):

Eine österreichische Gesellschaft eines internationalen Konzerns möchte ihre Kundenforderungen zwecks Verlagerung des Ausfallsrisikos an eine ausländische Konzerngesellschaft abtreten. Es wird ein stilles Factoring vereinbart, sodass die Kunden der österreichischen Gesellschaft nach wie vor ihre Forderungen gegenüber der österreichischen Konzerngesellschaft begleichen. 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.

1.3.3.5. Konzerneigene Versicherungen (Captive Insurance)

133

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-VPL). Für die Verrechnungspreisfindung ist zunächst abzugrenzen, ob tatsächlich eine Versicherungsleistung vorliegt, dh. ob ein Risiko vorhanden ist, das auf die Captive-Insurance-Gesellschaft übergeht (Z 10.199rev OECD-VPL).

134

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 Investitionskenntnisse 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-VPL). 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-VPL). 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).

135

Eine Captive-Insurance-Gesellschaft kann auch dazu dienen, externe Versicherungsvereinbarungen innerhalb der Unternehmensgruppe zu poolen (Z 10.222rev OECD-VPL). 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.

136

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

1.3.4. Immaterielle Werte

1.3.4.1. Definition

137

Der Begriff „immaterielle Werte“ im Sinne der Verrechnungspreisvorschriften versteht sich nicht im herkömmlichen rechtlichen, steuerlichen oder bilanziellen Sinn, sondern ist für Zwecke der OECD-VPL eigenständig auszulegen (Z 6.6 OECD-VPL). 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-VPL). 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.

138

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-VPL). 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 Vergleichswerte gefunden werden können, kann die Verrechnungspreisermittlung aggregiert erfolgen (Z 6.99 OECD-VPL). Es gelten die Grundsätze der Kapitel I-III OECD-VPL, 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-VPL). Das Auffinden von Vergleichswerten kann sich aber bei immateriellen Werten als besonders schwierig erweisen.

139

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-VPL). Daher muss im Einzelfall analysiert werden, welchen relativen Wertbeitrag der betreffende immaterielle Wert im Kontext des Konzerns leistet (zB durch eine Wertschöpfungsanalyse).

1.3.4.2. Verrechnung dem Grunde nach

140

Wird einem verbundenen Unternehmen ein (bestehender) immaterieller Wert übertragen oder zur Nutzung überlassen, so wird hierdurch ein Anspruch auf fremdübliches Entgelt begründet, für dessen Ermittlung die Grundsätze des Kapitels VI der OECD-VPL gelten. Die Bestimmung, welchem Unternehmen im Konzern die Erträge aus der Übertragung (Veräußerung) 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.

Bei dieser Verrechnungspreisanalyse gilt grundsätzlich der rechtliche Eigentümer als Eigentümer des immateriellen Werts. Weicht das tatsächliche Verhalten von den vertraglichen Gestaltungen ab oder gibt es keine schriftlichen Verträge, so ist das wirtschaftliche Eigentum ([§ 24 BAO](#)) relevant (VwGH 27.11.2020, [Ra 2019/15/0162](#); in diese Richtung Z 6.36 und Z 6.40 OECD-VPL). Diesem Eigentümer sowie allen anderen im Sinne des DEMPE-Konzepts (Rz 141) an der Wertschöpfung beteiligten Konzernunternehmen steht ein fremdüblicher Anteil an den aus den immateriellen Werten erzielten Erträgen zu.

141

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

- 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 Geschäftsvorfälle unter Betrachtung der vertraglichen Gestaltung und des tatsächlichen Verhaltens der Vertragsparteien;
- vi. Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung (Rz 149) unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, der dabei eingesetzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken nach den Grundsätzen von Kapitel VI Abschnitt D der OECD-VPL.

142

Das DEMPE-Konzept ist maßgeblich dafür, welchen Konzerngesellschaften eine Vergütung aus der Verwertung eines immateriellen Werts zusteht. Eigentum für Verrechnungspreiszwecke (Rz 140) 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-VPL). 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-VPL).

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-VPL. Die Lizenzzahlungen der Produktionsgesellschaften fließen an A, welche die Lizenzen nicht allein für sich vereinnahmen kann. Vielmehr steht auch den Konzerngesellschaften B und C eine fremdübliche Vergütung für ihre übernommenen DEMPE-Funktionen zu.

143

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. Werden in solch einem Fall alle DEMPE-Funktionen von einer anderen Gesellschaft als der zivilrechtlichen Eigentümerin ausgeübt und kontrolliert, so wird diese andere Gesellschaft auch als wirtschaftliche Eigentümerin iSd BAO anzusehen sein (VwGH 27.11.2020, [Ra 2019/15/0162](#)).

Beispiel (angelehnt an Beispiel 3 im Anhang zu Kapitel VI der OECD-VPL):

Die Gesellschaft S ist zivilrechtliche Eigentümerin von mehreren Markenrechten und lizenziert die Marken über mehrere Jahre hinweg an verbundene und an unabhängige Unternehmen. S trägt jedoch nur sehr eingeschränkt zu Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung der Marken bei, und zwar indem die drei Mitarbeiter von S die Marken registrieren und die Markenregistrierungen warten. Die Mitarbeiter von S üben keine Kontrolle über die Lizenztransaktionen hinsichtlich der Marken aus. Alle DEMPE-Funktionen – mit Ausnahme die erwähnten Routineleistungen iZm der Registrierung – werden von der verbundenen Gesellschaft P ausgeübt. S handelt unter der Anweisung und Kontrolle von P.

Nach einigen Jahren hat eines der Markenrechte erheblich an Wert gewonnen und wird von S – wiederum unter Anweisung und Kontrolle von P – veräußert. Unter diesen Umständen erhält die Gesellschaft S lediglich eine Vergütung für die Registrierungsfunktion, jedoch keine darüber hinausgehenden Einkünfte aus der Verwertung und Veräußerung der Markenrechte. Nach innerstaatlichem Recht wäre der Veräußerungsgewinn der Gesellschaft P – als wirtschaftliche Eigentümerin der Marke – zuzurechnen und P hätte eine Vergütung für die Registrierungsfunktion an S zu leisten.

144

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-VPL).

145

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-VPL). 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 (zB in Form höherer Vertriebsgewinne, einer niedrigeren Lizenzgebühr oder einer Gewinnbeteiligung am gestiegenen Markenwert). Ob einem konzerninternen Vertriebs- bzw. Marketingunternehmen eine zusätzliche

Vergütung für die (Weiter-)Entwicklung immaterieller Marketingwerte zusteht, ist stets in Gesamtbetrachtung der Umstände zu würdigen und davon abhängig, was unabhängige Vertriebsunternehmen in vergleichbaren Situationen erhalten würden und ob mit den Tätigkeiten eine höhere Wertschöpfung verbunden ist (Z 6.78 OECD-VPL). Siehe dazu die Beispiele 8-13 im Anhang zu Kapitel VI der OECD-VPL.

146

Ein (Lizenz-)Vertrag muss den überlassenen immateriellen Wert möglichst genau beschreiben, sodass die Einschätzung des genauen Marktwerts möglich ist. Einer 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 408).

147

Im Allgemeinen wird ein Handelsbetrieb, der als Wiederverkäufer von 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 entgeltsfähig (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-VPL). 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).

148

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. Eine Vergütung auf der Basis einer Erstattung der Kosten zuzüglich einer kleinen Gewinnspanne wird demnach nicht in jedem Fall von Auftragsforschung fremdüblich sein (Z 6.79 OECD-VPL).

1.3.4.3. Verrechnung der Höhe nach

149

Für die Bestimmung von fremdüblichen Verrechnungspreisen sind die Grundsätze der Methodenwahl nach Kapitel I-III OECD-VPL maßgeblich, sodass dafür grundsätzlich alle fünf Verrechnungspreismethoden 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-VPL); insbesondere jene, die den abgezinsten Wert der zukünftigen Cashflows aus der Verwertung des übertragenen immateriellen Werts ermitteln (Z 6.157 OECD-VPL). 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-VPL). Methoden, die auf den Entwicklungskosten des immateriellen Werts basieren, sollten in der Regel vermieden werden (Z 6.142 OECD-VPL).

150

Als entgeltbestimmende Faktoren für die Übertragung oder Nutzungsüberlassung eines immateriellen Werts sind die Interessenlagen beider Transaktionspartner zu berücksichtigen, wobei den Optionen Rechnung getragen werden muss, die den beiden realistischerweise zur Verfügung stehen (Z 6.111 OECD-VPL). 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-VPL). Der Lizenzgeber wird darum bemüht sein, dass zumindest seine Kosten abgedeckt werden, und der Lizenznehmer wird danach streben, dass ihm durch die Lizenzgebührenhöhe nicht zur Gänze der dem immateriellen Wert zurechenbare Gewinn abgesaugt wird. Auf Basis dieser Interessenslagen wird sodann jene Bandbreite zu bestimmen sein, innerhalb der sich steuerlich anzuerkennende Lizenzgebühren bewegen können. 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.

151

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-VPL). 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 Geschäftsvorfalls höchst unsicher ist (Z 6.183 OECD-VPL). 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 Einzelfalls 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 Lizenzenträgen 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.

152

Bei Prüfung einer Lizenzgebührenverrechnung ist darauf Bedacht zu nehmen, ob der Nutzungsberechtigte seinerseits dem Überlasser des immateriellen Werts 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.

153

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

1.3.4.4. Hard-to-value intangibles

154

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-VPL). Österreich folgt der Empfehlung der OECD und wendet den HTVI-Ansatz nach Maßgabe der Rz 19 an. Ein Überblick über die Staatenpraxis bei der Umsetzung und Anwendung des HTVI-Ansatzes findet sich auf der Internetseite der OECD (<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#htvi-approach>).

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-VPL). 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-VPL):

- 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.

155

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-VPL). Ex-post-Ergebnisse dürfen 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 (Verbot des „use of hindsight“; Z 6.188 OECD-VPL).

156

Wenn die Finanzverwaltung in der Lage ist, die Zuverlässigkeit der Informationen, auf denen die ex ante getroffene Preisvereinbarung basiert, zu bestätigen, dann sollten keine Korrekturen auf Basis der Ex-post-Ergebnisse vorgenommen werden (Z 6.192 OECD-VPL). Der HTVI-Ansatz kommt außerdem nicht zur Anwendung, wenn zumindest eine der folgenden Befreiungen greift (Z 6.193 OECD-VPL):

- 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 vermindern oder 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%.

157

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 Geschäftsvorfalls herangezogen (Rz 154 ff), 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-VPL) zugrunde legen, wenn diese im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen getroffen worden wären (Z 6.192 OECD-VPL). 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 Betriebspprüfung 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.

158

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 499 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

159

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-VPL). 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.

160

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 63). Dies wäre nicht der Fall, wenn der Beitrag lediglich in der Bereitstellung finanzieller Mittel bestünde (Z 8.15 OECD-VPL).

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.

161

Die von den KVV-Teilnehmern bezogenen Leistungen müssen von den KVV-Teilnehmern (wechselseitig) selbst erbracht werden. Darüber hinaus können sie Leistungen auch von einem außerhalb des KVV stehenden Unternehmen zukaufen. 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-VPL 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 weiterzuverrechnen.

162

KVV müssen im Vorhinein schriftlich abgeschlossen und mit einer sachgerechten Dokumentation verknüpft sein (siehe hierzu die Anforderungen in Z 8.50 bis 8.53 OECD-VPL).

163

Im Fall eines KVV ist vorzukehren, dass es nicht zu Doppelverrechnungen kommt. Denn mit Aufwendungen, die auf Grund eines KVV 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 nach dem KVV Anspruch haben.

1.3.5.2. Beitrag zum KVV

164

Ein auf Grund eines KVV geleisteter Beitrag (KVV-Umlage, Poolumlage) kann steuerlich nur insoweit anerkannt werden, als er den Fremdprix für die aus dem KVV bezogenen Leistungen auf Dauer nicht überschreitet. Der Fremdvergleichsgrundsatz schließt es aber nicht aus, Beiträge zu Forschungs- und Entwicklungs-KVV, die sich als erfolglos erweisen, steuerlich anzuerkennen. Die KVV-Umlage ist von der Konzernumlage (Rz 99) zu unterscheiden, die lediglich eine vereinfachte Form der Abrechnung eines konzerninternen Leistungsaustauschs bezeichnet.

165

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-VPL).

166

Ausgangsbasis für die Ermittlung des Wertbeitrags der einzelnen KVV-Teilnehmer sind die tatsächlichen direkten und indirekten Kosten, 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-VPL). Es bestehen keine Bedenken, nur die Kosten ohne Gewinnaufschlag zu verrechnen, wenn die Differenz zwischen dem fremdvergleichskonformen Wert und den Kosten vergleichsweise unerheblich ist (Z 8.28 OECD-VPL; zB bei Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, vgl. Bsp. 2 im Anhang zu Kapitel VIII der OECD-VPL). 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-VPL). 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. Die Beiträge und die erwarteten Vorteile sind immer über die Gesamlaufzeit des KVV (allenfalls auch Wirtschaftsjahr übergreifend) zu betrachten.

Beispiel:

Die Gesellschaften der M-Gruppe, A, B und C, sind in verschiedenen Ländern ansässig und haben bisher Eigenforschung betrieben. Um Doppelungseffekte zu vermeiden, schließen sie einen Entwicklungs-KVV ab, dem zufolge die Forschung bei A und B angesiedelt wird. Die Kosten von A betragen 100, jene von B 20. C trägt ein von einem fremden Dritten zeitnah erworbenes Patent bei (Marktwert = 300). 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 kontrollieren, 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)	B (KVV)	C (KVV)	D	Gesamt
Forschungskosten	100	20	-	60	
Marktwert des Patents	-	-	300	-	
Gewinnaufschlag	10	2	-	3	
Gesamt	110	22	300	63	495
Verteilung der Beiträge	165	165	165		495

<i>Ausgleichszahlung</i>	55	143	-		198
<i>KVV-Erstattung und Fremdleistungsentgelt</i>	-	-	135	63	198

167

Die KVV-Beiträge (inklusive allfälliger Ausgleichszahlungen) der einzelnen KVV-Teilnehmer führen zu originären Aufwendungen der KVV-Teilnehmer. Ein KVV ähnelt daher gewissermaßen einer innerbetrieblichen (Kosten-)Umlage, die auf gesellschaftsrechtlicher Ebene stattfindet. Anders als im Fall einer Konzernumlage liegt im Fall des KVV kein schuldrechtlicher Leistungsaustausch zwischen den Poolmitgliedern vor.

168

Die Summe der erbrachten KVV-Beiträge wird auf der Basis des Nutzens, den jeder KVV-Teilnehmer 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 unterschiedliche Leistungen zusammengefasst, ist der Nutzen für jede Leistung gesondert zu ermitteln.

169

Für die Umlage bzw. Verteilung der KVV-Beiträge ist der Schlüssel auszuwählen, der im Einzelfall der sachgerechte 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-VPL).

170

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

171

Werden im Fall eines Entwicklungs-KVV immaterielle Werte 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-VPL). Findet hierbei eine Lizenzierung an Dritte statt, so kürzen die Lizenzgebühren die aufzuteilenden KVV-Beiträge (einschließlich der auf Grund von DBA erlangten Quellensteuerentlastungen).

1.3.5.3. Ein- und Austritt

172

Unternehmen, die sich zu einem späteren Zeitpunkt an dem KVV beteiligen, müssen eine Eintrittszahlung leisten, wenn die bisherigen KVV-Teilnehmer 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 ein, wird regelmäßig ein Ausgleich nicht geboten sein. In allen Fällen eines Ausgleiches übertragen die bisherigen KVV-Teilnehmer einen Teil ihrer jeweiligen Anteile an den aus der bisherigen Tätigkeit stammenden Ergebnissen.

173

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

174

Bezieht sich der KVV 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 keine Werte entzieht (Hinweis auf Z 8.47 OECD-VPL).

175

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

1.3.6. Konzernstrukturänderungen

1.3.6.1. Strukturänderungsmodelle

176

Konzernstrukturänderungen (Business Restructurings) sind international beispielsweise in folgenden Erscheinungsbildern zu beobachten:

- 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 278);
- Änderung der Produktionsstrukturen: Eigenproduktionsgesellschaften werden zu bloßen Lohnfertigern herabgestuft;
- Rationalisierungsprozesse: Reorganisation der Geschäftsabläufe im Rahmen von Konzentrations- und Spezialisierungsprozessen (zB Konzentration des Einkaufs);
- IP-Gesellschaften: Bündelung der immateriellen Konzernwerte in einer IP-Gesellschaft (Intellectual Property-Company).

177

Gründe für Konzernstrukturänderungen können insbesondere sein:

- Maximierung von Synergieeffekten (Rz 200);
- Erzielung von Skaleneffekten;
- Straffung der Managementstrukturen in den einzelnen Geschäftsfeldern;
- Verbesserung der Leistungsströme im Konzern;
- Digitalisierung und Automatisierung von Geschäftsmodellen.

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 9.38 iVm 9.8 OECD-VPL).

178

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 zu prüfen.

1.3.6.2. Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

179

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

- 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.

180

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-VPL). Die Übertragung einer Geschäftstätigkeit im Sinne der OECD-VPL ist jedenfalls vom Anwendungsbereich des [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) erfasst (Überführung eines (Teil-)Betriebs).

