



BMF – IV/4 (IV/4)

28. Oktober 2010

BMF-010221/2522-IV/4/2010

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Finanzprokuratur
Portalverbund/Bundesintranet
Steuerfahndung
unabhängigen Finanzsenat

VPR 2010, Verrechnungspreisrichtlinien 2010

Die Verrechnungspreisrichtlinien 2010 stellen einen Auslegungsbehelf zur Handhabung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.

Bundesministerium für Finanzen, 28. Oktober 2010

1. Teil: Multinationale Konzernstrukturen

1.1. Rechtsgrundlagen der Einkunftsabgrenzung

1.1.1. Der OECD-Fremdvergleichsgrundsatz

1

Verrechnungspreise dienen der Herbeiführung einer sachlich gerechtfertigten Ergebnisaufteilung von Wirtschaftsbeziehungen zwischen Nahestehenden. Werden grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Gesellschaften unterhalten, müssen diese für steuerliche Belange so gestaltet werden, dass es hierdurch nicht zu internationalen Gewinnverschiebungen kommt. Zu diesem Zweck müssen die Geschäftsbeziehungen 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).

2

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

3

Die OECD-VPG 1995 sind mit ihren Updates 1996, 1997 und 1998 in einer zwischen der Schweiz und Österreich abgestimmten deutschen Übersetzung in AÖF Nr. 114/1996, 122/1997, 155/1998, 171/2000 veröffentlicht worden. Mit OECD-Empfehlung vom 22. Juli 2010 wurde um Beachtung des Updates 2010 ersucht, in dem die Kapitel I bis III der OECD-VPG 1995 einer vertiefenden Überarbeitung unterzogen wurden und ein neues Kapitel IX in Bezug auf Unternehmensreorganisationen angeschlossen wurde. Die VPR 2010 sind auf der Grundlage der OECD-VPG erstellt und sollen ihre innerstaatliche Umsetzung erleichtern und sicherstellen; sie schließen nicht aus, weiterführende Hinweise aus den OECD-VPG in der jeweiligen Fassung zu nutzen. Soweit die VPR 2010 auf Absätze der Kapitel I – III der OECD-

VPG verweisen, finden sich Doppelverweisungen, um die Nutzung der deutschen Übersetzung weiterhin zu ermöglichen; ein der Absatzzitierung nachgestelltes „rev“ verweist auf die inhaltlich gleiche Fundstelle in der revidierten Fassung des Updates 2010.

4

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

1.1.2. Internationale Rechtsgrundlagen

1.1.2.1. Kapitalgesellschaften

5

Art. 9 des OECD-Musterabkommens sieht das Erfordernis einer fremdverhaltenskonformen Gewinnaufteilung zwischen nahestehenden "Gesellschaften" im Sinn der DBA-Terminologie, sonach insbesondere zwischen Kapitalgesellschaften, vor. Art. 9 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 zugemessen.

6

Sofern kein Fall von Abkommensmissbrauch vorliegt, entfaltet Art. 9 DBA daher eine Sperrwirkung, die dazu verpflichtet, den inländischen Gewinn einer zu einem multinationalen Konzern gehörenden Gesellschaft höchstens im fremdüblichen Ausmaß zu besteuern.

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 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.

7

Die Grundsätze des Art. 9 des OECD-Musterabkommens haben auch in Art. 4 Abs. 1 des EU-Schiedsübereinkommens Eingang gefunden. Treten zwischen den EU-Mitgliedstaaten Konflikte bei der steuerlichen Gewinnaufteilung zwischen nahestehenden Kapitalgesellschaften auf, dann werden Schiedsverfahren unter Berücksichtigung dieser OECD-Grundsätze geführt werden.

1.1.2.2. Betriebstätten

8

Art. 7 des OECD-Musterabkommens legt fest, dass im grenzüberschreitenden Verhältnis zwischen den Betriebstätten eines Unternehmens die Gewinnaufteilung ebenfalls nach Fremdverhaltensgesichtspunkten zu erfolgen hat. Hierbei sind die Grundsätze des AOA (Rz 181) zu beachten. Nach diesen Grundsätzen soll im grenzüberschreitenden Verhältnis jede Betriebstätte im Grundsatz stets so behandelt werden, als wäre sie ein selbständiges und unabhängiges Unternehmen („separate entity approach“). Daher sind auch die OECD-VPG analog anwendbar.

9

Allerdings bedarf der AOA zu seiner vollständigen Umsetzung eines neugefassten Art. 7, der noch in keinem österreichischen DBA enthalten ist. Derzeit ergeben sich daher aus dem OECD-Kommentar zu Art. 7 gewisse Einschränkungen in der Umsetzung des AOA, die darauf zurückzuführen sind, dass Auslandsbetriebstätten - anders als Auslandstochtergesellschaften - keine eigenen Steuerpflichtigen sind; Stammhaus und Auslandsbetriebstätte bilden vielmehr zusammen einen einzigen Steuerpflichtigen (siehe hierzu Rz 180).

10

Da die Gewinne von Personengesellschaften nach der Transparenzmethode in den Händen der Gesellschafter besteuert werden, bildet Art. 7 DBA auch die Rechtsgrundlage für die internationale Gewinnaufteilung, wenn ein Steuerpflichtiger grenzüberschreitend an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt ist; denn die Betriebstätten der ausländischen Personengesellschaft bilden Betriebstätten des Gesellschafters.

11

Die Grundsätze des Art. 7 des OECD-Musterabkommens haben auch in Art. 4 Abs. 2 des EU-Schiedsübereinkommens Eingang gefunden. Treten daher zwischen den EU-Mitgliedstaaten Konflikte bei der steuerlichen Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebstätte auf, dann werden Schiedsverfahren unter Berücksichtigung dieser OECD-Grundsätze geführt werden.

1.1.3. Innerstaatliche Rechtsgrundlagen

12

Hat sich in einem ausländischen Außenprüfungsverfahren (zutreffend) gezeigt, dass der im Ausland versteuerte Gewinn zu niedrig und der in Österreich versteuerte Gewinn zu hoch angesetzt worden ist, dann bedarf eine korrespondierende Gewinnkorrektur auf österreichischer Seite keiner innerstaatlichen Rechtsgrundlage, weil hier das Doppelbesteuerungsabkommen unmittelbar seine Sperrwirkung entfaltet. DBAs haben zwar nur den Rang einfacher Bundesgesetze, gehen aber als "lex specialis" den entgegenstehenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts vor (vgl. VwGH 28.6.1963, 2312/61, VwGH 17.12.1975, 1037/75, BFH 18.9.1968, I R 56/67).

13

Erfordert hingegen der im Doppelbesteuerungsabkommen verankerte internationale Fremdvergleichsgrundsatz eine Gewinnerhöhung in Österreich, dann wird nach herrschender Auffassung das Abkommen als bloße Ermächtigungsvorschrift gesehen, die der Ausfüllung durch innerstaatliches Recht bedarf (BFH 21.1.1981, I R 153/77, BStBl II 1981, 517 mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen).

14

Die primäre innerstaatliche Rechtsgrundlage für Gewinnerhöhungen zur Wahrnehmung des in Art. 9 der DBA verankerten Fremdvergleichsgrundsatzes bildet § 6 Z 6 EStG 1988. Diese Bestimmung soll innerstaatlich die abkommensrechtlich erforderliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes sicherstellen. Dies verlangt nach Kongruenz des innerstaatlichen und des zwischenstaatlichen Fremdvergleichsgrundsatzes (Hinweis auf EStR 2000 Rz 2511). Die Bestimmung stellt klar, dass sie nicht nur für Lieferungen, sondern auch für unternehmensinterne Dienstleistungen gilt, wie zB der Hingabe von Finanzierungskrediten.

Beispiel:

Die österreichische Muttergesellschaft gewährt an ihre niederländische Tochtergesellschaft einen zinsfreien Kredit. Nach den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen wäre der Ansatz eines Zinsenaufwandes fremdverhaltenskonform. Gemäß Art. 9 wird in den Niederlanden der fremdübliche Zinsenaufwand gewinnmindernd abgesetzt. Würde auf österreichischer Seite § 6 Z 6 EStG 1988 so ausgelegt, dass er einer steuerlichen Erfassung der fremdüblich gebotenen Zinsen entgegensteht, würde hierdurch der Effekt einer Doppelnichtbesteuerung bewirkt: denn die in Österreich unbesteuerten Zinsen lösen auch in den Niederlanden Nichtbesteuerung aus, weil sie dort das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen kürzen.

15

Die Kongruenz von internationalem und nationalem Fremdvergleichsgrundsatz hat zur Folge, dass die OECD-VPG nicht nur ein Auslegungsinstrument für Art. 9 OECD-MA 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-Verrechnungspreisgrundsätze auf die Auslegung des § 6 Z 6 EStG 1988 durch.

16

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

1.1.4. Die rechtliche Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

17

In rechtlicher Hinsicht handelt es sich bei den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen um eine Empfehlung des Rates der OECD; der Rat empfiehlt darin den Regierungen der Mitgliedstaaten:

- 1. dass ihre Steuerverwaltungen bei der Überprüfung sowie bei der gegebenenfalls erforderlichen Berichtigung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen für Zwecke der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte die Leitlinien im Bericht 1995 befolgen, um Fremdpreise für Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen zu erhalten, wobei auf den Bericht in seiner Gesamtheit und auf die wechselseitigen Zusammenhänge zwischen den verschiedenen Kapiteln Bedacht zu nehmen ist;*
- 2. dass die Steuerverwaltungen die Steuerpflichtigen dazu anhalten, die Leitlinien im Bericht 1995 zu befolgen und dass sie zu diesem Zweck den Bericht 1995 in ihren Staaten veröffentlichen und gegebenenfalls in die Landessprache(n) übersetzen lassen;*
- 3. dass sie die Zusammenarbeit zwischen ihren Steuerverwaltungen in Verrechnungspreisfragen auf bilateraler Ebene weiter ausbauen.*

18

Angesichts der rechtlichen Qualifikation der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze als bloße Empfehlung einer internationalen Organisation kommt ihnen aus sich heraus keine rechtsverbindliche Kraft zu. OECD-Empfehlungen erlangen aber als Auslegungsinstrument für Doppelbesteuerungsabkommen rechtliche Beachtlichkeit (Hinweis auf VwGH 31.7.1996, 92/13/0172 und VwGH 24.11.1999, 94/13/0233; siehe auch UFS 14.3.2005, RV/2154-L/02).

19

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

1.2. Methodik der Verrechnungspreisermittlung

1.2.1. Die OECD-Verrechnungspreismethoden

1.2.1.1. Preisvergleichsmethode

20

Wird die Preisvergleichsmethode angewendet, dann ist bei der Preisermittlung für eine konkrete Geschäftsbeziehung zu einem nahestehenden ausländischen Unternehmen zu untersuchen, welcher Preis für eine in den wesentlichen Einzelheiten vergleichbare Geschäftsbeziehung zwischen unabhängigen Unternehmen in Rechnung gestellt wird (direkter Preisvergleich). Tätigt das Unternehmen vergleichbare Geschäfte mit Fremdunternehmen, wird der sogenannte "innere Preisvergleich" anzustellen sein, bei dem die Preise herangezogen werden, die dasselbe Unternehmen mit fremden Dritten vereinbart hat. Hierbei kommen auch Geschäftsvorfälle zwischen Personen, die dem Steuerpflichtigen nahestehen und fremden Dritten (erweiterter innerer Fremdvergleich) als Quelle für Vergleichspreise in Frage.

21

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

22

Lässt sich ein direkter Preisvergleich nicht anstellen, weil keine gleichartigen Geschäfte zwischen dem Unternehmen und einem unabhängigen Dritten oder zwischen unabhängigen Dritten vorliegen, dann können in einem begrenzten Rahmen auch ungleichartige Geschäfte (zB Preise für ähnliche Produkte) herangezogen werden („indirekter Preisvergleich“). Dies allerdings nur unter der Voraussetzung, dass der Einfluss der abweichenden Faktoren auf die Preisgestaltung im Vergleichsgeschäft eliminiert werden kann (Z 2.7 bzw. 2.14rev OECD-VPG).

Beispiel:

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

23

Bei der Vergleichbarkeitsprüfung werden neben der bloßen Vergleichbarkeit der Produkte auch die übrigen Vergleichbarkeitsfaktoren (Rz 53 ff) zu beachten sein. Es wird daher auch darauf ankommen, welche Preisauswirkung allgemeine Geschäftsfunktionen zeitigen (Z 2.9 bzw. 2.16rev OECD-VPG). Aus der Preisentwicklung mit Kunden, die nur 10% der Produkte abnehmen, kann daher noch kein verlässlicher Rückschluss auf eine fremdübliche Preisbildung mit einer ausländischen Muttergesellschaft abgeleitet werden, die 90% der Produkte abnimmt (Rz 25).

1.2.1.2. Wiederverkaufspreismethode**24**

Diese Methode 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.

25

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

Beispiel:

Die österreichische Tochtergesellschaft einer schweizerischen Kapitalgesellschaft entwickelt und produziert Werkzeuge. Anlässlich einer Außenprüfung wird festgestellt, dass Werkzeugeinheiten im Inland um 10.000 Euro aber nur um 6.000 Euro an die schweizerische Muttergesellschaft geliefert werden. Das Unternehmen bestreitet, dass 10.000 Euro ein vergleichbarer Fremdpreis wäre, da das schweizerische Unternehmen 90% der Produktion der inländischen Tochtergesellschaft abnimmt und daher völlig andere Konditionen erhalten muss als inländische Einzelkunden (siehe hierzu auch BFH 21.1.1981, I R 153/77, BStBl II 1981, 517). Der Streitfall kann durch Anwendung der Wiederverkaufspreismethode gelöst werden: hierzu ist aber eine Information darüber erforderlich, welche Preise für die inländischen Werkzeugeinheiten beim Weiterverkauf

durch die Schweizer Gesellschaft an deren Kunden erzielt werden (Fremdpreis zB 11.000 Euro), sodann ist festzustellen, welche Funktionen das schweizerische Unternehmen hierbei ausübt (Einblick in die Kostenstruktur des schweizerischen Unternehmens lässt Rückschlüsse auf deren Funktionen und Risiken zu) und es ist sodann auf dieser Grundlage zu bestimmen, welcher Abschlag vom Drittpreis diese Funktionen und Risiken des schweizerischen Unternehmens angemessen abdeckt (zB 20% = 2.200 Euro). Solcherart ergibt sich der gesuchte Verrechnungspreis mit 8.800 Euro (11.000 Euro - 2.200 Euro = 8.800 Euro).

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

1.2.1.3. Kostenaufschlagsmethode

26

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

27

Hauptanwendungsbereiche der Kostenaufschlagsmethode sind die Erbringung von Dienstleistungen und die Lieferung von Halbfabrikaten an verbundene Unternehmen (Z 2.32 bzw. 2.39rev OECD-VPG).

28

Die Kosten müssen nach einer Kalkulationsmethode ermittelt werden, die das Unternehmen auch bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt. Falls es keine Geschäfte mit fremden Dritten gibt, muss die Kostenermittlung betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen; hierbei kann für die Ermittlung der betriebswirtschaftlichen Kostenbasis die Methode der Ist-, Normal- oder Plankostenrechnung herangezogen werden. Die Kosten müssen neben den direkten Kosten auch die indirekten Kosten (Gemeinkosten) umfassen. Im Unterschied zur Nettomargenmethode bleiben aber die Verwaltungs- und Vertriebskosten außer Ansatz (siehe auch Z 2.41 bzw. 2.48rev OECD-VPG).

29

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

30

Aber auch branchenübliche Einheitlichkeit von Gewinnaufschlägen auf verschiedenen Produkten kann genutzt werden („äußerer Vergleich“).