181

Die Gründe einer Konzernreorganisation sind zu dokumentieren. Werden Synergieeffekte (Rz 200) 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-VPL). Gemäß [§ 3 Z 6](#) und [§ 8 Z 2 VPDG-DV](#) sind Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit im Master und im Local File zu dokumentieren (Rz 476 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 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 wesentliche Funktionen im Rahmen ihrer geschäftlichen Aktivitäten als Dienstleistung für verbundene Unternehmen 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 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 auf die leitenden Angestellten (im Hinblick auf Tantiemenregelungen, Verantwortungsbereiche) 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 unternehmensrechtlichen EBIT, das erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte (Hinweis auf eine allfällige Meldepflicht nach EU-MPfG, Rz 495 ff)?

182

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 9.27 OECD-VPL). Gegebenenfalls ist dies bei der Ermittlung einer angemessenen Reorganisationsentschädigung zu berücksichtigen.

183

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. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter übertragen werden bzw. verloren gehen (Rz 180), denn kein unabhängiges Unternehmen wäre bereit, entschädigungslos auf Vermögenswerte zu verzichten.

184

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 den Konzern insgesamt, sondern für die einzelne Konzerngesellschaft (siehe zB Z 9.12 OECD-VPL). Die Entschädigungsleistung muss daher den wirtschaftlichen Schaden der von der Reorganisation betroffenen Einzelgesellschaft abgelten.

185

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-VPL). Als Anhaltspunkt für die Notwendigkeit einer solchen Entschädigung dienen zB die jeweils diesbezüglich anwendbaren unternehmens- oder zivilrechtlichen Bestimmungen (Z 9.80 ff OECD-VPL). 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 Konzerngesellschaft S hat in der Vergangenheit auf ihre Kosten den Marktzugang für den Konzern geöffnet und in diesem Zusammenhang auch langfristig zu amortisierende Investitionen getätigt. Im Rahmen einer Reorganisation von S ist zu berücksichtigen, dass aus der Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes eine Entschädigungsklausel in die Verträge mit S aufgenommen hätte werden müssen (Z 9.78 OECD-VPL). 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.

186

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-VPL). 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 fremdübliche Reingewinnsätze in den letzten fünf 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. 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 OECD-VPL).

187

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 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 Kommissionärsgesellschaft, dass die Kosten des Marktzugangs vom Kommittenten (zB dem Hersteller) getragen würden, dann hätte bei einer Umstellung der Funktionen einer Vertriebstochtergesellschaft auf eine bloße Kommissionärsgesellschaft ein Übergang derartiger immaterieller Werte auf den Kommittenten stattgefunden, weshalb 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 Marktzugangs zu tragen hat und daher solche immateriellen Werte ihm zuzurechnen sind. In diesem Fall müsste dies aber der umstrukturierten Konzerngesellschaft entsprechend abgegolten werden (Z 9.64 und 9.104 OECD-VPL).

188

Im Fall einer Herabstufung einer inländischen Produktionsgesellschaft zu einem bloßen Lohnfertiger ist beispielsweise zu untersuchen, ob hierdurch ein in der inländischen

Produktionsgesellschaft entwickeltes Know-how in entgeltpflichtiger Weise auf die ausländische Konzerngesellschaft übergeht.

189

Werden im Zuge einer Konzernstrukturänderung die Vertragsbeziehungen zu (fremden) Kunden einer inländischen Konzerngesellschaft zu Gunsten einer ausländischen Konzerngesellschaft beendet und ist die begünstigte ausländische Gesellschaft nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zur Leistung einer Entschädigung für die erlangten Geschäftschancen verpflichtet (Rz 185), dann gilt diese Verpflichtung auch dann, wenn zwischen diesen beiden Gesellschaften keine vertraglichen Vereinbarungen getroffen worden sind.

190

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

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist die Tochtergesellschaft der im Staat B ansässigen B-AG und hat einen Teil ihrer Produktion an die im Staat C ansässige Gesellschaft C abzugeben. Diese Konzernstrukturänderung geht auf eine neue Konzernstrategie zurück, die von der Konzernspitze, der im Staat P ansässigen P-Corp. angeordnet worden ist. Es steht außer Streit, dass die A-GmbH Anspruch auf eine Entschädigung besitzt. Erzielt aus dieser Umstrukturierung allein die Muttergesellschaft B Vorteile, so wird B 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 ff OECD-VPL). Findet keine korrespondierende Gegenberichtigung im jeweils betroffenen Ausland statt, wird eine Klärung im Wege eines Verständigungsverfahrens herbeizuführen sein.

191

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-VPL). Die Situation vor der Umstrukturierung kann zB die realistisch verfügbaren Optionen der umstrukturierten Gesellschaft erhellen (Z 9.120 OECD-VPL).

Beispiel 1:

Im Rahmen eines weltweiten Spezialisierungsprogramms eines Konzerns wird bei der inländischen Produktions- und Vertriebsgesellschaft P die Produktionspalette eingeschränkt, sodass P 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 der Verlust der bisherigen lokalen Synergieeffekte berücksichtigt werden müssen.

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 realistischerweise 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.

1.3.7. Einzelfragen

1.3.7.1. Aufteilung des Währungsrisikos

192

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 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 eingehet, der zufolge unter Zugrundelegung des bei der seinerzeitigen Vertriebsabwicklung geltenden Kursverhältnisses Euro zu USD von 1:1 die österreichische Muttergesellschaft die daraus resultierenden Währungsverluste (bzw. die

Währungsgewinne) außerhalb einer gewissen Schwankungsbreite übernimmt, indem die Warenlieferpreise entsprechend adaptiert werden (EAS 2860).

193

Eine derartige konzerninterne Abmachung darf allerdings nicht zu fremdunüblichen Gewinnverlagerungen oder Verlustübernahmen führen. Fremdunüblichkeit könnte beispielsweise 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. Konzerninterne Arbeitskräfteüberlassung

194

Bei einer konzerninternen Entsendung von Arbeitskräften ist zu prüfen, ob es sich um die Erbringung einer Aktiv- oder Passivleistung durch das entsendende Unternehmen handelt (zur Unterscheidung siehe den Erlass des BMF vom 12.06.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014). Liegt eine Passivleistung, also eine echte Arbeitskräfteüberlassung, vor, wird die fremdübliche Vergütung in der Regel auf Basis eines (internen oder externen) Preisvergleichs oder der Kostenaufschlagsmethode ermittelt. Bei der Kostenaufschlagsmethode sind alle mit der Entsendung zusammenhängenden Kosten (Vollkosten) sowie gegebenenfalls ein fremdüblicher Gewinnaufschlag zu berücksichtigen (siehe auch Rz 105). Aus der Sicht des aufnehmenden Unternehmens wird dabei auch zu beachten sein, ob entsprechendes Personal mit denselben Fähigkeiten und Kenntnissen auf dem lokalen Arbeitsmarkt verfügbar und welcher Aufwand dafür zu leisten wäre.

195

Wird von inländischen Konzernunternehmen das Dienstverhältnis mit Konzernmitarbeitern gelöst, die im Rahmen von Arbeitsgestellungsvereinbarungen zu ausländischen Konzerngesellschaften entsandt worden sind (Passivleistung), dann ist gemäß Art. 15 DBA jener Teil der Beendigungsentgelte (freiwillige Abfertigung, Kündigungs- und Urlaubsentschädigung), der den im Ausland erbrachten Arbeitsleistungen zuzurechnen ist, – genauso wie das laufende Entgelt – in Österreich von der Lohnbesteuerung freizustellen (bei DBA mit Befreiungsmethode). 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 bei den Beendigungsentgelten um (nachträglich ausgezahlte) Lohnentgelte für eine Tätigkeit, deren Nutznießer die ausländische Konzerngesellschaft war. Aufgrund dessen dürfen die Lohnentgelte 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.

1.3.7.3. Standortvorteile

196

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-VPL). 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-VPL).

197

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-VPL). Dies hat zur Folge, dass ein sehr geringer Teil der Standortvorteile dem dort angesiedelten Konzernunternehmen zufallen wird (Z 9.129 OECD-VPL). 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-VPL und das dortige Beispiel).

198

Wird beispielsweise im Zuge einer Konzernstrukturänderung (Rz 176 ff) die Produktion einer Konzerngesellschaft in verbundene 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 (Z 9.128 f OECD-VPL).

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 Konzerngewinns verbleibt daher dem inländischen Konzernunternehmen und kann nicht in das Niedriglohnland verlagert werden.

199

Investitionsbegünstigungen, Zuschüsse von öffentlicher Hand oder steuerliche Begünstigungen (zB die Forschungsprämie gemäß [§ 108c EStG 1988](#)) können zu Standortvorteilen im Sinne von standortbedingten Kosteneinsparungen führen, die nach den oben beschriebenen Grundsätzen zu beurteilen sind. Dass die Begünstigung oder Prämie pauschal vom österreichischen Unternehmen an das ausländische verbundene Unternehmen weitergegeben werden muss, kann daraus nicht abgeleitet werden. Vielmehr ist im Einzelfall – unter Zugrundelegung einer Funktions- und Risikoanalyse sowie einer Abwägung der realistischerweise zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen – zu beurteilen, ob auch fremde Dritte den Kostenvorteil über günstigere Verrechnungspreise an ausländische Auftraggeber weitergegeben hätten. Auch die anzuwendende Verrechnungspreismethode kann dabei eine Rolle spielen (siehe dazu auch EAS 2893).

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 Anwendung der Kostenaufschlagsmethode erweist sich als zweckmäßigste Verrechnungspreismethode (Hinweis auf Rz 50). Aufgrund der Hochwertigkeit der Forschungsleistung wird auf Basis einer Vergleichbarkeitsstudie ein Gewinnaufschlag in Höhe von 12% vereinbart. Die durch die Forschungsprämie entstehenden standortgebundenen Kostenvorteile müssen dann nicht (ganz oder teilweise) über niedrigere Verrechnungspreise (durch eine Reduktion der zu entschädigenden Kostenbasis) an den Auftraggeber weitergegeben werden, wenn die relative Verhandlungsmacht der österreichischen Gesellschaft aufgrund mangelnder vergleichbarer Konkurrenz hoch ist, oder wenn zwar Vergleichsunternehmen (andere Auftragsforscher in der Branche) identifiziert werden, diese jedoch keinen Preisrabatt aufgrund der bezogenen Forschungsprämie gewähren.

1.3.7.4. Konzernsynergien

200

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-VPL).

201

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-VPL).

202

Positive Synergieeffekte können aber auch auf bewusste konzertierte Aktivitäten des Konzerns zurückzuführen sein („deliberate concerted group actions“; Z 1.159 ff OECD-VPL). In diesem Fall sind die Vorteile zwischen den zur Entstehung des Vorteils beitragenden Konzerngesellschaften proportional aufzuteilen. Anpassungsrechnungen können erforderlich sein (Z 1.163 OECD-VPL). Ein Beispiel für positive Synergieeffekte wäre etwa die Zentralisierung des Einkaufs des gesamten Konzerns zur Erlangung von Mengenrabatten.

Beispiel 1 (in Anlehnung an Z 1.168 OECD-VPL):

Ein internationaler Großkonzern trifft die Entscheidung, den gesamten Konzernkauf 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-VPL als besonders verlässlich erweist, beliefert die CH-AG die A-GmbH nach dieser Methode daher weiterhin zum bisherigen Fremdprix 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. Auf Basis einer Funktionsanalyse steht der CH-AG lediglich eine Abgeltung einer Routinedienstleistung zu, die in den OECD-VPL 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 2:

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 125). Dieser erlangte Vorteil muss durch eine Garantieprovision abgegolten werden, da er sich aus einem bewusst gesetzten Handeln der Konzernmuttergesellschaft ergibt (Z 1.167 OECD-VPL).

203

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-VPL).

Randzahlen 204 bis 249: *derzeit frei.*

2. Teil: Multinationale Betriebsstättenstrukturen

2.1. Betriebsstättenbegriff

2.1.1. Örtliche Betriebsstätten

250

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

251

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) und in eine personenbezogene Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA). 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 Unterstützungsfunctionen im Sinn von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 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 Monate hierfür ausreichen.

252

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

- von bloßen Briefkastengesellschaften an ihrem satzungsmäßigen Sitz (EAS 598, EAS 776, EAS 838);
- durch die Vornahme einer bloßen Gerichtsregistrierung einer polnischen Zweigniederlassung bei einer zwölf 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.

253

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, 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 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 Gebäudeeteile (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).

254

Die betriebliche Tätigkeit in den Einrichtungen muss nicht durch Menschen ausgeübt werden, auch bloße Verkaufautomaten 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 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 (EAS 2090).

255

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 Nutzungsdauer von sechs Monaten eine Betriebsstätte (OECD-MK Art. 5 Z 28 und EAS 350, EAS 501, EAS 1234 betr. Geräteausgabestellen). Dabei kommt es nicht darauf an, wie viele Tage die Räumlichkeiten während dieses Zeitraums tatsächlich genutzt werden. 6-wöchige Zirkusveranstaltungen (EAS 750, EAS 754), eine bloß 2-monatige Kulturausstellung (EAS 900) sowie 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.

256

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

257

Im Fall wiederkehrender Benutzungen können auch kürzere als 6-monatige Nutzungsdauern betriebsstättenbegründend wirken, sofern sich die durch die örtliche Einrichtung ausgeübten Tätigkeiten voraussichtlich über einen längeren Zeitraum erstrecken und – im Lichte der Art der Geschäftstätigkeit – auch ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Nutzungen besteht (in diesem Sinn OECD-MK Art. 5 Z 22). Diesfalls muss die Zeitspanne, über die die Einrichtung genutzt wird, in Verbindung mit der Anzahl der Nutzungen (allenfalls über mehrere Kalenderjahre hinweg) betrachtet werden (OECD-MK Art. 5 Z 28 f.).

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 Monate pro Jahr über mehrere Jahre hinweg andauern (EAS 2383). 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, OECD-MK Art. 5 Z 23), oder der Verkauf von Blumen eines fahrenden Händlers am jeweils gleichen Platz (Sbg. Steuerdialog 2009 Int. Steuerrecht) zu einer Betriebsstätte.

258

Unter besonderen Gegebenheiten kann auch eine weniger als sechs Monate genutzte Einrichtung Betriebsstättencharakter aufweisen. Dies gilt für Aktivitäten, die insgesamt nur auf kurze Dauer angelegt und zur Gänze in einem bestimmten Land unternommen werden (OECD-MK Art. 5 Z 30). 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.

259

Für die Begründung einer Betriebsstätte muss das Unternehmen auch eine gewisse Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung haben. Dies ist bei einer lediglich sporadischen oder gelegentlichen Nutzung (EAS 350, EAS 2966, EAS 3323, EAS 3415) oder der bloßen Mitbenutzungsmöglichkeit an Räumen idR nicht der Fall, weil damit keine dauerhafte Verfügungsmöglichkeit einhergeht (EAS 437, EAS 993, EAS 1613, EAS 3261, EAS 3391 mwN). Daher führt zB die bloße 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](#); ähnlich OECD-MK Art. 5 Z 25). 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](#)).

260

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). Besucht hingegen ein Unternehmer regelmäßig einen Kunden zur Aufnahme von Bestellungen und trifft er dafür den Einkaufsleiter in dessen Büro, so stehen die Räumlichkeiten des Kunden nicht in der Verfügungsmacht des Unternehmers und begründen keine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (OECD-MK Art. 5 Z 14).

261

Die dauerhafte Zuweisung eines bestimmten Arbeitsplatzes in einem Großraumbüro führt ebenso 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; 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 Bürraums stattfindet. Denn es ist nicht der Bürraum, sondern eben der darin dauerhaft überlassene Arbeitsplatz, der als Betriebsstätte zu werten ist. Dies gilt im Übrigen auch dann, wenn der Arbeitsplatz im Großraumbüro flexibel ist (in diesem Sinn OECD-MK Art. 5 Z 25).

262

Auch indem ein Arbeitnehmer – in Abstimmung mit dem Arbeitgeber – seiner Tätigkeit nicht bloß gelegentlich von seinem Homeoffice aus nachgeht, kann er bei ausreichender Dauerhaftigkeit (Rz 255) dem Arbeitgeber durch die Ausübung der Tätigkeit faktische Verfügungsmacht verschaffen, sodass durch die Homeoffice-Tätigkeit eine Betriebsstätte begründet werden kann (siehe zuletzt EAS 3392 und EAS 3415 mwN; OECD-MK Art. 5 Z 18 f); dies unter Beachtung der Ausnahme gemäß Art. 5 Abs. 4 OECD-MA für vorbereitende oder Hilfstätigkeiten. Nehmen die im Homeoffice ausgeübten Tätigkeiten weniger als 25% der Gesamtarbeitszeit des Arbeitnehmers ein (zB ein Tag pro Woche), wird man typischerweise noch von einer bloß gelegentlichen Nutzung ausgehen können (EAS 3323); eine mehr als 50-prozentige Nutzung ist hingegen nicht mehr bloß gelegentlich (EAS 3415).