Beispiel:

Die Gesellschaft A vertreibt Toaster über eine nahestehende Vertriebstochtergesellschaft; die Gesellschaft B vertreibt Bügeleisen über fremde Vertriebsunternehmen. Ist es branchenüblich, bei solchen Produkten einheitliche Aufschläge anzusetzen, kann aus dem Aufschlag der Gesellschaft B unter den in Z 2.35 bzw. 2.42rev der OECD-VPG näher erläuterten Bedingungen der Aufschlag der Gesellschaft A abgeleitet werden.

31

Bei einem äußeren Vergleich der Rohgewinnaufschläge mit jenen von Fremdunternehmen ist nicht nur auf die Vergleichbarkeit der Funktionen und Risiken Wert zu legen, sondern in besonderem Maße auch auf eine Vergleichbarkeit der zu Grunde liegenden Kosten zu achten (Z 2.45 bzw. 2.52rev OECD-VPG).

32

Es ist nicht entscheidend, ob der pagatorische Kostenbegriff (Aufwand) oder der wertmäßige Kostenbegriff (kalkulatorische Kosten, die nicht zu Aufwand führende Komponenten enthalten können, wie kalkulatorische Eigenkapitalzinsen oder kalkulatorische Abschreibungen) als Grundlage für den Gewinnaufschlag herangezogen wird. Auch die OECD-VPG legen sich in dieser Hinsicht nicht fest. Wesentlich ist, dass bei den für die Aufschlagsermittlung herangezogenen Vergleichsunternehmen die gleiche Kostenbasis zu Grunde gelegt wurde (Z 2.37 bzw. 2.44rev und Z 2.39 bzw. 2.46rev OECD-VPG) und dass Funktionsgleichheit besteht (Z 2.38 bzw. 2.45rev OECD-VPG), andernfalls müssten entsprechende Berichtigungen vorgenommen werden. Ist eine sinnvolle Berichtigung nicht durchführbar, weil beispielsweise ein Vergleich mit Vertriebsassistentenleistungen anderer Unternehmen angestellt wird, die auf reiner Routinebasis abgewickelt werden, während in dem zu entscheidenden Dienstleistungsfall die Verkaufsassistenten unter Verwertung eines selbstgeschaffenen immateriellen Wertes (zB eine für den Konzern aufgebaute Marktpräsenz in Osteuropa) geleistet wird, sind die Vergleichsunternehmen für die Bemessung des Gewinnaufschlages untauglich.

33

Die OECD-VPG lehnen eine rückwirkende Betrachtungsweise ab (zB Z 1.51 bzw. 3.74rev und Z 5.9 OECD-VPG). Für die Verrechnungspreisgestaltung ist daher der Grundsatz der „ex-ante“ Betrachtung maßgebend. Eine nachträgliche Korrektur des mit den Verrechnungspreisen ermittelten Gewinnes durch Zu- oder Abrechnung der tatsächlich angefallenen aliquoten Ist-Kosten wird nur dann nötig sein, wenn eine solche Vorgangsweise

auch gegenüber Fremden üblich ist; dies wäre der Fall, wenn positive oder negative Ist-Kostenabweichungen zu Lasten oder zu Gunsten des Fremdunternehmers und nicht zu Lasten oder zu Gunsten des die Kostenaufschlagsmethode anwendenden Konzernunternehmens gehen. Liegen allerdings keine ordnungsgemäßen Belege für eine betriebswirtschaftlich gedeckte Kostenermittlung vor, kann eine Verrechnungspreiskorrektur durch die Außenprüfung auf die tatsächlich angefallenen Ist-Kosten gestützt werden. Denn bei Fehlen zeitnah erstellter Unterlagen muss der Steuerpflichtige auch rückwirkende Sachverhaltsbeurteilungen auf Grund nachträglich gewonnener Erkenntnisse in Kauf nehmen (Z 5.20 OECD-VPG).

1.2.1.4. Nettomargenmethode

34

Bei Anwendung dieser Methode werden die Reingewinnspannen untersucht, die ein Unternehmen aus konzerninternen Geschäften erzielt und in Vergleich zu den Reingewinnspannen bei Fremdgeschäften gesetzt. Ist die Reingewinnspanne bei den konzerninternen Geschäften zu niedrig, bedarf es einer entsprechenden Korrektur der betroffenen Verrechnungspreise. Die Methode darf nur „geschäftsfallbezogen“ angewendet werden, wobei aber Produktgruppenbildungen zulässig sind (Rz 42).

35

Bei der Ermittlung der Reingewinnspanne wird regelmäßig auf das Verhältnis des Umsatzes zu sämtlichen Kosten im jeweiligen Geschäftsbereich abgestellt, allerdings im Allgemeinen unter Ausschluss von Zinsen und Steuern (EBIT, Earnings before Interest and Taxes). Zinsen sind aber dann mitzuberücksichtigen, wenn sie Einfluss auf die Preisgestaltung nehmen, zB wenn ein großes Handelshaus Ertrag aus langen Zahlungszielen zu seinen Lieferanten und kurzen Zahlungszielen zu seinen Kunden lukriert.

36

Ein Reingewinnvergleich unter Abstellen auf 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 Aufwand für Pensionsleistungen und Mitarbeiterbeteiligungsmodelle (Stock Options) ist im verglichenen Kostenvolumen zu belassen, wenn die Höhe des Lohnaufwandes einen wesentlichen Einfluss auf die Ertragskraft des Unternehmens nimmt. Drittvergleichsdaten, die keine entsprechenden Kostenelemente aufweisen, sind diesfalls für den Reingewinnvergleich nicht

ausreichend verlässlich. Auch Unterschiede bei Währungsgewinnen und –verlusten können die Verlässlichkeit von Drittvergleichsdaten gefährden.

37

Die Reingewinnspanne kann zum Umsatz oder zu den Kosten in ein prozentuales Verhältnis gesetzt werden (Hinweis auf Z 3.26 bzw. 2.58rev OECD-VPG). Wird der Verrechnungspreis zu einem nahestehenden Lieferanten gesucht, wird ein Reingewinnsatz vom Umsatz maßgebend sein (Reingewinnabschlagsatz); wird demgegenüber der Verrechnungspreis zu einem nahestehenden Kunden gesucht, wird mit einem kostenorientierten Reingewinnsatz zu arbeiten sein (Reingewinnaufschlagsatz). Kann ausreichend dokumentiert werden, dass nach den besonderen Gegebenheiten in dem betreffenden Wirtschaftssektor einem Reingewinnsatzvergleich im Verhältnis zu anderen Bezugsgrößen (zB zu dem mit Verkehrswerten angesetzten Anlagevermögen oder zu der Mitarbeiterzahl) eine verlässlichere Aussagekraft zukommt, kann auch ein Fremdvergleich auf dieser Grundlage angestellt werden.

38

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

1.2.1.5. Gewinnteilungsmethode

39

Diese Methode 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.

40

Die Methode ist zulässig, wenn Transaktionen so eng miteinander zusammenhängen, dass sie entweder auch im Rahmen einer Personengesellschaft stattfinden könnten oder in Fällen, in denen keine Daten aus vergleichbaren Transaktionen mit oder zwischen Fremden als Vergleichsmaßstab zur Verfügung stehen. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn von beiden Partnern einer konzerninternen Geschäftsbeziehung einzigartige und hochwertige Wirtschaftsgüter (zB immaterieller Art) eingesetzt werden. Die Methode ist ungeeignet, wenn

ein Partner der Geschäftsbeziehung lediglich Routineleistungen (zB Lohnfertigung oder Auftragsdienstleistungen) erbringt, da die Verrechnungspreise von Konzerngesellschaften mit Routinefunktionen im Allgemeinen zumindest durch die Wiederverkaufspreismethode, die Kostenaufschlagsmethode oder durch die Nettomargenmethode ermittelt werden können.

41

Die Gewinnteilung kann durch Aufteilung des geschäftsfallbezogenen Gesamtgewinnes („Gesamtgewinnmethode“) oder – nach Abgeltung der Routinefunktionen – durch Aufteilung des Restgewinnes („Restgewinnmethode“) erfolgen. Der für die Gewinnaufteilung herangezogene Aufteilungsschlüssel kann nach Maßgabe der jeweiligen Gegebenheiten auf den einschlägigen Kosten oder den eingesetzten Wirtschaftsgütern beruhen oder aus einer Schlüsselkombination bestehen.

Beispiel: (Hinweis auf den Annex zum revidierten Teil II OECD-VPG):

A und B sind grenzüberschreitend verbundene Unternehmen. Beide erzeugen gleiche Produkte und beide tragen jährlichen Entwicklungsaufwand, der immaterielle Werte schafft, die den beiden Unternehmen wechselseitig zu Gute kommen. A und B verkaufen ihre Produkte ausschließlich an Fremdadnehmer. Es sei angenommen, dass aus den Marktgegebenheiten für die bloße Produktherstellungsfunktion eine Grundrendite von 10% der Herstellungskosten abzuleiten ist und dass der Restgewinn nach der Restgewinnmethode im Verhältnis der Entwicklungskosten von A und B aufgeteilt werden soll. Der geschäftsfallbezogene und aufzuteilende Gesamtgewinn beträgt 85.

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

1. Ermittlung der Grundrendite

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

2. Aufteilung des Restgewinnes

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

3. Ergebnis der Gewinnteilungsmethode

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

1.2.2. Fragen zur Methoden Anwendung

1.2.2.1. Methodenauswahl

42

Jede Methode sollte dem Grundsatz nach nur "geschäftsfallbezogen" angewendet werden. Allerdings dürfen vergleichbare Geschäftsfälle (zB der Vertrieb von Elektrogeräten) zu Gruppen zusammengefasst werden (Hinweis auf Z 1.42 ff bzw. 3.9rev ff OECD-VPG). Eine Methoden anwendung auf die Reingewinnausbeute einer Konzerngesellschaft aus ihren sämtlichen Geschäftsbereichen (zB aus der Herstellung, dem Vertrieb und der Reparatur der Elektrogeräte) wäre nicht zulässig.

43

Bei Auswahl der anzuwendenden Methode ist grundsätzlich jener Methode der Vorzug zu geben, die die größte Sicherheit für die Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises bietet. Bei gleicher Sicherheitswahrscheinlichkeit sind die Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode) den Gewinnmethoden (Gewinnteilungsmethode, Nettomargenmethode) vorzuziehen. Sind keine verlässlichen Daten über Rohgewinnspannen öffentlich zugänglich und vom Unternehmen auch nicht durch „inneren Preisvergleich“ aus eigenen Fremdgeschäften ableitbar, könnten sich die Gewinnmethoden als die verlässlicheren Methoden darstellen.

44

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

Beispiel:

Die inländische Muttergesellschaft hat in der Slowakei eine Tochtergesellschaft errichtet, die Hersteller 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.

45

Die Preisvergleichsmethode ist anzuwenden, wenn Daten vorhanden sind, die hierfür eine „uneingeschränkte Vergleichbarkeit“ gewährleisten. Uneingeschränkte Vergleichbarkeit liegt vor, wenn der Fremdpreis durch direkten oder indirekten Preisvergleich ermittelt werden kann (Rz 20 und Rz 22).

46

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

47

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

48

Einem Unternehmen, das über die zur Durchführung von Geschäften wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter verfügt, das die für den Unternehmenserfolg entscheidenden Funktionen ausübt und das die wesentlichen Risiken übernimmt und das daher Entrepreneurfunktion ausübt, steht regelmäßig (ggf. zusammen mit anderen Unternehmen, die eine Entrepreneurfunktion ausüben) das betreffende Konzernergebnis zu,

das nach Abgeltung von Funktionen anderer nahestehender Unternehmen verbleibt („Residualgewinn“). Ob das von einem Entrepreneur erzielte Ergebnis dem Fremdvergleich entspricht, lässt sich mangels vergleichbarer Unternehmen vielfach nicht unter Verwendung von Fremdvergleichsdaten feststellen; das Ergebnis bildet vielmehr eine Restgröße.

49

Ergibt sich bei sachgerechter Anwendung einer Methode durch den Steuerpflichtigen eine steuerlich maßgebende Bandbreite von Fremdpreisen, ist grundsätzlich jeder Preis innerhalb der Bandbreite steuerlich anzuerkennen. Eine sachgerechte Methodenanwendung setzt jedoch jedenfalls voraus, dass die Vergleichbarkeitsfaktoren (siehe unter Abschnitt 1.2.2.2.) ausreichend beachtet worden sind und eine entsprechende Dokumentation darüber beigebracht wird. Liegt der vom Steuerpflichtigen angesetzte Preis außerhalb der Bandbreite, ist eine Berichtigung auf den Medianwert innerhalb der Bandbreite vorzunehmen (Rz 67).

1.2.2.2. Die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren

50

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

- Vergleichbarkeit der Produkteigenschaften (Z 1.19 bzw. 1.39rev OECD-VPG)
- Vergleichbarkeit der Funktionen (Z 1.20 ff bzw. 1.42rev ff OECD-VPG)
- Vergleichbarkeit der Vertragsbedingungen (Z 1.28 f bzw. 1.52rev ff OECD-VPG)
- Vergleichbarkeit der Marktgegebenheiten (Z 1.30 ff bzw. 1.55rev ff OECD-VPG)
- Vergleichbarkeit der Geschäftsstrategien (Z 1.31ff bzw. 1.59rev ff OECD-VPG).

51

Produktanalyse: Eine Preisableitung durch Preisvergleich setzt begrifflich voraus, dass hierfür Preise für Güter oder Dienstleistungen herangezogen werden, die nach Art, Menge und Qualität vergleichbar sind. Die Ähnlichkeit der Eigenschaften gelieferter Wirtschaftsgüter und erbrachter Dienstleistungen wird im Allgemeinen bei Anwendung der Preisvergleichsmethode wesentlich wichtiger sein als bei einem Vergleich der Gewinnspannen (Z 1.19 bzw. 1.40rev OECD-VPG).

Beispiel:

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

52

Im Lieferbereich sind bei der Produktanalyse auch Nebenleistungen wie Kundendienst, Lieferbereitschaft, 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.

53

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

54

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

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

Aus den konzerninternen Verträgen ist zu entnehmen, dass im Zuge der Reorganisation 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 (EAS 3069).

55

Vertragsanalyse: Bereits die Funktionsanalyse wird im Allgemeinen erfordern, dass in die konzernintern abgeschlossenen Verträge Einsicht genommen wird, aus denen sich die Aufgaben der betreffenden Konzerngesellschaft sowie ihre unternehmensrechtlichen Rechte und Pflichten ergeben. Ein Betriebsausgabenabzug kann im Allgemeinen nur anerkannt werden, wenn den Aufwendungen im 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.

56

Bei Geschäften zwischen unabhängigen Unternehmen gewährleisten die unterschiedlich gelagerten Interessen der Parteien, dass sie üblicherweise gegenseitig auf die Einhaltung der Vertragsbedingungen achten, und es werden Vertragsbedingungen in der Folge nur dann außer acht gelassen oder abgeändert, wenn dies im Interesse beider Parteien liegt. Eine solche unterschiedliche Interessenlage kann bei verbundenen Unternehmen fehlen, sodass zu überprüfen ist, ob das Verhalten der Parteien den Vertragsbedingungen entspricht oder ob es darauf hinweist, dass die Vertragsbedingungen nicht eingehalten oder nur vorgetäuscht wurden. In diesen Fällen ist eine weitere Analyse erforderlich, um die wahren Gegebenheiten des Geschäftes herauszufinden (Z 1.29 bzw. 1.53rev OECD-VPG).

57

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

58

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

59

Zu den wirtschaftlichen Umständen für die Marktvergleichbarkeit zählen beispielsweise die geographische Lage, die Größe der Märkte, die Wettbewerbsintensität auf den Märkten und die jeweilige Wettbewerbsposition der Käufer und Verkäufer, die Möglichkeit (und das Risiko) Ersatzwaren und Ersatzdienstleistungen zu erhalten, die Angebots- und Nachfragemenge auf dem Markt insgesamt und gegebenenfalls in bestimmten Regionen, die Kaufkraft der Konsumenten, Art und Umfang staatlicher Marktregulierung, die Produktionskosten einschließlich der Kosten für Grund und Boden, Arbeit und Kapital, Transportkosten, die Marktstufe (zB Einzelhandel oder Großhandel), der Zeitpunkt der Geschäfte (Z 1.30 bzw. 1.55rev OECD-VPG).