Im Übrigen können Privatwohnungen von Arbeitnehmern, die nach außen hin zB als Stützpunkt der Auftragserfüllung oder inländische Adresse für Service- und Reparaturbetreuung dienen, als offizielle Anlaufstelle des Unternehmens deklariert oder für (physische) Kundenbesprechungen und ähnliche berufliche Termine verwendet werden, unabhängig von der darin verbrachten Arbeitszeit des Arbeitnehmers eine Betriebsstätte

begründen, sofern in der Wohnung nicht bloß vorbereitende oder Hilfstätigkeiten ausgeübt werden (EAS 1521, EAS 2754, EAS 3270, EAS 3323).

263

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

264

Bauausführungen und Montagen gelten nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nur dann als Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. 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).

265

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 Demontagearbeiten (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).

266

Die bloße Lieferung von Ausrüstungssteilen, 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.

267

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.

268

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, Z 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 Probetrieb (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).

269

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

270

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.

2.1.3. Ständige Vertreter als DBA-Vertreterbetriebsstätten

271

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 aufhaltenden Vertreter Geschäfte betreibt. Im Rahmen der Gesetzwerdung 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).

272

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](#)).

273

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 Verkaufsvertreters“ ist sonach 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 zugeteiltes 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 276).

274

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 zweiter Satz). Auch Kapitalgesellschaften können die Funktion eines abhängigen Vertreters innehaben (OECD-MK Art. 5 Z 86). 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 (OECD-MK Art. 5 Z 105 und 113). 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 kein Abhängigkeitsverhältnis 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); dies ist zB dann der Fall, wenn nur die Produkte der Muttergesellschaft oder sonst Konzernprodukte kommissionsweise für die Muttergesellschaft vertrieben werden. Im Übrigen kann auch das Organ einer Kapitalgesellschaft (zB ein Geschäftsführer) bei Vorliegen aller Tatbestandsvoraussetzungen eine Vertreterbetriebsstätte begründen (EAS 1666, EAS 2111).

275

Unabhängige Vertreter (vgl. Rz 274) 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).

276

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 (OECD-MK Art. 5 Z 33 Satz 3 und 4 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 1884). Die 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). Da es im Wesen des Kommissionsvertrags 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.

277

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 gewöhnlich die 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.

278

Wird der Vertrieb von Konzernprodukten in Österreich in der Weise umgestellt, dass eine bisher auf Eigenhandelsbasis tätige Vertriebstochtergesellschaft zu einer bloßen Kommissionärstochtergesellschaft herabgestuft wird, kann die ausländische Muttergesellschaft hierdurch eine österreichische Vertreterbetriebsstätte begründen (EAS 2681, EAS 2988; für die Sonderregelung im DBA-Deutschland siehe Rz 337). Denn auch ein Kommissionär kann die Voraussetzungen eines abhängigen Vertreters gemäß Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfüllen (Rz 274 und 276; siehe dazu EAS 2125, EAS 2128, EAS 2304). Die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte hätte 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. Allgemeine Grundsätze

279

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 (Selbständigungsfiktion der Betriebsstätte; VwGH 20.10.2009, [2006/13/0116](#)).

280

Unter der Bezeichnung „AOA“ (Authorized OECD Approach) hat die OECD Leitlinien für die Gewinnzuordnung an Betriebsstätten veröffentlicht (siehe 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 eine Neufassung des Art. 7 OECD-MA, da dieser in der Fassung vor dem OECD-MA 2010 einer uneingeschränkten Selbständigungsfiktion 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 der AOA gegenwärtig nur insoweit rechtliche Relevanz hat, als er mit dem OECD-Kommentar zu Art. 7 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. Die Grundsätze des AOA light gelten gleichsam bei Anwendung der [Doppelbesteuerungsverordnung](#) (BGBl. II Nr. 474/2002).

281

Nach Art. 7 OECD-MA idF vor 2010 (AOA light) gilt die Selbständigungsfiktion nicht schrankenlos, weil das Stammhaus und seine Betriebsstätte eine rechtliche und tatsächliche Einheit bilden und schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte rechtlich nicht möglich sind. Eine uneingeschränkte Selbständigkeit wird nur für unternehmensinterne Beziehungen fingiert, 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 mit einer Zuordnung von Aufwendungen, die dem Unternehmen als Ganzem gegenüber Dritten erwachsen, sein Bewenden (OECD-MK Art. 7 Z 27 ff idF vor 2010; 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 an die Betriebsstätte wird deren steuerliche Wirksamkeit als reine Innentransaktion nicht anerkannt (EAS 1838).

282

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.

283

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 wesentlichen (Mitarbeiter-)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.

2.2.2. Funktionsanalyse

2.2.2.1. Wesentliche Mitarbeiterfunktionen („significant people functions“)

284

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 1.51 ff OECD-VPL anwendbar (AOA Report 2008 Z I/89). Bei dieser Funktionsermittlung sind die von den Unternehmensmitarbeitern persönlich ausgeübten wesentlichen Funktionen maßgebend („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 in Staat A hat in Staat B eine Vertriebsniederlassung (Betriebsstätte) eröffnet. Die Produktherstellung stellt eine vom Personal des Stammhauses 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 Vertriebwagnis (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).

285

Eine genaue Durchleuchtung dieser wesentlichen Mitarbeiterfunktionen 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 eigentlichen operativen Arbeiten im Stammhaus durchgeführt werden, so werden die maßgeblichen Mitarbeiterfunktionen nicht der Betriebsstätte zuzuordnen sein. Ebenso wenig werden Finanzierungserträge des inländischen Unternehmens bloß auf Grund des Umstands im Inland steuerfrei gestellt werden können, dass sie buchmäßig in einer gesondert für die Finanzierungsbetriebsstätte geführten Buchhaltung als deren Ertrag erfasst worden sind.

286

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 Gewinnbegrenzung zugerechnet werden (EAS 3229).

287

Bei Betriebsstätten von Banken und Versicherungsunternehmen wird im AOA wegen der branchenspezifischen Gegebenheiten nicht auf den Begriff der „wesentlichen Mitarbeiterfunktionen“, sondern auf den Begriff der „KERT-Funktion“ (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). Kapital und Risiko sind innerhalb eines Bankunternehmens untrennbar verflochten (AOA Report 2008 Z II/67) und folglich kommt der Ermittlung, welchem Unternehmensteil das wirtschaftliche Eigentum am veranlagten Kapital zuzuordnen ist, eine tragende Rolle zu (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 (einige) KERT-Funktion gewertet (AOA Report 2008 Z IV/69).

2.2.2.2. Wirtschaftsgüterzuordnung

288

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 (AOA Report 2008 Z I/101). Das wirtschaftliche Eigentum kommt jenem Unternehmensteil zu, bei dem die Wirtschaftsgüter bei der Funktionsausübung aus wirtschaftlicher Sicht gesehen zum Einsatz gelangen (funktionaler Zusammenhang; AOA Report 2008 Z I/101). Nach dem AOA light kann es bei Wirtschaftsgütern auch wirtschaftliches Miteigentum der verschiedenen Unternehmensteile geben (AOA Report 2008 Z I/101, 114).

Da der Begriff der Unternehmensgewinne im Sinn von Art. 7 OECD-MA – und somit auch die Einordnung von Wirtschaftsgütern als Betriebs- oder Privatvermögen – unter Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach innerstaatlichem Recht zu definieren ist, kann das im Rahmen des AOA light den einzelnen Unternehmensteilen zuzuordnende Betriebsvermögen aus notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen bestehen. Gewillkürtes Betriebsvermögen wird jedoch – aufgrund des oftmals fehlenden funktionalen Zusammenhangs – einer Betriebsstätte regelmäßig nicht zurechenbar sein. Der buchmäßige Ausweis in der Betriebsstätte kann in allen Fällen nur Indiz, nicht aber Voraussetzung der Wirtschaftsgutzuordnung sein (BFH 29.7.1992, II R 39/89, BStBl II 1993, 63, EAS 3403). Die

funktionalen Zurechnungskriterien gelten im Übrigen auch im Falle von Personengesellschaften, also wenn ein Mitunternehmer nur eine (Personengesellschafts-)Betriebsstätte hat (VwGH 18.10.2017, [Ro 2016/13/0014](#)).

289

Die Anwendung des AOA light in Bezug auf 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 bislang keine Definition des Begriffs „Betriebsvermögen“ ableiten ließ, wodurch im Wege eines Rückgriffs auf innerstaatliches Recht bei einer nach [§ 5 EStG 1988](#) vorzunehmenden Gewinnermittlung die Führung von gewillkürtem Betriebsvermögen in der Betriebsstätte jedenfalls zugelassen wurde. Zinsen aus Anleihen wurden daher dem Gewinn der inländischen Betriebsstätte nicht nur dann zugerechnet, wenn dieses Finanzanlagevermögen dem Kreis des notwendigen Betriebsvermögens (der inländischen Personengesellschaft) 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.

290

Nach dem AOA light 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 zuzurechnen.

291

Auch Kapitalbeteiligungen können einer Betriebsstätte zugerechnet werden, wenn sie – im Sinne einer tatsächlichen Zugehörigkeit – funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Betriebsstätte dienen. Sie müssen Grundlage von wesentlichen Mitarbeiterfunktionen 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). Allein der Umstand, dass eine Beteiligung das Betriebsstättenvermögen mehrt bzw. „verstärkt“,

reicht ebenso wenig für die Annahme der tatsächlichen Zugehörigkeit zur Betriebsstätte aus. Auch die Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen (der Personengesellschaftsbetriebsstätte) 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).

292

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).

293

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 kommt daher in erster Linie darauf an, in welchem Unternehmensteil die DEMPE-Funktionen (Rz 141) 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.

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.

294

In der Regel genügt die Tragung der Forschungskosten allein nicht, um den wirtschaftlichen Eigentümer des unkörperlichen Wirtschaftsguts 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 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 (siehe auch Rz 329).

Beispiel:

Hat ein schweizerisches Unternehmen die Herstellung eines Kosmetikprodukts vollumfänglich in eine österreichische Betriebsstätte ausgelagert, werden die in der Schweiz entwickelten und für die Produktion in Österreich genutzten Rezepturen nicht in das wirtschaftliche 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.

295

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 Staats 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 eine gleichlautende Sachverhaltsbeurteilung vornimmt und dementsprechend die erzielten Gewinne in ihre Besteuerungsgrundlage einbezieht, ist in solchen Fällen ein Indiz für die Richtigkeit der vorgenommenen Vermögens- und Einkünftezuordnung (EAS 446).

296

Für die Frage, welchem Betriebsvermögen ein Firmenwert oder Kundenstock 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 die österreichische Vermögensverwaltungs-AG einen Teil ihres Klientenstocks an eine schweizerische Kapitalgesellschaft, ist der Ertrag entsprechend den wesentlichen Mitarbeiterfunktionen zuzuordnen.

2.2.2.3. Risikozuordnung

297

Ungeachtet des Umstands, 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). Die Risikoverteilung 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).

298

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).

299

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. Zuordnung von Dotationskapital

300

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.

301

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).

302

Bei der Kapitalaufteilungsmethode (Capital Allocation Approach) 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.

303

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).

304

Für die Bewertung der wesentlichen Unternehmensrisiken enthält der AOA light keine Vorgaben. 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 und die Betriebsstätte die gleichen Funktionen ausüben und daher auch vergleichbare Risiken tragen (siehe auch AOA Report 2008 Z I/145, I/146).

305

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).

306

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).

307

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.

308

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 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.

309

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 einheitlich angewendet wird.

2.2.3. Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses

2.2.3.1. Allgemeine Grundsätze

310

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 281). Es sind alle in den OECD-VPL 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 Selbständigungsfiktion 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 Geschäftsrisko 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.

311

Sind im Ausland mehrere Betriebsstätten gelegen, dann ist für jede Betriebsstätte eine gesonderte Gewinn- (oder Verlust-)zuordnung nach Fremdvergleichsgrundsätzen vorzunehmen. Dies 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](#) kann daher keine völkerrechtliche Verpflichtung entnommen werden, die den britischen Betriebsstätten zuzuordnenden Gewinne von der österreichischen Besteuerung freizustellen; dies umso weniger, als das DBA-Deutschland Deutschland seinerseits die Verpflichtung auferlegt, die in den britischen Betriebsstätten anfallenden Gewinne aus der deutschen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden. Die britischen Betriebsstättengewinne unterliegen daher wegen der im [DBA-Großbritannien](#) vorgesehenen Anrechnungsmethode bei den österreichischen Gesellschaftern der österreichischen Besteuerung (EAS 2007).

312

Die Gewinnzurechnung kann nach einer direkten oder indirekten Methode erfolgen (VwGH 20.10.2009, [2006/13/0116](#)). 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 348.

313

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 einen selbständigen Buchführungskreis in der Unternehmensbuchführung bilden. Auch lokale Rechnungslegungsvorschriften im Betriebsstättenstaat sind dabei möglicherweise zu berücksichtigen. Das Ergebnis dieser Teilbuchführung wäre diesfalls 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.

314

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 befreieende 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, EAS 2114).

315

Wird mit dem ausländischen Betriebsstättenstaat 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. Der für das Gesamtunternehmen nach [§ 5 EStG 1988](#) vorgenommene Betriebsvermögensvergleich führt zu einem Gesamtgewinn von 500.000 €, wobei dieser 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).

316

Wurden die ausländischen Einkünfte in ausländischer Währung ermittelt, sind sie grundsätzlich nach dem Zeitbezugsverfahren in Euro 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 EStR 2000 Rz 191). Diese Vereinfachungsregelung bewirkt, dass das unter Berücksichtigung des österreichischen Gewinnermittlungsrechts in der Währung des Betriebsstättenstaats 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 befreieende Betriebsstättengewinn beträgt demnach ungeachtet in welcher Jahreshälfte die Betriebsstättengewinnteile erwirtschaftet worden sind 270.308 € [1.270.308 – 1.000.000] und nicht 361.166 € [(29.200.000 + 28.800.000) x 0,006227].

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 €).

317

Auf der Grundlage von Art. 7 OECD-MA 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 erhalten; und zwar auch dann, wenn hierbei aus der Sicht des Gesamtunternehmens nicht realisierte Gewinne zum Ausweis gelangen (siehe Rz 323 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 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.

2.2.3.2. Zinsen

318

Zinsen können der Betriebsstätte nicht angelastet werden, wenn dies lediglich auf Grund einer internen Schuldverpflichtung der Betriebsstätte gegenüber dem Stammhaus geschieht (OECD-MK Art. 7 Z 42 idF vor 2010). 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 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.

319

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

Beispiel:

Besitzt eine österreichische KG in Deutschland eine Betriebsstätte, die in den letzten Jahren Verluste erlitten hat, wobei das österreichische Stammhaus 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 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).

320

Kredite, die das Unternehmen von dritter Seite aufnimmt, können dem Stammhaus, der Betriebsstätte oder beiden zu Gute kommen (OECD-MK Art. 7 Z 43 idF vor 2010). Der daraus resultierende Zinsaufwand ist nach Maßgabe der Betriebsstättenkapitaldotierung an die Betriebsstätte weiterzugeben. Für die Ermittlung des Zinsaufwands einer Betriebsstätte ist daher wie folgt vorzugehen:

- 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 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 und die Betriebsstätte gilt (indirekte Zuordnung).
- c) Erfolgte die Aufnahme des Kredits durch die Betriebsstätte, um dem Stammhaus Finanzmittel zu verschaffen, sind die Zinszahlungen dem Stammhaus zuzuordnen, da der zugrunde liegende Kredit dem Stammhaus dient.
- d) Nutzt die Betriebsstätte Eigenmittel des Unternehmens, so können ihr bei Anwendung des AOA light keine fiktiven Zinsen belastet werden.

321

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 idF vor 2010). 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.

2.2.3.3. Überführung von Wirtschaftsgütern

322

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 Selbständigungsfiktion 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.

323

Bei Wirtschaftsgutüberführung in einen Staat der EU oder des EWR 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) (EStR 2000 Rz 2518a 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.

324

Eine Wirtschaftsgutüberführung kommt allerdings nur dann in Betracht, wenn das Wirtschaftsgut wirtschaftlich der Betriebsstätte zuzuordnen ist (EStR 2000 Rz 2508). 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 291).

325

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 international zu verwerten und wird der Wert dieser Lizenzrechte auf der Grundlage von [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) mit dem fremdüblichen Wert als Vermögen der inländischen Niederlassung angesetzt, ist den erzielten Lizenzeinnahmen eine angemessene Abschreibung des gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 angesetzten Vermögenswertes gegenüberzustellen. Es ist nicht maßgebend, ob der DBA-Partnerstaat in einem solchen Fall den Eintritt des gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) anzusetzenden Werts in das steuerliche Betriebsvermögen der österreichischen Niederlassung zum Anlass für eine steuerliche Erfassung der stillen Reserven genommen hat. 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).

326

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). 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 Monate beträgt (Rz 292).

327

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).

2.2.3.4. Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern

328

Werden in der Betriebsstätte körperliche Wirtschaftsgüter des Stammhauses 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). Wohl aber sind die im Stammhaus tatsächlich aufgelaufenen anteiligen Kosten (insb. AfA, Fremdfinanzierungskosten) an die Betriebsstätte weiter zu belasten (OECD-MK Art. 7 Z 33 idF vor 2010).