60

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

61

Strategieanalyse: Unter Geschäftsstrategien werden üblicherweise Maßnahmen zur Markterschließung, Markterweiterung und Markterhaltung verstanden. 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.

62

Ein Preisvergleich im Verhältnis zu Unternehmen, die unterschiedliche Strategien verfolgen (zB zu erst jung am Markt aufgetretenen Unternehmen), ist nur zulässig, wenn eine Ausschaltung der Auswirkung dieser Strategieunterschiede auf die Preisgestaltung im Wege von Anpassungsrechnungen möglich ist.

1.2.2.3. Margenermittlung durch Datenbanken

63

Datenbankrecherchen führen 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 berücksichtigt worden sind. Im Zuge des „Qualitativen Screenings“ ist daher jedenfalls auch eine Internet-Recherche durchzuführen, in der die hierbei zugänglichen Informationsquellen zur Dokumentation der Vergleichbarkeit herangezogen werden.

64

Die Verwendung von Mehrjahresdaten kann die Vergleichbarkeitsanalysen verlässlicher gestalten (Hinweis auf Z 1.49 ff bzw. 3.76rev ff OECD-VPG). Dies gilt sowohl für Daten des geprüften Unternehmens (tested party) als auch für jene der herangezogenen Vergleichsunternehmen. 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 steuerlich anerkannten Bandbreite fällt, wenn die erzielte Marge im Mehrjahresschnitt innerhalb dieser Bandbreite gelegen ist.

65

Wird festgestellt, dass nur eine eingeschränkte Vergleichbarkeit gegeben ist, sind die Daten für die Festsetzung des Verrechnungspreises unverwertbar; sie könnten aber für eine Grobkontrollrechnung noch Relevanz besitzen.

66

Bei der Ermittlung von Fremdvergleichsdaten ergibt sich regelmäßig eine Reihe möglicher Werte (Z 1.12 bzw. 1.13rev letzter Satz OECD-VPG). Soweit mehrere Werte gleichermaßen einen Anschein der Richtigkeit haben, bildet sich eine Bandbreite. Diese Bandbreite ist unabhängig von der Anzahl der Vergleichswerte nur dann in vollem Umfang zu berücksichtigen, wenn auf Grund zuverlässiger Datenqualität und vollständiger Informationen feststeht, dass eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit der Geschäftsbedingungen besteht (siehe auch Rz 45 und Rz 49).

67

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.

Beispiel (ex deutsche „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“ vom 12. April 2005, BStBl I 2005, Seite 570):

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

Nettomargen (Betriebsergebnisse) der Vergleichsunternehmen:

Vergleichs-Unternehmen	Jahr 01	Jahr 02	Jahr 03	Vergleichswerte (Durchschnitt)
U-1	-1,5%	-1,2%	-0,9%	-1,2%
U-2	0,7%	0,8%	0,3%	0,6%
U-3	1,9%	2,0%	2,4%	2,1%
U-4	2,4%	2,2%	2,0%	2,2%
U-5	2,3%	2,4%	2,2%	2,3%
U-6	2,5%	2,7%	2,9%	2,7%
U-7	3,2%	3,0%	2,8%	3,0%
U-8	3,1%	3,2%	3,0%	3,1%
U-9	3,4%	3,2%	3,3%	3,3%
U-10	3,6%	3,4%	3,2%	3,4%
U-11	4,0%	3,6%	3,8%	3,8%
U-12	4,2%	4,6%	4,4%	4,4%
U-13	5,6%	5,8%	6,0%	5,8%

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

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

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

oder 3,5 oder 3,75) bestimmt sich der Wert für das 1. Quartil an Hand des Wertes der nächst höheren Beobachtung (hier: aus dem Vergleichswert für U-4 = 2,2. Hätte sich aus dem zweiten Schritt eine ganze Zahl ergeben (zB 3,0) würde sich das 1. Quartil aus dem Mittelwert (arithmetisches Mittel) der Werte für U-3 und U-4 ergeben $[(2,1 + 2,2) : 2 = 2,15]$. In gleicher Weise ermitteln sich die Werte für das 3. Quartil oder für den Median. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass im 2. Rechenschritt die Anzahl der Beobachtungen mit 75% (wenn das 3. Quartil ermittelt werden soll) bzw. mit 50% (wenn der Median ermittelt werden soll) zu multiplizieren ist. Das 3. Quartil ermittelt sich daher wie folgt: $13 \times 75\% = 9,75$. Da 9,75 keine ganze Zahl ist, ist der für die nächst höhere Beobachtung (U-10) ermittelte Vergleichswert (=3,4) für die Bestimmung des Wertes des 3. Quartils maßgeblich.

Vergleichs-Unternehmen	Vergleichswerte (Durchschnitt)
U-1	-1,2%
U-2	0,6%
U-3	2,1%
U-4	2,2%
U-5	2,3%
U-6	2,7%
U-7	3,0%
U-8	3,1%
U-9	3,3%
U-10	3,4%
U-11	3,8%
U-12	4,4%
U-13	5,8%

1. Quartil = 2,2%

Median = 3,0%

3. Quartil = 3,4%

Vergleichsspannen
(2,2% bis 3,4%)

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

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

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

1. Quartil	$12 \times 25\% = 3,0$ $(2,1 + 2,2) : 2 = \mathbf{2,15}$	$11 \times 25\% = 2,75$ $U-3 = \mathbf{2,1}$	$10 \times 25\% = 2,5$ $U-3 = \mathbf{2,1}$	$9 \times 25\% = 2,25$ $U-3 = \mathbf{2,1}$
Median	$12 \times 50\% = 6,0$ $(2,7 + 3,0) : 2 = \mathbf{2,85}$	$11 \times 50\% = 5,5$ $U-6 = \mathbf{2,7}$	$10 \times 50\% = 5,0$ $(2,3 + 2,7) : 2 = \mathbf{2,5}$	$9 \times 50\% = 4,5$ $U-5 = \mathbf{2,3}$
3. Quartil	$12 \times 75\% = 9,0$ $(3,3 + 3,4) : 2 = \mathbf{3,35}$	$11 \times 75\% = 8,25$ $U-9 = \mathbf{3,3}$	$10 \times 75\% = 7,5$ $U-8 = \mathbf{3,1}$	$9 \times 75\% = 6,75$ $U-7 = \mathbf{3,0}$

1.3. Konzerninterner Leistungsverkehr

1.3.1. Warenlieferungen

1.3.1.1. Produktionsgesellschaften

68

Bei 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 ausgeübt wird. Im Fall der Eigenproduktion ist die Übernahme eigener Marktchancen und Marktrisiken gegeben, während im Fall der reinen Lohnfertigung von einer Aktivität mit Dienstleistungscharakter auszugehen ist.

69

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

- über die Produktpolitik und die Fertigungsschritte entscheidet ein anderes Unternehmen (der Auftraggeber); daher besteht keine oder nur eine untergeordnete Dispositionsfreiheit im Produktionsablauf;
- die Technologie wird vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt; daher betreibt der Lohnfertiger keine eigene Forschung und Entwicklung und besitzt kein Eigentum an den entsprechenden immateriellen Vermögenswerten;
- zumindest teilweise werden vom Auftraggeber Rohstoffe beigestellt, daher besteht nur eine sehr eingeschränkte Beschaffungsfunktion;
- es gilt in der Regel eine „just in time“-Konzeption, sodass nur eine geringe Lagerhaltung nötig ist;

- der Lohnfertiger hat keinen eigenen Vertrieb, die Ware wird im vollen Umfang zu garantierten Absatzpreisen vom Auftraggeber abgenommen.