329

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 dann könnten der Betriebsstätte die Aufwendungen für die Schaffung bzw. Weiterentwicklung des unkörperlichen Wirtschaftsguts (anteilig) zugeordnet werden (OECD-MK Art. 7 Z 34 idF vor 2010; siehe auch Rz 293). Doch selbst wenn keine fiktive Lizenzgebühr verrechnet werden kann, so ist

dennoch immer darauf zu achten, dass der Betriebsstätte ein ihrem Funktions- und Risikoprofil entsprechender Gewinn zugeordnet wird.

Beispiel:

Ein Produktionsunternehmen mit Stammhaus in Österreich unterhält eine Vertriebsniederlassung (Betriebsstätte) in Deutschland, die für den Vertrieb am deutschen Markt zuständig ist. Die Marketingabteilung, die für sämtliche „Branding“-Aktivitäten zuständig ist und auch den Marktauftritt in Deutschland gestaltet, befindet sich im Stammhaus des Unternehmens. Die Betriebsstätte übt hingegen keine DEMPE-Funktionen in Bezug auf die Marke aus, sodass das Stammhaus alleiniger wirtschaftlicher Eigentümer der Marke ist und auch kein neues unkörperliches Wirtschaftsgut in der Betriebsstätte entsteht. Liefert das Stammhaus selbst produzierte Markenprodukte für den Vertrieb an die Betriebsstätte und kauft die Betriebsstätte daneben auch selbst No-Name-Ware zu, die sie unter der Marke des Unternehmens verkaufen darf, so darf aufgrund der Anwendung des AOA light keine Lizenzgebühr verrechnet werden. Es hat jedoch eine funktionale Zuordnung aller Erlöse und Aufwendungen zu erfolgen. Vertreibt die Betriebsstätte daher die No-Name-Ware unter Beistellung der Marke durch das Stammhaus, wird die Betriebsstätte eine Kostenabgeltung an das Stammhaus leisten müssen.

2.2.3.5. Dienstleistungen

330

Dienstleistungen, die zwischen Stammhaus und Betriebsstätte stattfinden, sind grundsätzlich mit dem Fremdvergleichspreis aus dem Staat der leistenden Unternehmenseinheit anzusetzen, wenn die Erbringung solcher Dienstleistungen zur Geschäftstätigkeit des Unternehmens zählt (OECD-MK Art. 7 Z 35 idF vor 2010). 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 entlohen (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.

331

Ist ein Fremdvergleichspreis 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-VPL). Für die Höhe der Aufschlagssätze bedarf es einer nachvollziehbaren Begründung (VwGH 20.10.2009, [2006/13/0116](#); siehe auch Rz 90).

332

Soweit die unternehmensinternen Dienstleistungen Nebentätigkeiten darstellen, die als Teil der allgemeinen Verwaltungskosten eines Unternehmens erfasst werden, sollen diese ohne Gewinnaufschlag auf die einzelnen Unternehmensteile umgelegt werden, für die sie entstanden sind (OECD-MK Art. 7 Z 37 ff idF vor 2010). 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.

333

Nebentätigkeiten, bei denen auf der Grundlage von Art. 7 Abs. 3 OECD-MA eine bloße Kostenweiterbelastung (ohne Gewinnaufschlag) zwischen den einzelnen Unternehmensteilen stattfinden kann, sind zB:

- die Erbringung von Leistungen auf dem Gebiet der Buchführung, der Rechtsberatung sowie des Revisions- und Prüfungswesens,
- Kontroll-, Regie- und vergleichbare Leistungen des Stammhauses, wenn diese Tätigkeiten gegenüber der Betriebsstätte und in ihrem Interesse ausgeübt werden,
- zeitlich begrenzte Überlassungen von Arbeitskräften, einschließlich solcher im Führungsbereich des Stammhauses,
- die Aus- und Fortbildung sowie die soziale Sicherung von Personal, das im Stammhaus im Interesse der Betriebsstätte (oder umgekehrt) tätig ist.

334

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 ihnen gegenüber erbringt. Der Umstand, dass zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft Entgelte für Garantieerklärungen der Muttergesellschaft zulässig sind (Z 7.13 OECD-VPL), 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).

2.2.3.6. Vertreterbetriebsstätten

335

Die Grundsätze des AOA light gelten auch für Vertreterbetriebsstätten im Sinn von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA (Rz 271 ff). Auch im Fall eines ständigen Vertreters, der als Vertreterbetriebsstätte zu qualifizieren ist, muss daher eine Funktionsanalyse angestellt und müssen die zuzuordnenden Wirtschaftsgüter und Risiken ermittelt werden (AOA Report 2008 Z I/264, OECD Additional PE Guidance 2018 Z 29).

336

Auch eine inländische Tochtergesellschaft kann als Vertreterbetriebsstätte der ausländischen Muttergesellschaft auftreten (AOA Report 2008 Z I/266 ff, siehe oben Rz 274). Nach dem AOA light wird 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 zuzuordnenden Gewinnen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt und dass andererseits die ausländische Muttergesellschaft kraft inländischer Vertreterbetriebsstätte zusätzlich auf der Grundlage von Art. 7 OECD-MA 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 Einzelfalls 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).

337

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). 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). Diesem Ansatz liegt der Gedanke zugrunde, dass eine fremdübliche Abgeltung der von der Vertreter-Tochtergesellschaft zugunsten der Muttergesellschaft erbrachten Leistungen dem Staat der Tochtergesellschaft bereits eine ausreichende Gewinnbesteuerungsgrundlage verschafft,

sodass eine zusätzliche Besteuerung der Muttergesellschaft entbehrlich ist. Dabei kann der Ein-Steuerpflichtigen-Ansatz auch dann aufrechterhalten werden, wenn eine angemessene Vergütung des verbundenen Unternehmens erst durch eine Verrechnungspreiskorrektur im Rahmen einer Außenprüfung herbeigeführt wird (EAS 3116).

338

Wird der Vertrieb eines ausländischen Produkts in Österreich in der Weise umgestellt, dass die bisher auf Eigenhandelsbasis tätige Vertriebstochtergesellschaft zu einer bloßen Kommissionär-Tochtergesellschaft herabgestuft wird, dann kann die ausländische Muttergesellschaft hierdurch eine österreichische Vertreterbetriebsstätte begründen (Rz 278). Wenn sich das ausländische Mutterunternehmen im Kommissionsvertrag als Eigentümer aller Rechte (sonach auch des von der österreichischen Tochtergesellschaft aufgebauten Kundenstocks) 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 179 ff).

2.2.3.7. Werbe- und Markterschließungsmaßnahmen

339

Aufwendungen für Werbemaßnahmen sind von dem Betriebsteil (Stammhaus 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 Werbekonzepts durch unternehmensinterne Umlagefestlegungen zu regeln.

340

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 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.

341

Werde- und sonstiger Markterschließungsaufwand führt in der Regel zum Entstehen oder zur Wertsteigerung des Firmenwerts, der dem Unternehmen als Ganzes und damit dem Stammhaus 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 Markterschließungsaufwand führen hingegen dann nicht zur Schaffung eines immateriellen Vermögensgegenstands, wenn sie zB zeitlich nur sehr kurze Auswirkungen haben.

342

Wird die Markterschließung sowohl vom Stammhaus wie auch von der Betriebsstätte betrieben, kann dies zu einem fiktiven wirtschaftlichen Miteigentum führen, 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 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 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).

2.2.3.8. Gründungskosten und Vorlaufaufwand

343

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 dar, sodass es sachgerecht ist, die entsprechenden Aufwendungen im Jahr ihres Anfalls bei der Gewinnermittlung des Stammhauses als Betriebsausgabe anzusetzen. Sollte das Betriebsstättenprojekt fehlschlagen und keine Betriebsstätte begründet werden, dann verbleibt es bei der entsprechenden (endgültigen) Gewinnminderung im Stammhaus.

344

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 getätigter worden. Da das Stammhaus – 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 Betriebsstättenerträgen versprochen werden würde. Die nach Gründung der Betriebsstätte von dieser erzielten Einnahmen sind durch die vom Stammhaus getragenen Gründungsaufwendungen jedenfalls mitveranlasst. Die Gründungsaufwendungen sind daher nach tatsächlicher Betriebsstättenbegründung zu Lasten des Betriebsstättenergebnisses anzusetzen und können dort auch zu negativen Betriebsstätteneinkünften führen (EAS 3045). Eine (endgültige) Zuordnung von vorweggenommenem Gründungsaufwand zum Stammhausstaat ist nicht zulässig. Entsprechend ist bei abzugsfähigen Akquisitionskosten (zB Vertragserrichtungskosten, behördliche Bewilligungen, Marktanalysen, Lieferantensuche, Provisionen, Machbarkeitsstudien, Wirtschaftlichkeitsgutachten) bei Erwerb eines Personengesellschaftsanteils vorzugehen.

2.2.3.9. Nachträgliche Einkünfte

345

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 Betriebs 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).

346

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 Veräußerungsgewinns ein auf zwei Jahre (zinsenlos) gestundeter Kaufpreis mit 5,5% abgezinst, dann bildet das Zinsenelement nachträgliche Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte.

347

Eine Besonderheit gilt im Verhältnis zur Schweiz. Das [DBA-Schweiz](#) ist aufgrund der abkommensautonomen Interpretation in einer vom österreichischen innerstaatlichen Recht abweichenden Weise auszulegen und es sind Zinsen aus einer Kaufpreisforderung, die aus der Veräußerung eines Betriebs 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).

2.2.3.10. Indirekte Gewinnaufteilungsmethode

348

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). 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.

349

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 (zB bei gewissen Auslandsbauvorhaben, siehe aber Rz 360). 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.

350

Die indirekte Gewinnaufteilungsmethode ist ausgeschlossen, wenn sie nicht in der Lage ist, ein Ergebnis zu erzielen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 7 OECD-MA 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 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.

351

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 Gesamtgewinns des schweizerischen Versicherungsunternehmens zuzuweisen, der dem Verhältnis der Rohprämieneinnahmen dieser Betriebsstätte zu den gesamten Rohprämieneinnahmen des Unternehmens entspricht. Auch wenn sich diese Bestimmung nur auf Gewinne eines Versicherungsunternehmens bezieht, gilt sie 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.

352

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 Veräußerungsgewinns.

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).

353

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.

354

Wenden beide DBA-Partnerstaaten die indirekte Gewinnaufteilungsmethode an, dann muss der Aufteilungsschlüssel in beiden Ländern korrespondierend angewendet werden. Die Höhe des aufzuteilenden Gewinns ist aber in den beiden Staaten nach deren innerstaatlichem Recht zu ermitteln. Dies folgt für den Ansässigkeitsstaat des Unternehmens bereits aus den Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht. Für den Betriebsstättenstaat bedeutet dies allerdings, dass er genötigt ist, sein Steuerrecht auf Besteuerungsgrundlagen anzuwenden, die außerhalb seiner territorialen Besteuerungsreichweite 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.

355

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 Falls 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.

356

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.

357

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).

2.2.4. Bauausführungen und Montagen

2.2.4.1. Allgemeine Grundsätze

358

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 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 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 326 zu beachten ist.

359

Der Betriebsstätte ist in vielen Fällen 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-VPL). 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.

360

Bei komplexen Leistungsbeziehungen (zB bei der Errichtung von Erst- oder Pilotanlagen oder bei Anlagenerrichtungen auf Grundlage neuer Technologien) kann jedoch eine Zuordnung des Auftragsergebnisses entsprechend den Tätigkeiten, Funktionen und der Risikoverteilung zwischen Stammhaus und Bau- oder Montagebetriebsstätte in einem kombinierten direkten/indirekten Verfahren (Kostenschlüsselmethode) sachgerechter als die Kostenaufschlagsmethode 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.

361

In stark vereinfachter Darstellung wird nach der Kostenschlüsselmethode die Ergebnisaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bei einem Bauauftrag in einer Auslandsbetriebsstätte, der beispielsweise einen Gesamtgewinn von 10 erbringt, wie folgt vorgenommen:

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/Stammhaus	4	0%	
Subauftragnehmer/Betriebsstätte	<u>1</u>	100%	<u>1,0</u>
SUMME	159	16,4%	26,1

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

362

Bei Subauftragnehmern, die im Betriebsstättenstaat ansässig sind, ist das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaats abkommensrechtlich nicht beschränkt; bei ausländischen Firmen hingegen hängt das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaats 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 jedoch keinesfalls ein Besteuerungsrecht zustehen, wenn die Auftragsweitergabe an die Subauftragnehmer zu den Funktionen des Stammhauses zählt (so auch BFG 1.8.2017, RV/4100134/2012); wobei es nicht auf den formalen Vertragsabschluss ankommt, sondern darauf, welcher Unternehmensteil für den Subauftragnehmer, dessen Überwachung und Koordination verantwortlich ist. 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 scheitert 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 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 wahrnimmt, lediglich in der Bauüberwachung, die durch gelegentliche Entsendung von einigen Unternehmensmitarbeitern sichergestellt wird, dann wird nur der diesen Überwachungsaktivitäten zuordenbare Gewinnteil aus der österreichischen Besteuerungsgrundlage des Generalunternehmers auszuscheiden sein, wobei für die Ermittlung dieses der russischen Baubetriebsstätte zuzurechnenden Gewinnanteils die Kostenaufschlagsmethode angewendet wird.

363

Der Tätigkeitsort der Subunternehmer ist nur für deren Gewinnaufteilung, nicht aber für jene des Generalunternehmers von Relevanz. Wird daher vom österreichischen Stammhaus ein österreichischer Architekt mit der Ausarbeitung projektbezogener Pläne beauftragt (ein Auftrag, der im Rahmen der Funktionen des Stammhauses 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 zuzurechnen (sie werden durch die in späteren Jahren eintretende Gewinnrealisierung steuerlich wieder entsprechend kompensiert).

364

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 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 268). Ein Besteuerungsrecht steht dem Betriebsstättenstaat 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 im Baustellenstaat bedient, also zB hierfür nach wie vor ein Büro vor Ort unterhält.

2.2.4.2. Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen und -erträgen

365

Finanziert ein Unternehmen dem Auftraggeber die Auftragssumme, sind die Finanzierungserlöse abzüglich eventueller Refinanzierungsaufwendungen in der Regel dem Stammhaus 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 Zinsenertrags als Betriebseinnahme der – in Österreich gemäß DBA steuerfrei zu stellenden – Auslandsbetriebsstätte 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 Montagebetriebsstätte gehören kann. Ist daher die Darlehensvergabe an die ausländische Muttergesellschaft den Funktionen des inländischen Stammhauses der Kapitalgesellschaft zuzuordnen (siehe auch Rz 284), dann bilden auch die hierdurch erwirtschafteten Zinsen Betriebseinnahmen des inländischen Stammhauses. Der bloße Umstand, dass die Vorauszahlung auf Bankkonten im Staat der Baustelle einging, hinsichtlich derer das Leitungspersonal der Bau- oder Montagebetriebsstätte (entsprechend den Weisungen der inländischen Unternehmenszentrale) zeichnungsberechtigt war, vermag nicht zu bewirken, dass die Zinseneinkünfte der Bau- oder Montagebetriebsstätte steuerlich zuzurechnen sind.

2.2.4.3. Liefergewinnbesteuerung

366

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 Anlagenbaus auch der maschinellen Ausstattung der schlüsselfertig zu übergebenden Anlage). Die Liefergewinne, die aus einer solchen Material- und Maschinenanlieferung stammen, sind grundsätzlich dem Stammhaus 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, 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](#)).

367

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 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](#)). Gleches gilt, wenn eine Materialanlieferung und die Bauplanung von einem anderen Konzernunternehmen stammen.

Beispiel (EAS 647):

Übernimmt 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 Betriebsstättentätigkeit 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.

2.2.4.4. Unzulässige Gewinnaufteilungsmethoden

368

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 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](#)).

369

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 der ausländischen Betriebsstätte weiterbelastet werden, erscheint gesetzlich nicht gedeckt. Dies deshalb, weil hierdurch keine dem Art. 7 OECD-MA 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](#)).

2.2.4.5. AOA und Verluste aus Bauprojekten

370

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

371

Sollte der Verlust dem Stammhaus zuzurechnen sein und sollte daher der fiktive Subunternehmer (= Bau- oder Montagebetriebsstätte) 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 Betriebsstättenstaat ungeachtet des Umstands, 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.

2.2.4.6. Arbeitsgemeinschaften

372

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 Mitunternehmern – Gewinnfeststellung unterworfen sind (EStR 2000 Rz 5822). Diese Regelung bedeutet aber

nicht, dass im Fall einer ARGE, die mehrere Bauprojekte oder einen Auftrag mit einem Wert von über 700.000 Euro abwickelt und daher eine Gewinnfeststellung vorzunehmen hat, grenzüberschreitend errichtete Auslandsbetriebsstätten nicht mehr als anteilige Betriebsstätten der ARGE-Mitglieder (Mitunternehmer) gesehen werden dürfen. Denn die Betriebsstätten einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) gelten stets anteilig als Betriebsstätten der Gesellschafter (Rz 375; EAS 1535, EAS 2500).

373

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“). 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).

374

Beteiligt sich ein Freiberufler an einer gewerblich tätigen Bau-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 fällt und nicht unter jene des Art. 14 (EAS 1333).

2.3. Personengesellschaften

2.3.1. Transparenz- und Intransparenzprinzip

375

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 auch EAS 3308 für doppelstöckige Personengesellschaften mit operativer und vermögensverwaltender Gesellschaft).

376

Bei grenzüberschreitenden Beteiligungen an operativen Personengesellschaften kommt daher Art. 7 OECD-MA zur Anwendung – und zwar im Falle von inländischen Mitunternehmerschaften sowohl für die Einkünfte, die sich aus der einheitlichen Gewinnermittlung auf Gesellschaftsebene ergeben, als auch für jene, die die einzelnen Mitunternehmer aus Sonderbetriebsvermögen, Leistungsvergütungen oder Ergänzungsbilanzen erzielen. 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 nicht. Solchen Bestimmungen kann daher insoweit keine normative, sondern nur eine klarstellende Bedeutung beigemessen werden. Die Gewinnzuordnung zu einer Personengesellschaftsbetriebsstätte richtet sich nach dem AOA light (siehe im Detail auch Rz 394 ff.).

377

Zahlreiche Staaten behandeln 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, Deutschland). 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.

378

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).

379

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 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 Personengesellschafter 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, dass in Österreich nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter besteuert wurden und dass im Fall von natürlichen Personen als Personengesellschafter in Österreich keine Körperschaftsteuer, sondern Einkommensteuer vorgeschrieben worden ist.

380

Führt eine im nationalen Recht der beiden DBA-Partnerstaaten vorgegebene unterschiedliche Qualifikation von Personengesellschaften zu positiven oder negativen Qualifikationskonflikten, können diese in der Regel auf der Grundlage von Art. 23A Abs. 1 OECD-MA aufgelöst werden. Denn Art. 23A Abs. 1 OECD-MA verpflichtet den Ansässigkeitsstaat einerseits dazu, die Doppelbesteuerung zu beseitigen, wenn die Einkünfte „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat 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“ (OECD-MK Art. 23 A und 23 B Z 32.1 ff).

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 das Besteuerungsrecht Österreich zu. Aus der Sicht des ausländischen Steuerrechts ist dieser Vorgang allerdings nicht als Veräußerung von in Österreich belegtem 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, sondern unter Art. 13 Abs. 5 OECD-MA 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 verpflichtet, die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Denn die Einkünfte dürfen nach dem OECD-MA 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 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 den Ansässigkeitsstaat Österreich nicht zur Freistellung oder Anrechnung.

Eine Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung besteht jedoch nicht, wenn das Abkommen die Besteuerung durch den anderen Staat allein aufgrund dessen gestattet, dass das Einkommen auch von einer dort ansässigen Person bezogen wird (vgl. OECD-MK Art. 23 A und 23 B Z 11.1).

381

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

382

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](#)).

383

Personengesellschaften in diesem weiten Sinn können indessen nur dann im Abkommensrecht von Art. 7 OECD-MA 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 Betriebs unternehmerisch tätig sind (EStR 2000 Rz 5802) und daher (betriebsstättenbegründende) betriebliche Einkünfte erzielen. Typische Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaft sind Gesellschaftsformen des Unternehmensrechts: die Offene Gesellschaft (OG) und die Kommanditgesellschaft (KG).

384

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.

385

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).

386

Mitunternehmer 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 Personengesellschafter 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.

387

In dem hier verwendeten weiten Bedeutungsbild des Begriffs 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.

388

Der Umstand, dass in vielen österreichischen DBA in einer Personengesellschaftsklausel 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 Gesellschafter Art. 7 zur Anwendung kommt. Der echte stille Gesellschafter 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 Gesellschafter beteiligt hat. Derartige besondere Klauseln finden sich zB in den Abkommen mit Italien, Kroatien, Malta, Polen, der Schweiz, Slowenien, Spanien und den USA.

389

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).

390

Bei einer Unterbeteiligung beteiligt sich eine natürliche oder juristische Person am Mitunternehmeranteil eines Personengesellschafters (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 DBA mit Anrechnungsmethode nichts an der Anrechnungsverpflichtung in Bezug auf die ausländische Steuer, die dort dem Hauptgesellschafter vorgeschrieben worden ist.

391

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 Fruchtnießer daneben bereits Mitunternehmer der Gesellschaft ist (EStR 2000 Rz 5828).

392

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 Treuhandvertrags 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 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 abgeschlossen hat.

393

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

394

Entgelte für Leistungen, die ein Gesellschafter seiner Personengesellschaft außerhalb eines von ihm geführten Betriebs erbringt, unterliegen [§ 23 Z 2 EStG 1988](#). Gewährt daher der im DBA-Partnerstaat ansässige Gesellschafter grenzüberschreitend seiner österreichischen Personengesellschaft aus seinem Privatvermögen ein Darlehen (ein solches wäre auch die Anleihezeichnung durch einen Mitunternehmer der emittierenden Gesellschaft), so bildet dieses Darlehen Eigenkapital des Gesellschafters (Sonderbetriebsvermögen) und es stellen die empfangenen Zinsen Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters dar. Sie sind daher als Teil des Gewinns aus der inländischen Personengesellschaftsbetriebsstätte im Inland zu besteuern und im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters nach Maßgabe des Methodenartikels steuerlich zu entlasten (EAS 106, EAS 2358). Dem AOA (light) wird daher bei den außerbetrieblichen Leistungsbeziehungen nicht die Wirkung beigemessen, die Rechtsfolgen des [§ 23 Z 2 EStG 1988](#) zu beseitigen.

395

Erhält ein in Österreich ansässiger Gesellschafter von seiner ausländischen Personengesellschaft Geschäftsführervergütungen, dann stellen sich diese als Entnahme

eines Vorweggewinns dar und sind – auch wenn die Geschäftsführertätigkeit überwiegend in Österreich ausgeübt worden sein sollte – als Teil des ausländischen Betriebsstättengewinns 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 DBA zu lösen und es wäre Österreich insoweit nicht zur Steuerfreistellung verpflichtet (siehe Rz 380).

396

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) der österreichischen Besteuerung unterliegen. Wegen der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ausdrücklich bestätigten Rückgriffsmöglichkeit auf innerstaatliches Recht können die Geschäftsführerbezüge nicht der Zuteilungsregel des Art. 15 OECD-MA zugeordnet werden (EAS 1712).

2.3.3.2. Betriebliche Leistungsbeziehungen

397

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.

398

Bei einer vorhandenen (Mit-)Veranlassung der Beziehungen zur Personengesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis ist 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 394).

2.3.3.3. Vermögensverwaltende Personengesellschaften

399

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. Daher entfaltet auch der AOA keine Auswirkungen auf die Leistungsbeziehungen zwischen vermögensverwaltenden Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern.

400

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).

401

Werden die nach österreichischem Recht als vermögensverwaltend eingestuften 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 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 380).

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. Allgemeine Dokumentationsvorschriften

3.1.1. Rechtsgrundlagen

402

§ 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.

403

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 Gewinns dient, sondern auch die Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns 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.

404

Inländische Konzergesellschaften 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 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.

405

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 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 entsprochen wird. Für die Auslegung, in welchem Umfang ein Belegsystem erforderlich ist, ist auf die OECD-VPL zurückzugreifen (Hinweis insb. auf das dreistufige Dokumentationskonzept in Kapitel V der OECD-VPL und auf die besonderen Dokumentationserfordernisse für Kostenverteilungsverträge in Z 8.50 ff OECD-VPL).

406

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 [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) und Art. 9 OECD-MA auszuweisen sind. Treten im Rahmen einer abgabenbehördlichen Außenprüfung Zweifel an der gesetzeskonformen Gewinnermittlung auf, dann trifft den Abgabepflichtigen die Mitwirkungsverpflichtung 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-VPL bewegt (Hinweis insb. auf das dreistufige Dokumentationskonzept in Kapitel V der OECD-VPL und auf die besonderen Dokumentationserfordernisse für Kostenverteilungsverträge in Z 8.50 ff OECD-VPL), grundsätzlich nichts Unerfüllbares verlangt.

407

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 Unternehmen auf der Grundlage der Bestimmungen des [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) und der Art. 7 und 9 OECD-MA 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 Geschäftsvorfalls bzw. auf jeden Fall spätestens zum Zeitpunkt der Erstellung und Einreichung der Steuererklärung für das Wirtschaftsjahr, in dem der Geschäftsvorfall stattfand, erstellt werden muss (Z 5.8 OECD-VPL).

408

Die 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 Unternehmen dem Grundsatz des Fremdverhaltens entspricht. Dafür müssen die erbrachten und honorierten Leistungen grundsätzlich 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. 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](#); 19.4.2018, [Ra 2017/15/0041](#); 27.11.2020, [Ra 2019/15/0162](#); 17.3.2021, [Ra 2020/15/0113](#)).

409

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, ist der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen und die Abgabenbehörde trifft die Beweislast für den Nachweis, dass die Verrechnungspreise nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen (EAS 604). Die Behörde ist sowohl bei materiellen als auch bei formellen Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen berechtigt, die Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zu schätzen. Es müssen aber die formellen Beanstandungen so schwerwiegend sein, dass sie einen berechtigten Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen nach sich ziehen (VwGH 2.6.1992, [87/14/0160](#)). Das Ergebnis der Schätzung muss den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe kommen (BFG 9.6.2015, RV/1100098/2011); dabei ist der Fremdvergleichsgrundsatz zu berücksichtigen. Es

können nicht nur einzelne Verrechnungspreise für Waren, Dienstleistungen oder Lizenzen geschätzt werden, sondern zB auch Gewinnmargen sowie Gewinn- oder Kostenaufschläge.

410

Bei Verrechnungspreisfällen handelt es sich überdies um Auslandssachverhalte, sodass gemäß [§ 115 Abs. 1 zweiter 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 (vgl. EStR 2000 Rz 1123). Weiters ist beispielsweise bereits während der Geschäftstätigkeit dafür Vorsorge zu treffen, dass für das Abgabebeverfahren erforderliche Urkunden und Dokumente verfügbar sind; alle relevanten Sachverhaltselemente sind so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind. Vom Abgabepflichtigen darf allerdings unter Berufung auf die erhöhte Mitwirkungspflicht nichts Unmögliches oder für das Abgabenverfahren Unerhebliches verlangt werden (EStR 2000 Rz 1121). Kommt der Abgabepflichtige der erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nach, so hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung ([§ 167 BAO](#)) festzustellen (dh. jenen Sachverhalt anzunehmen, der die überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat) bzw. die Bemessungsgrundlage allenfalls zu schätzen.

Im Ermittlungsverfahren kann es zweckmäßig sein, dass die Abgabenbehörde im Rahmen der ihr zur Verfügung stehenden Amtshilfeinstrumente von ausländischen Behörden weitere Informationen beschafft oder einzelne bzw. alle Angaben des Abgabepflichtigen überprüft. Eine bestehende internationale Amtshilfemöglichkeit entbindet den Abgabepflichtigen jedoch nicht von der Erfüllung der ihn treffenden Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten (EAS 604, EAS 909, EAS 1089). Denn ein Informationsaustausch auf Ersuchen setzt voraus, dass bereits alle Informationsquellen, die üblicherweise im innerstaatlichen Besteuerungsverfahren zur Verfügung stehen, ausgeschöpft sind (OECD-MK Art. 26 Z 9).

3.1.2. Umfang und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation

411

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 428). Eine solche Verpflichtung ergibt sich auch nicht aus dem allgemeinen Verweis auf die OECD-VPL und das darin ebenso verankerte dreistufige Dokumentationskonzept (Z 5.16 ff OECD-VPL). Eine Geschäftseinheit kann jedoch eine nach den Bestimmungen der BAO zu führende Dokumentation freiwillig an diese Vorschriften

anlehnern. Hinsichtlich des Umfangs und der Struktur der Dokumentation wird aber nicht derselbe Maßstab anzulegen sein wie bei Geschäftseinheiten, welche die maßgeblichen Schwellenwerte überschreiten.

412

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 Verrechnungspreisfälle besteht dabei ein gewisser Mindestinformationsbedarf, weshalb sich jede Verrechnungspreisdokumentation an folgenden Punkten orientieren 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 415 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.

413

Wird die Verrechnungspreisdokumentation von multinationalen Unternehmen auf der Grundlage der EU-Ratsentschließung über den Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union („EU-TPD“, ABl. Nr. C 176 vom 28.07.2006 S. 1) aufgebaut, ist diese bei der Beurteilung der Verrechnungspreise eines multinationalen Konzerns als Kerndokumentation anzuerkennen. Die EU-TPD steht dabei nicht im Gegensatz zu den OECD-VPL und dem VPDG, sondern ist vielmehr vor dem Hintergrund der OECD-VPL zu betrachten (Präambel zur Ratsentschließung). Ihre Anwendung ist im Übrigen für die multinationalen Unternehmen nicht verpflichtend vorgeschrieben (EAS 3294). Sie entbindet zugleich aber nicht davon, dass während einer Außenprüfung oder sonst über Anforderung durch das Finanzamt zusätzlich zu der EU-TPD weitere Informationen und Unterlagen vorzulegen sind (Z 18 des Anhangs zur Ratsentschließung).

414

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. Im Hinblick auf die in [§ 10 VPDG](#) getroffene Sprachregelung für die Verrechnungspreisdokumentation nach dem VPDG (siehe Rz 431) erscheint es zweckmäßig, für eine auf Englisch verfasste Dokumentation (bzw. für bestimmte Teile dieser) nur dann eine deutsche Übersetzung zu verlangen, wenn im betreffenden Ermittlungsverfahren ein besonderes Erfordernis dafür besteht.

3.1.3. Funktions- und Risikoanalyse

415

Der Abgabepflichtige ist im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation gehalten, für seine Geschäftsbeziehungen mit verbundenen Unternehmen auch eine Vergleichbarkeitsanalyse durchzuführen (zu den fünf Vergleichbarkeitsfaktoren siehe Rz 57 ff). Sie ist zentral für die Bestimmung verlässlicher Fremdvergleichswerte. Denn die Analyse dient einerseits dazu, die wirtschaftlich relevanten Merkmale des konzerninternen Geschäftsvorfalls und Aufgaben und Zuständigkeiten der daran beteiligten Unternehmen zu verstehen, und ermöglicht andererseits den Vergleich des konzerninternen Geschäftsvorfalls mit vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen.

416

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 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.

417**Produktionsbereich:**

- 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).

418**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.

419**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.

420**Einkauf:**

- Funktionen: zB Einkauf/Beschaffung, Lieferantenauswahl- und -management, Materialmanagement, Lagerhaltung,
- eingesetzte Wirtschaftsgüter: zB Lagervorrichtungen, Büroräumlichkeiten und -ausrüstungen, branchenspezifisches Know-how,
- Risiken: zB Lagerrisiko, Qualitätsrisiko.

421

Unternehmensverwaltung:

- Funktionen: zB Leitung, Koordination, Strategieentwicklung, Controlling, Finanzierung, Rechnungslegung, Personalentwicklung,
- eingesetzte Wirtschaftsgüter: zB Spezialsoftware, Grundstücke, Gebäude,
- Risiken: zB Geschäftsrisiko, Liquiditätsrisiko, Logistik.

3.1.4. Vorteilsausgleich

422

Den OECD-VPL (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-VPL). 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.

423

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).

3.1.5. Verwendung von Datenbanken

424

Hat der Abgabepflichtige 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.

425

Zur Erlangung von Beweiskraft eines datenbankgestützten Nettomargenvergleichs sind insbesondere folgende Informationen erforderlich:

- Genaue Angaben zur Datenbank (Name, Anbieter, Version);
- Darstellung der Auswahlsschritte (Suchschritte) und der 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 (Industrie codes) und Begründung für die ausgewählte Branche,
 - Angabe des verwendeten Unabhängigkeitskriteriums (up-stream und down-stream),
 - Angabe des Konsolidierungscodes der verwendeten Finanzdaten (Ausschluss konsolidierter Daten),
 - Auswahl des Zeitraums bzw. der herangezogenen Wirtschaftsjahre (zur Verwendung von Mehrjahresdaten vgl. Rz 75),
 - 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, sofern vorhanden), die im Rahmen eines manuellen Auswahlverfahrens, dh. auf Grund subjektiver Beurteilung ausgeschieden wurden, sowie Darlegung der jeweiligen Gründe für das Ausscheiden (zB mangelnde Verfügbarkeit von Finanzdaten oder mangels vergleichbarem Funktions- und Risikoprofil [Unternehmen in Gründung, Verlustunternehmen etc.]),
 - 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, Softwareprogramme und Makros;
- Darstellung des finalen Samples an Vergleichsunternehmen samt eindeutigem Identifikationsmerkmal (zB ORBIS-Nummer).

426

Sofern sich die Bedingungen der Geschäftstätigkeit nicht geändert haben, ist es ausreichend, die Datenbankstudien alle drei Jahre zu erneuern (Z 5.38 OECD-VPL). Dabei muss jedoch sichergestellt werden, dass fortlaufende Daten verwendet werden, sodass keine Lücken in der Datenreihe entstehen und keine einzelnen Jahre aus der Betrachtung herausfallen. Eine jährliche Aktualisierung der Finanzdaten der Datenbankstudie ist nicht erforderlich.

3.2. Dokumentationspflichten nach dem VPDG und der VPDG-DV

3.2.1. Anwendbarkeit des VPDG

427

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.

428

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.

429

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-VPL,
- 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 3.6.2006, 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).

430

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 407).