70

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

71

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

1.3.1.2. Vertriebsgesellschaften

72

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

73

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

1.3.2. Dienstleistungen allgemeiner Art

1.3.2.1. Fremdvergleichsgrundsatz

74

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

75

Die Entgeltverrechnung hat grundsätzlich im Wege der Einzelverrechnung (direkte Preisverrechnung) stattzufinden, wenn dies zumutbar ist. Dies trifft vor allem dann zu, wenn die betroffenen Dienstleistungen auch fremden Dritten gegenüber erbracht werden (Z 7.21 und 7.23 dritter Satz OECD-VPG). Soweit eine Dienstleistungsverrechnung im Einzelverrechnungsweg vor allem wegen der Kostenzuordnungsproblematik wirtschaftlich unzumutbar ist, kann die Dienstleistungsverrechnung im Wege einer Konzernumlage (Rz 81) abgewickelt werden.

76

Wegen der unterschiedlichen konzerninternen Besonderheiten sind branchenübliche Fremdpreise bei Dienstleistungen meist nur bei vertretbaren Leistungen oder auf Sondergebieten festzustellen (zB Transportleistungen). Wenn Vergleichspreise fehlen, ist bei Dienstleistungen in der Regel die Kostenaufschlagsmethode anzuwenden. Bei der Entgeltermittlung sind grundsätzlich alle direkten und indirekten Kosten einzubeziehen, die der Erbringung der Dienstleistung zu Grunde liegen.

77

Im Allgemeinen ist davon auszugehen, dass der Grundsatz des Fremdvergleiches den Ansatz eines Gewinnaufschlages verlangt (Z 7.33 OECD-VPG). Die Höhe des angemessenen Gewinnaufschlages kann nicht generell festgelegt werden, sondern es muss darüber in jedem Einzelfall gesondert entschieden werden. Als Orientierungshilfe kann für den Gewinnaufschlag bei Dienstleistungen mit Routinecharakter eine Größenordnung zwischen 5% und 15% herangezogen werden. Durch diese Unter- und Obergrenze wird aber nicht eine „Bandbreite“ im Sinn von Z 1.45 bzw. 3.55rev OECD-VPG aufgezeigt, innerhalb der jeder Prozentsatz gleichermaßen zu einem zuverlässigen Fremdpreis führt. Ob

Fremdüblichkeit nach einem Aufschlagsatz verlangt, der zur Unter- oder Obergrenze tendiert, ist nach den Gegebenheiten des Einzelfalles zu beurteilen. Es kann durchaus sein, dass ein mit 5% angesetzter Gewinnaufschlag daher auf 10% anzuheben ist (UFS 6.4.2007, RV/4687-W/02).

78

Hochwertigkeit der Dienstleistung für die auftraggebende Konzerngesellschaft kann im Allgemeinen nicht durch einen 5-prozentigen Aufschlagsatz abgegolten werden, dies gilt insbesondere dann, wenn die Dienstleistung unter Nutzung von selbstgeschaffenen immateriellen Werten (zB Erschließung des Osteuropamarktes EAS 3006) erfolgt. Bei Hochwertigkeit einer Dienstleistung ist im Übrigen stets zu untersuchen, ob noch von „Routinefunktion“ gesprochen werden kann und ob daher die Kostenaufschlagsmethode noch eine anwendbare Methode darstellt (Hinweis auf Rz 40).

79

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

80

Unter besonderen Umständen kann eine Dienstleistungsverrechnung auch ohne Gewinnaufschlag als fremdverhaltenskonform gewertet werden (Z 7.33 vierter Satz OECD-VPG). Dies kann für Dienstleistungen gelten, die nicht zum Unternehmensgegenstand des Dienstleisters gehören und die sich als bloße Nebenleistung gegenüber einer Konzerngesellschaft darstellen, mit der eine dauernde Geschäftsverbindung besteht. Denn auch unter Fremden ist feststellbar, dass zur Aufrechterhaltung einer Kundenbeziehung gewisse Nebenleistungen bloß auf Kostenersatzbasis erbracht werden. Werden allerdings in solchen Fällen nur die direkten Kosten der Dienstleistung, nicht aber auch betriebswirtschaftlich zuzuordnende Gemeinkosten ermittelt, müssten diese durch einen im Schätzungsweg anzusetzenden Aufschlagsatz berücksichtigt werden; bei den genannten Nebenleistungen kann dieser ohne weiteren Nachweis mit 5% der direkten Kosten angesetzt werden.

1.3.2.2. Konzernumlagen

81

Aus Vereinfachungsgründen ist eine Dienstleistungsverrechnung im Umlageweg (indirekte Preisverrechnung) zulässig (Rz 75). Bei der Leistungsverrechnung im Umlageweg

(„Leistungsumlage“) ist – im Gegensatz zu einer „Poolumlage“ (Rz 112) – grundsätzlich ein Gewinnaufschlag anzusetzen, weil der vom Leistungserbringer insgesamt erzielte Dienstleistungsertrag nicht durch die gewählte Leistungsverrechnungsmethode beeinflusst werden darf.

82

Eine Dienstleistungsverrechnung im Umlageweg erfordert den Abschluss eines Umlagevertrages. Dieser muss 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 (siehe auch Rz 122);
- e) Laufzeit des Vertrages;
- f) Vereinbarung über die Auswirkung von wesentlichen Veränderungen im Dienstleistungsempfang durch einzelne am Vertrag teilnehmende Unternehmen.

83

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

1.3.2.3. Abgrenzungsfragen

84

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung einer inländischen Konzerngesellschaft sind nur deren betrieblich veranlasste Aufwendungen abzugsfähig, nicht aber jene, die auf Gesellschafterebene durch die ausländische Muttergesellschaft entstanden sind. Kosten für Leistungen, die im Anteilseignerinteresse getätigt werden (Shareholder Activities) sind daher nicht verrechenbar.

85

Auf dieser Grundlage werden daher als nicht verrechenbar einzustufen sein:

- a) die Kosten des Vorstandes, Aufsichtsrates sowie der Gesellschafterversammlungen, soweit diese Kosten nicht Tätigkeiten betreffen, die direkt für die Tochtergesellschaft

erbracht werden (zB der Vorstand der Mutter handelt Verträge für die Tochtergesellschaft aus);

- b) Kosten, die die rechtliche Organisation des Konzerns als Ganzes betreffen einschließlich zB der Konsolidierung der Konzernbilanz;
- c) Kosten der Konzernspitzengesellschaft für ihr gesetzlich auferlegte Berichtspflichten über die wirtschaftliche Lage der Konzerngesellschaften (EAS 2913 betr. die US-Soxkosten);
- d) Kosten der Leitung und Organisation des Konzerns, die Festlegung der Konzernpolitik, die Finanzplanung für den Gesamtkonzern sowie Konzernrestrukturisierungskosten (EAS 2153);
- e) Kosten im Zusammenhang mit Erwerb und Sicherung der Beteiligung an der Konzerngesellschaft (Beratung, Finanzierung, Kontrolle);
- f) Kosten aller anderen Aktivitäten, die auf gesellschaftsrechtlicher und nicht auf schuldrechtlicher Basis in Bezug auf die Tochtergesellschaft erbracht werden (BFH 9.8.2000, I R 12/99, BStBl II 2001, 140);
- g) „aufgedrängte Leistungen“, an denen seitens der Tochtergesellschaft kein Bedarf besteht, zB Verpflichtung zur Teilnahme an einem neuen Softwaresystem (SAP-Projekt, EAS 3055) (Z 7.9 OECD-VPG);
- h) die Gewährung und Nutzung des Konzernrückhalts einschließlich des Rechts, den Konzernnamen zu führen (BFH 9.8.2000, I R 12/99, BStBl II 2001, 140) sowie der Vorteile, die sich allein aus der rechtlichen, finanziellen und organisatorischen Eingliederung in den Konzern ergeben (zB höhere Kreditwürdigkeit, Z 7.13 OECD-VPG);
- i) die Gewährung und Nutzung von Vorteilen, die sich infolge von Effizienzsteigerung bei anderen Konzerngesellschaften oder von Synergieeffekten für die Tochtergesellschaft (zB Kreditwürdigkeit) ergeben (Z 7.12 OECD-VPG).