431

Gemäß [§ 10 Abs. 1 VPDG](#) ist es zulässig, die aufgrund des [VPDG](#) iVm der [VPDG-DV](#) zu erstellende Dokumentation in englischer Sprache zu führen. Auf Englisch verfasste Master Files, Local Files und länderbezogene Berichte, aber auch etwa der Dokumentation beiliegende Verträge über konzerninterne Leistungsbeziehungen müssen daher nicht auf Deutsch übersetzt werden. 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 414). 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

3.2.2.1. Geschäftseinheit

432

Die Begriffsdefinition der „Geschäftseinheit“ im Sinne von [§ 2 Z 2 VPDG](#) ist insofern weit gefasst, als neben Vereinigungen mit eigener Rechtspersönlichkeit auch solche ohne eigene Rechtspersönlichkeit als eigene Geschäftseinheit definiert werden. Der Begriff 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 [§ 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 [§ 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 [§ 2 Z 2 VPDG](#) vor.

433

Unter den Begriff der „Geschäftseinheit“ 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. insb. [§ 249 Abs. 2 UGB](#)) einer multinationalen Unternehmensgruppe aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht im länderbezogenen Bericht zu dokumentieren (vgl. OECD-VPL, Anhang III zu Kapitel V, B. Allgemeine Erläuterungen; vgl. zu den dabei heranzuziehenden Datenquellen Rz 454). Allerdings ist für die jeweilige Geschäftseinheit erforderlich, dass eine Verbundenheit im Sinne von [§ 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, III.5.1).

434

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, III.5.).

435

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 [§ 2 Z 2 VPDG](#) auch Betriebsstätten erfasst, deren steuerliches Ergebnis beispielsweise auf Basis der Auftragserfolgsrechnung des Stammhauses ermittelt wird (Kostenschlüsselmethode, Rz 360), 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 § 2 Z 2 VPDG Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe dar, deren oberste Mutter im Sinne von § 2 Z 3 VPDG die AG ist.

3.2.2.2. Oberste Muttergesellschaft

436

§ 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. § 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 § 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 § 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 befreieende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte aufgrund von § 245 Abs. 3 iVm § 189a Z 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 § 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 § 2 Z 3 VPDG gelten.

3.2.2.3. Ansässigkeitsstaat

437

§ 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 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 kein DBA anwendbar, so ist für Zwecke der Ansässigkeit der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ausschlaggebend.

Beispiel 1:

Die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe im Sinne von § 3 Abs. 1 VPDG hat ihren Ort der Geschäftsleitung in Österreich und ihren Sitz in Staat A, mit dem kein DBA 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 § 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 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

438

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.

439

Vertraulichkeit, Einheitlichkeit und sachgemäße Verwendung sind notwendige Bedingungen im Zusammenhang mit dem Erhalt und der Verwendung von länderbezogenen Berichten (Z 5.56 ff OECD-VPL; 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 Ersatz für eine detaillierte Verrechnungspreisanalyse einzelner Geschäftsvorfälle und Preise auf der Grundlage einer vollständigen Funktions- und Vergleichbarkeitsanalyse sein. Die im länderbezogenen Bericht enthaltenen Informationen stellen für sich genommen keinen eindeutigen Nachweis dafür dar, dass Verrechnungspreise angemessen sind oder nicht. Ausgehend von den Angaben im länderbezogenen Bericht alleine sollen keine Korrekturen der Einkünfte eines Steuerpflichtigen auf der Grundlage einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung vorgenommen werden. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Angaben im länderbezogenen Bericht nicht im Rahmen einer Außenprüfung 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.)

3.2.3.2. Pflicht zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts

440

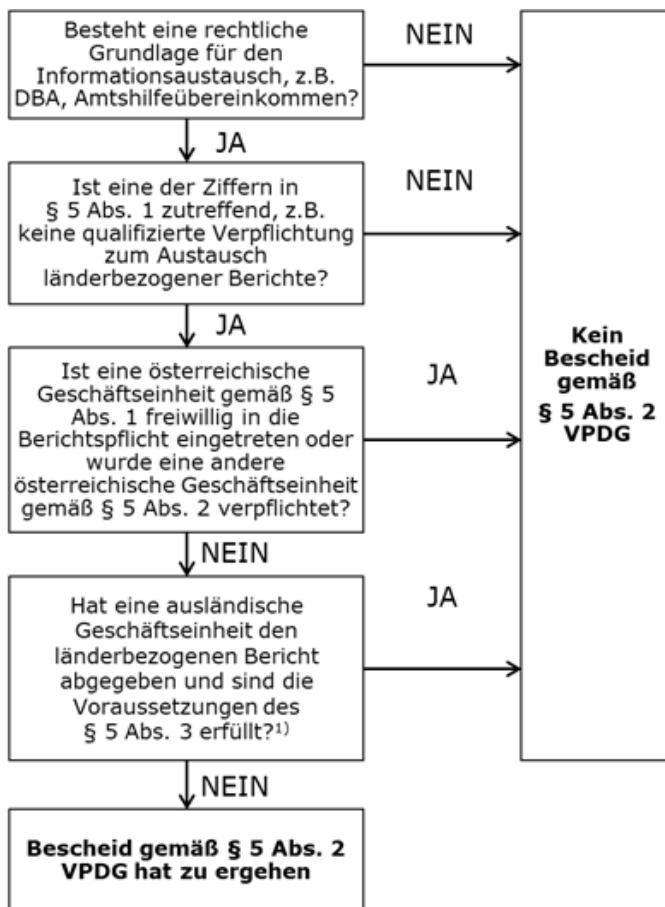
Für eine multinationale Unternehmensgruppe ist ein länderbezogener Bericht zu erstellen, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr gemäß dem konsolidierten Abschluss mindestens 750 Mio. Euro beträgt ([§ 3 Abs. 1 VPDG](#)). Die Berechnung des Schwellenwerts hat auf Grundlage der gleichen 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 Wertpapierbörsen 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, 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, IV.2.).

441

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 in Form des [CbC MCAA](#) – vgl. für eine Übersicht Rz 473 ff), sondern schon an einer rechtlichen Grundlage für den automatischen Informationsaustausch (zB in Form eines DBA oder des Amtshilfeübereinkommens [BGBl. III Nr. 193/2014 idgF], 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.

Die folgende Grafik gibt einen Überblick, wann ein Bescheid im Sinne von [§ 5 Abs. 2 VPDG](#) zu ergehen hat, der eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit zum Eintritt in die Berichtspflicht verpflichtet.



¹⁾ Für die Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 vgl. im Detail Rz 444.

442

Tritt eine österreichische Geschäftseinheit auf Grundlage eines Bescheids im Sinne von [§ 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, V.4.2.).

443

Gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 3 VPDG](#) 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 in Form des [CbC MCAA](#), vgl. Rz 474) vorgesehenen Möglichkeiten ausgesetzt, so wird der Informationsaustausch durch den aussetzenden Staat nicht versäumt im Sinne von [§ 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).

444

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 (ein Überblick über die Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung findet sich auf der Internetseite der OECD, <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>). Ermöglicht es ein Drittstaat aber einer dort ansässigen obersten Muttergesellschaft im Sinne von [§ 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 [§ 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](#)).

445

Im Einklang mit dem internationalen Standard (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, V.1.) steht einem Bescheid im Sinne von [§ 5 Abs. 2 VPDG](#) in Fällen des Parent Surrogate Filing 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 [§ 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, 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 [§ 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.

446

Folgende Beispiele veranschaulichen das Parent Surrogate Filing.

Beispiel 1:

Eine österreichische Geschäftseinheit ist Teil eines US-amerikanischen Konzerns, welcher berichtspflichtig im Sinne von [§ 3 Abs. 1 VPDG](#) 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 [Art. 25 DBA-USA](#) 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 [§ 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 [§ 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 [Art. 26 DBA-Schweiz](#) und andererseits das Amtshilfeübereinkommen. In Bezug auf [Art. 26 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 § 5 Abs. 3 Z 2 VPDG im Rahmen des Amtshilfeübereinkommens, da die Schweiz am 27. Jänner 2016 das CbC MCAA unterschrieben hat, welches auf dem Amtshilfeübereinkommen beruht. Das Amtshilfeübereinkommen 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 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 449 zur Schonfrist betreffend das Berichtswirtschaftsjahr 2016).

3.2.3.3. Mitteilungspflicht iZm der Pflicht zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts

447

§ 4 VPDG enthält hinsichtlich 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 § 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). Für berichtspflichtige Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen, ist eine Mitteilung nur noch dann erforderlich, wenn sich im Vergleich zu der im Vorjahr abgegebenen Mitteilung Änderungen ergeben (zB, wenn sich die oberste Muttergesellschaft ändert oder die Berichtspflicht nicht mehr übernommen wird). Das Ende der Zugehörigkeit zu einer multinationalen Unternehmensgruppe ist durch eine Leermeldung mitzuteilen.

448

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 457).

Beispiel:

Das Wirtschaftsjahr der ausländischen obersten Muttergesellschaft und somit der multinationalen Unternehmensgruppe läuft vom 1.1.2021 bis zum 31.12.2021, während jenes der inländischen Tochtergesellschaft vom 1.2.2020 bis zum 31.1.2021 läuft. Für die inländische Tochtergesellschaft hat bis zum 31.12.2021, und nicht schon zum 31.1.2021,

eine Mitteilung im Sinne von [§ 4 VPDG](#) zu erfolgen. Für das folgende berichtspflichtige Wirtschaftsjahr (1.1.2022 – 31.12.2022) hat insoweit keine Mitteilung zu erfolgen, als sich im Vergleich zum Vorjahr keine Änderungen ergeben (Rz 447).

449

Da gemäß [§ 15 Abs. 1 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 erstmals eine Mitteilung im Sinne von [§ 4 VPDG](#) zu erfolgen. Die Mitteilungspflicht für ebendiesen Zeitpunkt bestand auch, wenn weder die oberste Muttergesellschaft im Ausland berichtete noch eine andere Geschäftseinheit in die Berichtspflicht eintrat, und somit die jeweilige Geschäftseinheit per Bescheid im Sinne von [§ 5 Abs. 2 VPDG](#) berichtspflichtig wurde. Dies gilt ungeachtet dessen, dass sich für eine Geschäftseinheit, die per Bescheid im Sinne von [§ 5 Abs. 2 VPDG](#) berichtspflichtig wurde, aufgrund von [§ 15 VPDG](#) (einmalig nur für das erste potentielle Berichtswirtschaftsjahr 2016) eine einjährige „Schonfrist“ betreffend die zu übermittelnden Informationen ergab. Somit waren – im Falle eines Regelwirtschaftsjahres – für das erste Berichtswirtschaftsjahr nicht Informationen des Wirtschaftsjahrs ab dem 1.1.2016, sondern erst Informationen des Wirtschaftsjahrs ab dem 1.1.2017 im Wege des länderbezogenen Berichts (hier: bis zum 31.12.2018) zu übermitteln.

450

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.

451

Aufgrund der Systematik des [§ 4 VPDG](#) einerseits, der auf das Ende des Berichtswirtschaftsjahrs 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 Berichtswirtschaftsjahrs) richtet, kann sich im Hinblick auf die Mitteilungspflicht im Sinne von [§ 4 VPDG](#) die Schwierigkeit ergeben, dass zum Ende des betreffenden Berichtswirtschaftsjahrs noch nicht sämtliche für Zwecke der Mitteilung erforderlichen Informationen verfügbar sind (zB hinsichtlich der Frage, ob im Mitteilungszeitpunkt bereits eine qualifizierte Vereinbarung im Sinne von [§ 2 Z 10 VPDG](#) besteht). Dennoch hat die entsprechende Mitteilung bereits zum Ende des betreffenden Berichtswirtschaftsjahrs zu erfolgen, wobei diese sich zunächst nach den aktuellen Umständen und den vorliegenden Informationen richten wird.

452

Besteht etwa mit dem Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft im Mitteilungszeitpunkt (zB zum 31.12.2016) keine qualifizierte Vereinbarung im Sinne von [§ 2 Z 10 VPDG](#) (vgl. für eine Übersicht Rz 473 ff), 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. Beabsichtigt die betreffende Geschäftseinheit jedoch nicht, die Rolle der vertretenden Muttergesellschaft im Sinne von [§ 2 Z 11 VPDG](#) einzunehmen, dann hätte diese im Rahmen der Mitteilung im Sinne von [§ 4 VPDG](#) (hier: zum 31.12.2016) anzugeben, dass sie weder oberste Muttergesellschaft noch vertretende Muttergesellschaft ist.

453

Sollten sich bis zum Ende der in [§ 8 Abs. 1 VPDG](#) vorgesehenen Frist (somit innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Berichtswirtschaftsjahrs) die maßgebenden Umstände ändern (zB werden mit dem Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft doch länderbezogene Berichte ausgetauscht und ein Eintritt in die Berichtspflicht ist gar nicht möglich), dann besteht die Möglichkeit, die Mitteilung für das betreffende Berichtswirtschaftsjahr innerhalb der zwölf Monate entsprechend zu korrigieren, wobei auch eine Korrektur im Wege von FinanzOnline möglich ist.

3.2.3.4. Inhalt des länderbezogenen Berichts ([Anlage 1 bis 3 VPDG](#))

3.2.3.4.1. Datenquellen

454

Während sich der Schwellenwert im Sinne von [§ 3 Abs. 1 VPDG](#) nach dem Gesamtumsatz gemäß dem konsolidierten Abschluss richtet (Rz 440), 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 füraufsichtsrechtliche 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, II.3.).

455

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 iZm 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, 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.“*

456

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.

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

457

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 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](#))

458

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.).

459

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, III.8.).

3.2.3.4.4. Betriebsstättendaten ([Anlage 1 zum VPDG](#))

460

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-VPL, Anhang III zu Kapitel V, B), wodurch eine Doppelerfassung vermieden wird.

3.2.3.4.5. Erträge ([Anlage 1 zum VPDG](#), Spalten 2-4)

461

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, II.1.). Für Zwecke des Begriffs der „Erträge“ im Sinne der Anlage 1 ist grundsätzlich auf den Bruttopreis 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, II.1.2.).

462

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, 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.

463

Die Erträge iZm natürlichen Personen sind unter der Spalte für „Fremde Unternehmen“ zu erfassen.

464

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, 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 (Rz 462). 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)

465

Um einen Gleichklang mit der Berechnung der „Erträge“ ([Anlage 1 zum VPDG](#), Spalten 2-4) herzustellen, gelten die Ausführungen in Rz 462 sinngemäß.

3.2.3.4.7. Ertragsteuern (Anlage 1 zum VPDG, Spalten 6 und 7)

466

Gemäß der [EU-Amtshilferichtlinie](#) (Anhang III, Abschnitt III, C.1.5.) handelt es sich bei der Spalte „Noch zu zahlende Ertragsteuer (laufendes Jahr)“ um „die Summe der noch zu zahlenden laufenden Steueraufwendungen auf zu versteuernde Gewinne oder Verluste des Berichtsjahrs“. „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. 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 Berichtswirtschaftsjahrs 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, II.4.). Da der englische Wortlaut der Richtlinie den OECD-Materialien entspricht und die Richtlinie auch in anderen Sprachfassungen (zB Französisch) von den zu entrichtenden Ertragssteuern spricht, ist Spalte 7 im Sinne der OECD-Materialien auszufüllen und der periodengerecht erfasste, laufende Steueraufwand des Berichtsjahrs einzutragen.

467

Der laufende Steueraufwand kann sich aus im Berichtsjahr entrichteten Körperschaftsteuervorauszahlungen ebenso ergeben wie aus einer am Jahresende auf Basis einer Steuerrechnung ermittelten Körperschaftsteuerrückstellung. Dabei ist es unerheblich, ob die Steuer an den Ansässigkeitsstaat der jeweiligen Geschäftseinheit oder an einen anderen Staat gezahlt wird. Abzugsteuern (Quellensteuern) sind somit als Steuern der einkünfteempfangenden Geschäftseinheit in deren Ansässigkeitsstaat anzugeben. Der laufende Steueraufwand entspricht nur Tätigkeiten des laufenden Jahres und umfasst 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.

468

Unabhängig von Spalte 7 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, Quellensteuern, sowie Gutschriften und Nachzahlungen für Vorjahre, die bereits auf Kassenbasis getätigt wurden, einzutragen (vgl. [EU-Amtshilferichtlinie](#), Anhang III, Abschnitt III, C.1.4).

469

Um einen Gleichklang mit der Berechnung der „Erträge“ und des „Vorsteuergewinns (-verlusts)“ herzustellen (vgl. Rz 462 und 465), sind Steuern (inkl. Quellensteuern) auf von anderen Geschäftseinheiten bezogene Zahlungen, die im Staat oder Gebiet des Zahlenden als Gewinnanteile (zB Dividenden) behandelt werden, weder in Spalte 6 noch in Spalte 7 zu erfassen (OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, II.7.2). Die weiteren Ausführungen in Rz 462 gelten sinngemäß.

3.2.3.4.8. Beschäftigtenzahl (Anlage 1 zum VPDG, Spalte 10)

470

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-VPL, Anhang III zu Kapitel V, C). Daher werden zB zwei Beschäftigte, die während eines Berichtswirtschaftsjahrs Teilzeit arbeiten (halbes Stundenausmaß), für Zwecke des länderbezogenen Berichts als ein Beschäftigter gezählt.

3.2.3.5. Übermittlung der Dokumentation

471

Die Übermittlung der länderbezogenen Berichte an das zuständige Finanzamt hat gemäß [§ 8 Abs. 1 VPDG](#) im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Die technischen Spezifikationen sind auf der Internetseite des BMF (www.bmf.gv.at, Services > FinanzOnline > Informationen für Softwarehersteller > Sonstige Erklärungen und Anträge) veröffentlicht. Die Frist zur Übermittlung beträgt zwölf Monate ab dem letzten Tag des berichtspflichtigen Wirtschaftsjahrs.

Beispiel:

Das Wirtschaftsjahr einer multinationalen Unternehmensgruppe mit einer österreichischen obersten Muttergesellschaft läuft jeweils vom 1.10. bis zum 30.9. Der länderbezogene Bericht für das Wirtschaftsjahr 2020/21 muss daher spätestens am 30.9.2022 über FinanzOnline an das Finanzamt für Großbetriebe übermittelt werden.

472

Wird die Pflicht zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts 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

473

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](#), das Amtshilfeübereinkommen sowie die jeweiligen DBA-Auskunftsakten, die eine umfassende Amtshilfe enthalten (vgl. Info des BMF vom 16.12.2020, 2020-0.710.689).

474

Im Verhältnis zu Drittstaaten – wenn also nicht schon die Verpflichtung nach der [EU-Amtshilferichtlinie](#) greift – erfordert der automatische Austausch länderbezogener Berichte zusätzlich eine qualifizierte Vereinbarung im Sinne von [§ 2 Z 10 VPDG](#), welche die beteiligten Staaten oder Gebiete zum automatischen Austausch der länderbezogenen Berichte verpflichtet. Hierfür kommt zunächst das [CbC MCAA](#) in Betracht, das Österreich am 27.1.2016 unterzeichnet hat. Hierbei bedarf es zudem einer Notifikation im Sinne von § 8 Abs. 1 lit. e des Übereinkommens, in der zum Ausdruck kommt, im Verhältnis zu welchen Staaten oder Gebieten dem CbC MCAA Wirksamkeit verliehen werden soll. Neben dem CbC

MCAA kommen als qualifizierte Vereinbarung entsprechende bilaterale Vereinbarungen in Frage.

475

Zur Klarstellung der Frage, mit welchen Staaten und Gebieten – sowohl auf multilateraler als auch auf bilateralen 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/country-by-country-exchange-relationships.htm>.

3.2.4. Master- und Local File

3.2.4.1. Allgemeines

476

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 (Z 5.18 OECD-VPL). 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.

477

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.

478

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. Euro überschritten haben. Der Begriff der Umsatzerlöse ist dabei im Sinne des UGB (insb. [§ 189a](#)

Z 5 UGB) oder vergleichbarer Rechnungslegungsgrundsätze zu verstehen, wobei auf die österreichische Geschäftseinheit insgesamt abzustellen ist. Die Umsatzgrenze bezieht sich auf die letzten Jahresabschlüsse. 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.

479

Im Falle einer österreichischen Geschäftseinheit, die ihrerseits zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts verpflichtet ist, weil sie oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe im Sinne von § 3 Abs. 1 VPDG ist, deren eigene Umsätze jedoch die Umsatzgrenze im Sinne von § 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.

480

§ 3 Abs. 2 VPDG stellt einzig auf die Umsatzerlöse ab und nicht auf das Vorhandensein grenzüberschreitender Transaktionen. Daher ist ein Master File und ein Local File auch für jene österreichischen Geschäftseinheiten zu erstellen, die Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe sind, und bei denen in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren die Umsatzerlöse den Betrag von 50 Mio. Euro überschritten haben, auch wenn sie keine grenzüberschreitenden Transaktionen im betreffenden Berichtswirtschaftsjahr durchgeführt haben. Im Falle fehlender grenzüberschreitender Transaktionen ist jedoch der Dokumentationsaufwand im Sinne von § 7 Abs. 1 Z 2 VPDG-DV entsprechend geringer, da rein innerstaatliche gruppeninterne Transaktionen im Local File in der Regel nicht zu dokumentieren sind (Rz 487).

481

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. 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, 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 bedarf es

einer Wertungsentscheidung in jedem Einzelfall, wobei 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.

482

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.

483

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 413). 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

484

Gemäß [§ 1 Abs. 2 VPDG-DV](#) ist durch die Informationen des Master File die multinationale Unternehmensgruppe als Ganzes darzustellen. Dies gilt auch für die Beschreibung der Geschäftstätigkeit im Sinne von [§ 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

485

Die Beschreibung der Geschäftstätigkeit muss gemäß [§ 3 Z 2 VPDG-DV](#) ua. die Liefer- und Leistungskette für die fünf größten angebotenen Produkte oder Dienstleistungen oder Produkt-/Dienstleistungsgruppen enthalten, wobei die Größe am Umsatz gemessen wird. Es sind nicht zwingend auch fünf Bereiche zu dokumentieren, sofern im konkreten Einzelfall

weniger Produkte/Dienstleistungen oder Produkt-/Dienstleistungsgruppen angeboten werden.

486

Auch Produkte und/oder Dienstleistungen, die über 5% des Unternehmensgruppenumsatzes ausmachen, sind zu beschreiben. [§ 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

487

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-VPL).

488

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.

489

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.

490

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 Geschäftsvorfalls dokumentiert werden.

491

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

492

Zur Anwendung von Verrechnungspreismethoden werden häufig Finanzinformationen herangezogen (zB Operating Margins für die TNMM, Bruttogewinn für die Residualwertmethode, Cost Plus sowie andere Finanzdaten für den Profit Split / im Allgemeinen auf Transaktionsbasis). Daher 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 die bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendeten Finanzdaten mit dem Jahresabschluss verknüpft werden können. Daraus muss hervorgehen, 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

493

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 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.

494

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

495

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).

496

Meldepflicht liegt gemäß [§ 5 Z 7 bis 9 EU-MPfG](#) vor, wenn es sich um Verrechnungspreisgestaltungen handelt,

- i. die unilateralen Safe-Harbor-Regeln (s. Definition in Z 4.102 OECD-VPL) nutzen; oder

- ii. mit Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswerten, wobei die gesetzliche Definition in weiten Teilen jener der OECD-VPL entspricht (Rz 154); 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.

497

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

498

Entsprechen die Verrechnungspreise eines multinationalen Konzerns nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, so kann die Abgabenbehörde in einem Land den Gewinn eines verbundenen Unternehmens berichtigten (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 509), so ist zu prüfen, ob als Sekundärberichtigung eine verdeckte Ausschüttung oder eine verdeckte Einlage im Sinne von [§ 8 KStG 1988](#) vorliegt.

4.1.2. Primärberichtigungen

499

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).

500

Um zu vermeiden, dass durch eine 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, 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 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 erst im Jahr X5 von der M-Corp rückfordert.

501

Kann von der ausländischen Konzerngesellschaft eine Gegenberichtigung im anderen Staat trotz Vorlage einer einwandfreien Dokumentation über die österreichische Primärberichtigung nicht erwirkt werden, steht hierzu die Möglichkeit eines Verständigungs- oder Schiedsverfahrens (Rz 525) zur Verfügung.

502

Eine vom zuständigen Finanzamt geprüfte und als fremdverhaltenskonform beurteilte ausländische Primärberichtigung kann von Amts wegen unilateral als Grundlage für eine österreichische Gegenberichtigung nach [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) iVm Art. 9 DBA herangezogen werden (korrespondierende, primäre Gegenberichtigung). Eines Verständigungsverfahrens bedarf es hierzu nicht notwendigerweise (EAS 2493). Der Abgabepflichtige, der eine derartige Gegenberichtigung anstrebt, hat beim zuständigen Finanzamt einen Antrag zu stellen, aus dem hervorgeht, dass eine korrespondierende Gegenberichtigung nach [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) iVm Art. 9 DBA 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). Eine automatische Gegenberichtigung zu ausländischen Gewinnberichtigungen ist jedenfalls nicht zulässig.

503

Für den Gegenberichtigungsantrag kommen verschiedene verfahrensrechtliche Grundlagen in Betracht. 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 für sich keine neue Tatsache dar (BFG 29.12.2017, RV/6100410/2017). Auch eine Berichtigung nach [§ 299 BAO](#) oder ein Rechtsmittel gemäß [§ 243 BAO](#) können als Antragsgrundlage herangezogen werden. 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 Verständigungs- oder Schiedsverfahrens durchbrochen werden (vgl. Abschnitt B.6.4 der Info des BMF vom 24.7.2019, BMF-010221/0237-IV/8/2019). 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.

504

Auch seitens des Abgabepflichtigen sind zur Herstellung eines fremdvergleichskonformen Zustands nachträgliche (d.h. nach Einreichung der Steuererklärung und Festsetzung der Steuer) Korrekturen der Verrechnungspreise in Österreich möglich, sofern dies die Verfahrensvorschriften (siehe Rz 503) zulassen (Hinweis auf OECD-MK Art. 9 Z 6.1). Begeht der Abgabepflichtige eine Gegenberichtigung in Österreich, um nachträglich im Ausland selbst vorgenommene Korrekturen (zB zur Beseitigung von Schreib- oder Rechenfehlern) zu berichtigen, so gelten die Ausführungen der voranstehenden Randziffern. Ist keine korrespondierende Gegenberichtigung möglich und kommt es dadurch zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, kann diese im Wege eines Verständigungsverfahrens beseitigt werden (Rz 525).

505

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).

506

Die vorstehenden Grundsätze gelten sinngemäß auch für Unternehmen, die grenzüberschreitend durch Betriebsstätten tätig sind.

4.1.3. Körperschaftsteuerliche Sekundärberichtigungen

4.1.3.1. Verrechnungspreisforderungen

507

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 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 und damit zu Sekundärberichtigungen führen.

508

Nach den OECD-VPL sollen internationale Verrechnungspreiskorrekturen, wenn möglich, durch eine Rückführung der verlagerten Gewinne umgesetzt werden. Die Gewinnverlagerung wird diesfalls gleichsam als verdecktes Darlehen (Z 4.77 OECD-VPL) 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 499 f hat wegen einer doppelten Anlastung der Produktionsentwicklungskosten eine Gewinnverlagerung in Höhe von 300.000 an die US-Muttergesellschaft stattgefunden. Die US-Gesellschaft hat daher die Verpflichtung, diesen Betrag an die österreichische Tochtergesellschaft rückzuführen, sodass die österreichische Tochtergesellschaft eine Verrechnungspreisforderung in Höhe von 300.000 in ihrem steuerlichen Betriebsvermögen auszuweisen hat (Sekundärberichtigung).

509

Wird eine Verrechnungspreisforderung eines inländischen Unternehmens von dem verbundenen ausländischen Unternehmen nicht als Verrechnungspreisverbindlichkeit anerkannt, so ist zu prüfen, ob durch das inländische Unternehmen eine verdeckte Ausschüttung oder verdeckte Einlage bewirkt wird (zB durch den Verzicht auf weitere Schritte zur Einbringung der Forderung, Rz 514 ff). Das Anerkenntnis der Verbindlichkeit kann zB durch eine vom verbundenen Unternehmen unterfertigte Akzeptanzerklärung glaubhaft gemacht werden.

Es ist ausreichend, wenn die ausländische Gesellschaft die Verrechnungspreisverbindlichkeit unter der Bedingung anerkennt, dass die zugrundeliegende Gewinnkorrektur auch von der ausländischen Steuerverwaltung akzeptiert wird. Anerkennt die ausländische Behörde die Verrechnungspreisverbindlichkeit nicht und sollte nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens die Gewinnkorrektur von Österreich zurückgenommen werden, ist die österreichische Verrechnungspreisforderung steuerneutral auszubuchen, ohne dass dies zu einer verdeckten Ausschüttung umqualifiziert wird.

510

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 oder verdeckte Ausschüttung bewirken. Dies vermag erst ein kompletter Verzicht, sofern dieser nicht aus betrieblichen, sondern aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt (zur verdeckten Einlage BFG 7.5.2014, RV/7100052/2012).

4.1.3.2. Verrechnungspreisverbindlichkeiten

511

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 502).

Beispiel:

Lizen Gebühren, 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 wieder aufgenommenen 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 – im Jahr 6 in die unternehmensrechtliche Buchhaltung aufzunehmen ist.

512

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](#) verpflichtet, diese österreichische Abzugsteuer bei der Steuererhebung für die Jahre 1 bis 4, in denen die Lizenzgebührenerhöhung in Kanada der Besteuerung unterzogen wurde, anzurechnen.

513

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 verjährt Schulden nachträglich (freiwillig) anerkannt, ist im Allgemeinen nicht anzunehmen, dass sie zusätzlich auch noch zur Leistung von Zinsen bereit sein werden.

4.1.3.3. Verdeckte Ausschüttungen

514

Scheidet im Fall von Verrechnungspreisberichtigungen gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) iVm Art. 9 DBA der Ansatz einer Verrechnungspreisforderung in der Tochtergesellschaft als Sekundärberichtigung aus (Rz 509), wird eine verdeckte Ausschüttung als Sekundärfolge der Verrechnungspreisberichtigung zu prüfen 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). Verzichtet beispielsweise ein inländisches Unternehmen im Zeitpunkt einer Verrechnungspreisberichtigung auf die Verrechnungspreisforderung gegenüber der Muttergesellschaft, so wird dies die Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Ausschüttung erfüllen.

515

Liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, ist nicht nur der Gewinn der inländischen Gesellschaft zu erhöhen, sondern auch die Unterlassung des Kapitalertragsteuerabzugs festzustellen. Die Bemessungsgrundlage für die KEST hängt davon ab, ob die ausschüttende Gesellschaft die vorzuschreibende KEST trägt oder nicht (KStR 2013 Rz 820). Die KEST ist in voller Höhe nachzu fordern, wenn die Voraussetzungen für eine Entlastung an der Quelle nicht vorliegen; etwa im Falle einer offenkundigen verdeckten Ausschüttung gemäß [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) oder mangels Vorliegen einer Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Muttergesellschaft auf den für Zwecke einer Entlastung an der Quelle in Österreich aufgelegten Vordrucken ([§ 4 Abs. 2 lit. b der Verordnung](#) BGBI. Nr. 56/1995; [§ 5 Abs. 1 Z 1 DBA-Entlastungsverordnung](#) [BGBI. III Nr. 92/2005 idGf]). Einer nach Unionsrecht oder DBA bestehenden Entlastungsverpflichtung wird diesfalls im Rückerstattungsweg nachgekommen. Das für die Rückerstattung zuständige Finanzamt ist das Finanzamt für Großbetriebe ([§ 61 Abs. 4 BAO](#)).

Beispiel:

Wäre im Fall des Beispiels der Rz 499 f die US-Gesellschaft nicht zur Anerkennung der Gewinnrückführungsverpflichtung bereit und verzichtet die österreichische Gesellschaft auf die Eintreibung der Forderung, 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 (33,3333% von 300.000) vorzuschreiben. Das DBA-USA schützt die amerikanische M-Corp nicht vor einer österreichischen Quellenabzugsbesteuerung; allerdings besteht gemäß [Art. 10 Abs. 2 DBA-USA](#) Anrecht auf Entlastung der die 5-prozentige Quellensteuer übersteigenden Beträge. Liegen die Voraussetzungen einer Entlastung an der Quelle nicht vor, muss von der M-Corp beim Finanzamt für Großbetriebe ein Rückerstattungsantrag gestellt werden.

516

Eine verdeckte Ausschüttung ist offenkundig getätigt worden, wenn die mit der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter verbundene Minderung des steuerpflichtigen Gewinns 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).

517

Die Quellensteuersätze des Art. 10 Abs. 2 OECD-MA beziehen sich jeweils auf den Bruttbetrag der Dividende. Die KEST kürzt daher nicht die Bemessungsgrundlage; auch dann nicht, wenn sie von der ausschüttenden Gesellschaft getragen wird. Wird die KEST 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 hochzurechnende KESt-Belastung (33,33% bzw. 37,93% bei natürlichen Personen als Gesellschafter).

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>	300.000
<i>von T-GmbH gemäß innerstaatlichem Recht zu tragende KESt (33,33%)</i>	+ 100.000
<i>verdeckte Gewinnausschüttung (brutto)</i>	<u>400.000</u>
<i>KESt gemäß DBA (5%)</i>	20.000
<i>tatsächlich einbehaltene KESt</i>	-100.000
<i>Rückerstattungsbetrag</i>	- 80.000

Diese Berechnungsvariante entspricht auch der Rechtsauffassung des BFH (BFH 18.3.1982, I R 165/78, BStBl II 1982, 518).

518

Die Nichterhebung der KESt kann im Fall einer offenkundigen verdeckten Ausschüttung nicht in allen Fällen mit einer Nichterhebung der KESt aus grobem Verschulden im Sinn von [§ 217 Abs. 7 BAO](#) (Säumniszuschläge) gleichgesetzt werden. Die Nichtbeachtung einer sich aus den OECD-VPL eindeutig ergebenden Rechtsfolge löst zwar eine offenkundige verdeckte Ausschüttung aus, kann aber durchaus als minderer 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).

519

Werden die Verrechnungspreise nicht gegenüber einer ausländischen Muttergesellschaft, sondern gegenüber anderen im Konzernverbund stehenden Gesellschaften berichtet, die aber nicht zur Rückführung des verlagerten Gewinns bereit sind, ist das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an die Muttergesellschaft zu prüfen (Rz 514). Denn wendet eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwester gesellschaft einen Vermögensvorteil zu und liegt die 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 Schwester gesellschaft vor (VwGH 30.5.1995, [91/13/0248](#)).