86

Verrechenbar sind beispielsweise:

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

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

1.3.3. Finanzdienstleistungen

1.3.3.1. Konzerninterne Zinsen

87

Nach den allgemeinen Grundsätzen der Verrechnungspreisgestaltung ist auch im Fall von konzerninternen Finanzierungen für die Ermittlung der angemessenen Verzinsung der Preisvergleichsmethode der Vorzug vor anderen Methoden zu geben, wenn vergleichbare Fremdgeschäfte auf dem Geld- oder Kapitalmarkt festgestellt werden können. Soll allerdings die Ermittlung der Höhe konzerninterner Zinssätze in Anwendung der Preisvergleichsmethode erfolgen und soll hierbei auf die Zinsberechnung durch unabhängige Kommerzbanken abgestellt werden, dann setzt dies voraus, dass diese beiden Finanzierungsmuster miteinander vergleichbar sind oder dass zumindest die Zinsauswirkungen ihrer Unterschiede quantifizierbar sind (siehe in diesem Sinn Z 2.7 bzw. 2.14rev Nummer 2 der OECD-VPG).

88

Eine direkte Vergleichbarkeit einer konzerninternen Finanzierung mit jener durch Kommerzbanken wird jedoch vielfach nicht gegeben sein, weil die unternehmerischen Zielsetzungen von Banken und jene von anderen Wirtschaftskonzernen unterschiedlich sind. Während im Fall einer Bankfinanzierung das Kreditinstitut das Ziel verfolgt, die bei ihm eingelegten Gelder mit größtmöglichem Gewinn zu veranlagern, ist das Ziel eines Konzerns darauf ausgerichtet, liquide Mittel im Konzern aufzugreifen und bedarfsorientiert im Konzern so weiterzuleiten, dass damit die einzelnen Konzerngesellschaften ihre eigenen

unternehmerischen Ziele verwirklichen können. Während daher der Bankensektor mit der Kreditvergabe die Erzielung eines gewerblichen Gewinnes anstrebt, geht es dem Konzern um die Sicherung der Liquidität sowie die Optimierung der Mittel und des Zinsergebnisses.

89

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

90

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

91

Für die Ermittlung des als fremdüblich anzunehmenden Zinssatzes wird daher nur eine umfassende Funktionsanalyse, die die Eigenmittelausstattung der ausländischen Konzernfinanzierungsgesellschaft einschließen muss, eine Entscheidung erlauben, innerhalb welcher Bandbreite (Z 1.45 bzw. 3.55rev OECD-VPG) ein fremdüblicher Zins anzusetzen ist; wobei diese Bandbreite im Sinn der OECD-VPG aber nicht mit der Breite des „Zinsbandes“

zwischen der Obergrenze der Sollzinsen und der Untergrenze der Habenzinsen ident ist; diese bewegt sich vielmehr – je nach den maßgebenden funktionalen Gegebenheiten – innerhalb dieses „Zinsbandes“ in Richtung Unter- oder Obergrenze. Bei der Beurteilung der Frage, welcher Gesellschaft der Ertrag aus dem Unterschied zwischen Haben- und Sollzinsen zufließt, wird auch der Zuordnung der Risiken im Konzern Bedeutung zukommen. In Zweifelsfällen wird nicht zu beanstanden sein, wenn der deutschen Judikatur gefolgt wird, derzufolge sich Darlehensgläubiger und Darlehensschuldner die Spanne zwischen banküblichen Haben- und Schuldzinsen teilen (BFH 19.1.1994, I R 93/93, BStBl II 1994, 725).

92

Die vorstehenden Überlegungen gelten unabhängig davon, ob die Konzernfinanzierung durch eine Konzerngesellschaft vorgenommen wird, die im Geltungsbereich einer Rechtsordnung mit Steueroasencharakter oder außerhalb einer solchen errichtet worden ist. Allerdings wird sich bei Finanzierungsvorgängen über Steueroasen eher der (aufklärungsbedürftige) Verdacht einer unzulässigen Gewinnverlagerung ergeben als bei anderen Finanzierungskonstellationen. Daher besteht im erstgenannten Fall wegen des Eintrittes in Geschäftsbeziehungen zu einer Steueroase von Anbeginn die Pflicht dafür zu sorgen, dass im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufgeklärt und dokumentiert werden können (VwGH 25.5.1993, 93/14/0019).

93

Wird einer inländischen Konzerngesellschaft im Wege einer Steueroasen-Finanzierungsgesellschaft ausländisches Kapital zur Verfügung gestellt und kann die Vermutung einer künstlichen Gewinnverlagerung nicht widerlegt werden, wird das Entgelt hierfür auf der Grundlage der nachgewiesenen Kosten anzusetzen sein. Hierbei ist einerseits Ersatz der nachgewiesenen und steuerlich anzuerkennenden Refinanzierungskosten zu leisten und es gebührt andererseits eine Dienstleistungsvergütung. Sollte allerdings der Fall von Rechtsmissbrauch vorliegen, würden die gemäß § 22 Abs. 2 BAO damit verknüpften Rechtsfolgen eintreten.

94

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

95

Gewährt eine österreichische Muttergesellschaft ihrer ausländischen Tochtergesellschaft ein zinsfreies Darlehen und wird diese Kapitalüberlassung weder im Ausland noch in Österreich als verdeckte Einlage, sondern in beiden Staaten als eine fremdübliche konzerninterne Kreditgewährung gewertet, dann ist bei Zugrundelegung des Fremdverhaltensgrundsatzes zu erwarten, dass von der Muttergesellschaft ihrer Tochtergesellschaft unter Berücksichtigung der vorstehenden Überlegungen fremdübliche Zinsen angelastet werden (EAS 1090, EAS 1818). Geschieht dies nicht, und lässt sich diese Unterlassung nicht durch besondere Gegebenheiten rechtfertigen, dann ist auf der Grundlage von Art. 9 DBA in Österreich eine entsprechende Gewinnberichtigung vorzunehmen, die im Ausland zu einer korrespondierenden Gegenberichtigung führen muss.

1.3.3.2. Bürgschaften und Patronatserklärungen

96

Für Bürgschaftsübernahmen 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, ist die Eigenkapitalausstattung zu prüfen; gegebenenfalls geht bei nicht ausreichender Eigenkapitalausstattung der Anspruch auf Bürgschaftsprovision teilweise oder vollständig verloren.

97

Übernimmt daher eine österreichische Muttergesellschaft für die Gewährung eines Kredites durch eine österreichische Großbank an ihre ungarische Tochtergesellschaft eine Bürgschaft durch Unterfertigung von Wechselverpflichtungserklärungen gegenüber dieser Großbank, liegt eine Dienstleistung der Muttergesellschaft gegenüber ihrer ungarischen Tochtergesellschaft vor, die einer fremdüblichen Abgeltung durch eine Haftungsprovision bedarf (in diesem Sinn Z 7.13 OECD-VPG). Die Ausmessung dieser Haftungsprovision hat nach Fremdüblichkeitskriterien zu erfolgen; es sind in dieser Konstellation keine Bedenken erkennbar, sich hierbei an den für Bankbürgschaften üblichen Sätzen einer Avalprovision zu orientieren (EAS 2896).

98

Patronatserklärungen mit einem der Bürgschaftsübernahme vergleichbaren Inhalt („harte“ Patronatserklärungen) sind – wie nach Rz 96 (erster Satz) eingegangene Bürgschaftsübernahmen – entgeltpflichtig. „Harte“ Patronatserklärungen haben für den Kreditgeber Sicherungswert und beinhalten die Verpflichtung, 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.

1.3.3.3. Factoring

99

Factoring liegt vor, wenn Forderungen aus Waren- oder Dienstleistungsgeschäften vor Fälligkeit verkauft werden. Beim „echten“ Factoring übernimmt die erwerbende Konzern-Factor-Gesellschaft das Ausfallsrisiko, beim „unechten“ Factoring verbleibt dieses beim Veräußerer. Nur beim „echten“ Factoring darf daher die Factoring-Gebühr neben der Abgeltung einer Dienstleistungs- und Finanzierungsfunktion auch eine Abgeltung der Delkrederefunktion durch Übernahme des Ausfallsrisikos beinhalten. „Echtes“ Factoring führt nicht zum „Methodenwechsel“ bezüglich der Beteiligungserträge der Factor-Gesellschaft nach § 10 Abs. 4 KStG 1988 in Verbindung mit § 10 Abs. 6 KStG 1988 (EAS 982).