4.1.3.4. Verdeckte Einlagen

520

Während Sekundärfolgen bei Gewinnverlagerungen von der inländischen Tochtergesellschaft zur ausländischen Muttergesellschaft (up-stream) zu einer verdeckten Ausschüttung 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.

4.1.4. Umsatzsteuerliche Sekundärberichtigungen

4.1.4.1. Anwendung des Normalwerts (§ 4 Abs. 9 UStG 1994)

521

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).

522

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 erkennt 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 nachzuheben 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 Konzern Tochtergesellschaft. 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)

523

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 508 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 Betriebstätte einzustufen ist – durch das Betriebsstättenfinanzamt, sei es sonst im Erstattungsweg durch das Finanzamt Österreich (§ 60 Abs. 2 Z 2 BAO).

4.1.4.3. Unentgeltliche konzerninterne Leistungen

524

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 Vorsteuerausschluss. 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 Vorsteuerausschluss, 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).

4.2. Maßnahmen zur Streitbeilegung

525

Sollte es im Zuge einer Verrechnungspreiskorrektur zu einer Doppelbesteuerung kommen und diese nicht durch eine korrespondierende Gegenberichtigung (siehe Rz 500 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-BStB](#)) 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.

4.3. Unilaterales Ruling und bi-/multilaterale Advance Pricing Agreements (APA)

526

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).

527

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-VPL). 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.

528

Österreich führt auf Antrag bilaterale und 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).

529

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.

4.4. Grenzüberschreitende Verrechnungspreiskontrolle

530

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.

531

Im Verhältnis zu Deutschland kann als zusätzliche Rechtsgrundlage [Art. 4 Abs. 2 Amtshilfevertrag](#) (Vertrag zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen, BGBl. Nr. 249/1955) herangezogen werden. Auf Basis dessen können Finanzämter in dringenden Fällen direkt miteinander in Kontakt treten und Informationen, zB im Rahmen von Verrechnungspreisprüfungen, austauschen (vgl. Erlass des BMF vom 14.2.2014, BMF-010221/0792-VI/8/2013, BMF-AV Nr. 7/2014).

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 2021 oder den OECD-VPL stehen. Nachstehende EAS werden mit Veröffentlichung der VPR 2021 zur Gänze unanwendbar: EAS 310, EAS 2197, EAS 3055, EAS 3140.

EAS-Nr.	Datum	DBA-Partner	Stichwort	VPR 2021
EAS 18	31.07.1991	-	Konzerninterne Dienstleistungsgebühr, Fremdvergleichsgrundsatz allg.	-
EAS 55	05.12.1991	Japan	Verlustabdeckung einer Service-Tochtergesellschaft, Fremdvergleichsgrundsatz allg.	-
EAS 79	23.01.1992	Polen	Fremdübliche Vergütung für Subauftragnehmer einer österreichischen Baufirma	-
EAS 89	10.02.1992	Schweiz	Versicherungsbetriebsstätte, Verlustraufteilung	Rz 351
EAS 106	24.03.1992	Deutschland	Personengesellschaft, außerbetriebliche Leistungsbeziehung	Rz 394
EAS 146	06.07.1992	Deutschland, USA	Nicht vertretbare Garantieleistung für Sublieferauftrag	-
EAS 172	08.10.1992	Griechenland, Norwegen	Restaurant auf Kreuzfahrtschiff ist inländische Betriebsstätte; Fremdvergleichsgrundsatz allg., erhöhte Mitwirkungspflicht	-
EAS 197	19.11.1992	-	Anlauf- und Markterschließungsverluste einer Vertriebsgesellschaft	-
EAS 218	11.12.1992	Deutschland	Konzerninterne Werbeleistung; Dienstleistungsvergütung mit Kostenaufschlagsmethode	-
EAS 312	11.10.1993	Schweiz	Umsatzabhängige Managementgebühren, Gesellschaftertätigkeiten	-
EAS 325	27.10.1993	Schweiz	Werbeleistung, Durchlaufkosten, Kostenaufschlagsmethode	-
EAS 342	03.12.1993	Deutschland, Schweiz	Kostendurchleitung in Steueroasen, spontaner Informationsaustausch	-
EAS 399	24.02.1994	Deutschland	Personengesellschaft, Kapitalvermögen, Zurechnung Betriebsstätte	Rz 289
EAS 436	04.05.1994	Deutschland	Personengesellschaft, Kapitalvermögen, Zurechnung Betriebsstätte	Rz 289

EAS-Nr.	Datum	DBA-Partner	Stichwort	VPR 2021
EAS 446	08.06.1994	Ungarn	Investmentbetriebsstätte, Zurechnung Wertpapiere	Rz 295
EAS 503	22.09.1994	Deutschland	Personengesellschaft, Kapitalvermögen, Zurechnung Betriebsstätte	Rz 289
EAS 554	19.12.1994	Deutschland	Personengesellschaft, Kapitalvermögen, Zurechnung Betriebsstätte	Rz 289
EAS 556	02.01.1995	Deutschland	Vermögensverwaltende Personengesellschaft, Qualifikationskonflikt	Rz 401
EAS 585	27.02.1995	Deutschland	Personengesellschaft, Kapitalvermögen, Zurechnung Betriebsstätte	Rz 289
EAS 604	27.03.1995	-	Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten	Rz 409, 410
EAS 647	31.05.1995	Südkorea	Bau- und Montagebetriebsstätte, Liefergewinnbesteuerung	Rz 367
EAS 751	11.11.1995	Russland	Bau- und Montagebetriebsstätte, Generalunternehmer, Unzulässige Methoden zur Betriebsstättengewinnermittlung	Rz 362, 368, 369
EAS 804	29.01.1996	Niederlande	Rangordnung der Verrechnungspreismethoden	-
EAS 813	22.02.1996	-	Inländische Einkaufsgesellschaft, Verrechnungspreismethoden	-
EAS 820	22.02.1996	-	Bloßer Verweis auf EAS 829	-
EAS 829	05.03.1996	-	Inländische Handelsgesellschaft einer Off-Shore-Gesellschaft	-
EAS 861	29.04.1996	Schweiz	Keine Gewinnzurechnung an funktionslose Zwischengesellschaft	-
EAS 909	12.07.1996	Schweiz	Frage des BP-Abschlusses bei laufenden Verständigungs- und Amtshilfeverfahren	Rz 410
EAS 943	24.09.1996	Schweiz	Betriebsstättengewinnermittlung, indirekt, Veräußerung	Rz 352
EAS 974	02.12.1996	Deutschland	Zinsenverzicht, Gesellschafterkapitalzuführung	-
EAS 979	02.12.1996	Spanien	Liefergewinnbesteuerung, Baubetriebsstätte	Rz 366
EAS 1061	21.04.1997	Zypern	Einkaufskommissionstätigkeit, funktionslose Zwischengesellschaft	-
EAS 1068	30.04.1997	Italien	Nachträgliche Einkünfte, Betriebsstätte	Rz 345
EAS 1089	24.07.1997	Niederlande	Internationale Amtshilfemöglichkeit entbindet nicht von der Erfüllung der Offenlegungspflicht	Rz 410
EAS 1090	19.06.1997	-	Zinsen, Konzerndarlehen	Rz 112
EAS 1138	29.09.1997	Schweiz	Gewinnzurechnung zu schweizerischer Finanzdienstleistungsbetriebstätte	-

EAS-Nr.	Datum	DBA-Partner	Stichwort	VPR 2021
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 Kommissionärsgesellschaft 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	Rz 362
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 1712	28.08.2000	Russland	Personengesellschaft, außerbetriebliche Leistungsbeziehungen, Geschäftsführerbezüge	Rz 396
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 1785	05.02.2001	Schweiz	Nachträgliche Einkünfte, Betriebsstätte, Zinsen	Rz 347
EAS 1818	12.03.2001	Italien	Zinsen, Konzerndarlehen	Rz 112
EAS 1838	23.04.2001	Irland	Betriebsstättengewinnermittlung, Arbeitskräftegestellung	Rz 281
EAS 1858	07.06.2001	Schweiz	Arbeitskräfteüberlassung, Beendigungsentgelt	Rz 195
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-Nr.	Datum	DBA-Partner	Stichwort	VPR 2021
EAS 1879	23.07.2001	Schweiz	Ostgeschäfte über eine österreichische Schwesteragenturgesellschaft; Vermittlerfunktion, Kostenaufschlagsmethode	-
EAS 1983	11.01.2002	Deutschland	Bau- und Montagebetriebsstätte, Zinseinkünfte	Rz 365
EAS 2007	11.03.2002	Deutschland	Unterbetriebsstätte einer Personengesellschaft	Rz 311
EAS 2125	14.10.2002	Deutschland	Kommissionär, Vertreterbetriebsstätte, Konzernstrukturänderung	Rz 278
EAS 2128	24.03.2003	Deutschland	Vertriebsgesellschaft (Vergütung), Ein-Steuerpflichtiger-Ansatz, Vertreterbetriebsstätte	Rz 83, 278, 337
EAS 2149	28.10.2002	Türkei	Bau- und Montagebetriebsstätte, Funktionsanalyse	Rz 367
EAS 2153	28.10.2002	Niederlande	Konzernrestrukturierungskosten (Shareholder Activities)	Rz 103
EAS 2204	07.01.2003	Schweiz	Mitwirkungspflichten, befristete Steuerbefreiung bis Abschluss des Verständigungsverfahrens, § 48 BAO	-
EAS 2228	11.02.2003	Schweiz	Arbeitskräfteüberlassung, Beendigungsentgelt	Rz 195
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	Rz 278
EAS 2328	28.07.2003	Deutschland	Abhängiger Vertreter, Funktionsreduktion einer österreichischen Konzerngesellschaft, Kundenstockübertragung	-
EAS 2349	04.09.2003	Deutschland	Markennutzung bei Handelsbetrieb	Rz 147
EAS 2358	14.10.2003	Deutschland	Personengesellschaft, außerbetriebliche Leistungsbeziehungen, Qualifikationskonflikt	Rz 394
EAS 2363	27.10.2003	Deutschland	Betriebsstättengewinnermittlung, AOA, Zinsen	Rz 319
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	Zinsloses Familiendarlehen, § 6 Z 6 EStG 1988 im außerbetrieblichen Bereich nicht anwendbar	Rz 14
EAS 2493	19.07.2004	USA	Korrespondierende Gegenberichtigung	Rz 502
EAS 2524	31.11.2004	Schweiz	Wirtschaftsgutüberführung bei Umgründung	Rz 327

EAS-Nr.	Datum	DBA-Partner	Stichwort	VPR 2021
EAS 2668	18.10.2005	Deutschland	Versicherungsunternehmen, indirekte Gewinnaufteilung, Rohprämienschlüssel	-
EAS 2681	14.12.2005	Frankreich	Kommissionär, Vertreterbetriebsstätte, Konzernstrukturänderung	Rz 251, 276, 278, 338
EAS 2690	23.01.2006	Deutschland	Betriebsstättengewinnermittlung, Markterschließung	Rz 342
EAS 2739	26.06.2006	-	Nichtanerkennung einer Factoring-Vereinbarung	Rz 132
EAS 2837	23.03.2007	Deutschland	Anwendung Kostenaufschlagsmethode, Umsatzmarge	-
EAS 2860	22.05.2007	USA	Aufteilung des Währungsrisikos	Rz 192, 193
EAS 2873	17.08.2007	Thailand	Dauerverluste über 14 Jahre, Verrechnungspreisberichtigung	-
EAS 2891	17.09.2007	Schweiz	Schweizerische Finanzierungsbetriebsstätte, Rechtsmissbrauch	-
EAS 2893	08.10.2007	Deutschland	Investitionsprämie, Kostenaufschlagsmethode, Standortvorteil	Rz 199
EAS 2896	29.10.2007	Ungarn	Garantiegebühr, Bankbürgschaften (Avalprovision)	Rz 129
EAS 2913	22.11.2007	USA	US-SOX-Kosten (Shareholder Activities)	Rz 103
EAS 2931	07.02.2008	Deutschland	Erstmalige Anwendung des AOA	Rz 289
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 2954	28.03.2008	Italien	Liefergewinnbesteuerung, Baubetriebsstätte	Rz 366
EAS 2987	23.07.2008	Deutschland	Konzernstrukturänderung (Produktion)	-
EAS 3006	27.10.2008	Großbritannien	Funktionsverlagerung, AOA, wirtschaftliches Eigentum bei immateriellen Werten	Rz 91, 293
EAS 3009	22.10.2008	-	Säumniszuschlag, Sekundärberichtigung	Rz 516, 518
EAS 3010	18.12.2008	Slowakei	Betriebsstättengewinnermittlung, Zuordnung einer Beteiligung	Rz 291
EAS 3018	18.11.2008	Slowakei	Betriebsstättengewinnermittlung, Zuordnung einer Beteiligung	Rz 291
EAS 3045	24.03.2009	Deutschland	Betriebsstättengewinnermittlung, Vorlaufkosten, Musicalgastspiel	Rz 344
EAS 3069	22.07.2009	Deutschland	Funktionsverlagerung, TNMM	Rz 62

EAS-Nr.	Datum	DBA-Partner	Stichwort	VPR 2021
EAS 3074	31.07.2009	Schweiz	Markennutzung bei Handelsbetrieb	Rz 147
EAS 3116	17.12.2009	Deutschland	Ein-Steuerpflichtiger-Ansatz, Vertreterbetriebsstätte	Rz 337
EAS 3164	21.06.2010	Deutschland	AOA, Funktionsanalyse	Rz 310
EAS 3185	21.10.2010	Deutschland	Baubetriebsstätte, Kostenschlüsselmethode	Rz 360
EAS 3198	24.01.2011	-	Wiederverkaufspreismethode	Rz 29
EAS 3199	21.02.2011	Tschechien	Geschäftsführerentsendung	Rz 253
EAS 3209	11.05.2011	Deutschland	AOA, wesentliche Mitarbeiterfunktionen	Rz 284
EAS 3210	28.03.2011	Luxemburg	Zwischengeschaltete Konzerngesellschaft	Rz 23
EAS 3220	11.05.2011	USA	Nachträgliche Einkünfte, Betriebsstätte	Rz 345
EAS 3229	14.07.2011	Liechtenstein	AOA, Betriebsstättengewinnermittlung	Rz 283, 286
EAS 3232	19.08.2011	USA	Vertreterbetriebsstätte, Entgegennahme von Bestellungen	Rz 276
EAS 3251	25.11.2011	Türkei	Tiefbohrungen, Baubetriebsstätte, Gewinnzurechnung	Rz 292, 328
EAS 3253	31.10.2011	Tschechien	Bau- und Montagebetriebsstätte, Kostenaufschlagsmethode	Rz 359
EAS 3261	27.01.2012	Deutschland	Betriebsstätte, Mitbenutzung von Räumlichkeiten	Rz 259
EAS 3270	20.02.2012	Deutschland	Vertreterbetriebsstätte, Aufbau inländischer Markt	Rz 262, 276
EAS 3272	20.04.2012	Deutschland	Inländische ARGE mit deutschem Partner	Rz 397
EAS 3288	19.06.2012	USA	Betriebsstätte, Kontaktbüro	Rz 251
EAS 3294	24.08.2012	Deutschland	Sprache der VP-Dokumentation	Rz 413
EAS 3303	23.11.2012	Ungarn	Betriebliche Personengesellschaft, Drittstaatskapitalerträge	Rz 375
EAS 3304	23.11.2012	Ungarn	Vermögensverwaltende Personengesellschaft, Drittstaatskapitalerträge	Rz 399
EAS 3308	21.12.2012	Deutschland	Personengesellschaft, Abfärbetheorie	Rz 375
EAS 3317	08.04.2013	Liechtenstein	Betriebsstättengewinnermittlung, Zuordnung einer Beteiligung	Rz 291
EAS 3371	13.06.2016	Liechtenstein	Betriebsstättengewinnermittlung, Freiberufler	Rz 286, 291
EAS 3399	08.06.2018	Deutschland	Vertriebsbüro einer Versicherungsgesellschaft keine Hilfsbetriebsstätte	Rz 251
EAS 3403	08.06.2018	Deutschland	Zurechnung einer Beteiligung an eine deutsche Einheits-KG	Rz 288, 291, 375

EAS-Nr.	Datum	DBA-Partner	Stichwort	VPR 2021
EAS 3405	22.05.2018	Italien	Bau- und Montagebetriebsstätte, Generalunternehmer	Rz 362
EAS 3408	03.09.2018	Deutschland	Digitale Produkte und Dienstleistungen im KFZ- Handel	Rz 276
EAS 3410	05.02.2019	Schweiz	Betriebsstättengewinnermittlung, Rohprämienschlüssel	Rz 315, 351

5.2. Dokumente der OECD und EU

Die in den VPR 2021 zitierten Dokumente 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/system/files/2016-09/c_2011_16_en.pdf
- EU-JTPF (2019), The application of the profit split method within the EU,
https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-03/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?module=treaty-detail&treatynum=127>
- 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), Überarbeitete Leitlinien zur Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode – BEPS Aktionspunkt 10, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10-DEU.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>