100

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

1.3.3.4. Cash-Management

101

Beim Cash-Management werden täglich die Salden der Zahlungsverkehrskonten der einzelnen Konzerngesellschaften auf einem Sammelkonto der mit dem Cash-Management betrauten Konzerngesellschaft konsolidiert (Pooling). Dadurch ist für den Gesamtkonzern nur mehr der jeweilige Saldo des Sammelkontos zu finanzieren (bzw. zu veranlagern); der

Gesamtkonzern erspart sich, dass einzelne Konzerngesellschaften ihre Bankkonten zu hohen Sollzinsen überziehen müssen während andere ihre Guthaben nur mit niedrigen Habenzinsen verzinst erhalten. Diese Synergieeffekte aus dem Cash-Management müssen aber – nach Verrechnung der entsprechenden Kosten – allen beteiligten Konzernmitgliedern zu Gute kommen. Die Dienstleistungen des Cash-Management-Betreibers können nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt werden. Werden vom Cash-Management-Betreiber konzernintern unvermeidbare Risiken getragen (zB auf Grund eines beständigen und erheblichen Refinanzierungsüberhangs gegenüber fremden Dritten), bedürfen diese einer angemessenen Abgeltung.

1.3.4. Lizenzgebühren

1.3.4.1. Lizenzverrechnung dem Grunde nach

102

Wird einem nahe stehenden Unternehmen ein (bestehendes) immaterielles Wirtschaftsgut zur Nutzung überlassen, wird hierdurch ein Anspruch auf fremdübliches Entgelt begründet, für dessen Ausmessung die Grundsätze des Kapitels VI der OECD-VPG gelten. Unter Kapitel VI fallen vor allem Lizenzgebühren im Sinn von Art. 12 DBA. Hierzu zählt die Nutzungsüberlassung von gesetzlichen Schutzrechten wie zB Patenten, Markenrechten, Musterrechten aber auch von gesetzlich nicht geschütztem Spezialwissen über gewerblich-technische Erfahrungen (Know-how). Unter Kapitel VI fallen darüberhinaus auch Entgelte, die nicht von Art. 12 erfasst werden, weil ihr Wesen nicht in einem Nachahmungsrecht („copyright“) besteht, sondern deren Nutzung auf andere Art die Geschäftstätigkeit fördert, wie zB die Einräumung von Vertriebsrechten.

103

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

104

Der Lizenzvertrag muss das überlassene immaterielle Wirtschaftsgut möglichst genau beschreiben, sodass die Einschätzung des genauen Marktwertes möglich ist; einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand

in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie dies bei der Überlassung von Know-how der Fall ist, besteht (VwGH 28.1.2003, 99/14/0100). Wird im Vertrag eine entgeltliche Berechtigung für den Zugriff auf künftige Forschungs- und Entwicklungsergebnisse eingeräumt, liegt kein Lizenzvertrag, sondern in der Regel ein Kostenverteilungsvertrag vor, für den die Dokumentationserfordernisse aus der Z 8.40 ff OECD-VPG gelten.

105

Im Allgemeinen wird ein Handelsbetrieb, der als Wiederverkäufer ausländischer Markenprodukte auftritt, nicht neben dem Wareneinkaufspreis noch zusätzliche Zahlungen dafür leisten, dass auf der gekauften Handelsware die Markenbezeichnung des ausländischen Herstellers aufscheint. In gleicher Weise wird daher auch eine inländische Vertriebstochtergesellschaft einer ausländischen Produktionsgesellschaft von letzterer nicht mit einer Markenlizenzgebühr belastet werden können. Diese Auffassung schlägt sich nicht mit dem BFH-Urteil vom 9.8.2000, I R 12/99 (Lizenzzahlung für Überlassung des Konzernnamens, der als Markenzeichen geschützt ist). Denn auch in diesem Urteil geht der Gerichtshof davon aus, dass die Entgeltfähigkeit nur bei Einräumung eines **Nutzungsrechtes** am Markennamen gegeben ist. Dies wäre zB der Fall, wenn das inländische Konzernunternehmen selbst eine Produktion unter dem Markennamen aufnimmt, oder wenn es von fremden Produzenten Ware zukaufte und sodann berechtigt ist, sie unter dem Konzernmarkennamen weiterzuverkaufen. Die reine Handelstätigkeit stellt aber keine lizenzpflichtige Nutzung des Warenzeichens dar (BFH 27.7.1988, I R 130/84, BStBl II 1989, 101). Ein Handelsbetrieb erhält nicht das Recht auf Markennutzung, sondern das Eigentumsrecht an den gelieferten Waren (EAS 2349).

1.3.4.2. Lizenzverrechnung der Höhe nach

106

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

107

Bei der Verrechnung ist grundsätzlich von den tatsächlich zur Nutzung überlassenen einzelnen immateriellen Wirtschaftsgütern auszugehen (Einzellizenzierung). Eine Zusammenfassung der Entgelte für überlassene immaterielle Wirtschaftsgüter (Globallizenzierung) ist bei technischer und wirtschaftlicher Einheit der überlassenen Werte möglich.

108

Als entgeltbestimmende Faktoren sind sowohl die Interessenlage des Lizenzgebers als auch jene des Lizenznehmers zu berücksichtigen. Der Lizenzgeber wird darnach trachten müssen, dass zumindest seine Kosten abgedeckt werden (Lizenzuntergrenze), der Lizenznehmer wird darnach trachten, dass ihm durch die Lizenzgebührenhöhe nicht der sonst anfallende Gewinn abgesaugt wird (Lizenzobergrenze). Innerhalb dieser beiden Grenzen wird sodann jene Bandbreite zu bestimmen sein, innerhalb der sich steuerlich anzuerkennende Lizenzgebühren bewegen können. Hierbei wird in den Fällen von "Genielizenzen" (bahnbrechende Erfindungen mit geringem Aufwand) die Verrechnungspreisbandbreite in die Richtung der Obergrenze tendieren.

109

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

110

Fehlen verwertbare Vergleichspreise, kann die Anwendung der geschäftsfallbezogenen Gewinnteilungsmethode einen brauchbaren Lösungsansatz bieten (Z 6.26 OECD-VPG).

111

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

1.3.5. Kostenverteilungsverträge (Poolumlageverträge)

1.3.5.1. Allgemeines

112

Kostenverteilungsverträge (KVV; Cost Contribution Arrangements) sind Verträge, die international verbundene Unternehmen untereinander abschließen, um im gemeinsamen Interesse in einem längeren Zeitraum, durch Zusammenwirken in einem Pool Leistungen zu erlangen bzw. zu erbringen. Kostenverteilungsverträge beruhen daher auf dem Gedanken des Aufwandspools, wobei die Aufwendungen alle Leistungskategorien betreffen können, zB Forschung und Entwicklung, den Erwerb von Wirtschaftsgütern, verwaltungsbezogene und andere Leistungen.

113

Die verteilten Aufwendungen stellen originäre Aufwendungen der Poolmitglieder dar. Der Vorgang der Aufwandverteilung ist daher eine Art innerbetrieblicher Vorgang, der auf

gesellschaftsrechtlicher Ebene stattfindet. Anders als im Fall der nach dem Leistungsaustauschkonzept gestalteten Konzernumlage liegt im Fall des nach dem Poolkonzept gestalteten Kostenverteilungsvertrages kein schuldrechtlicher Leistungsaustausch zwischen den Poolmitgliedern vor und es kann daher auch kein Gewinnaufschlag auf die zu verteilenden Aufwendungen steuerlich anerkannt werden.

114

Die Leistungen müssen im Interesse der empfangenden Unternehmen erbracht werden und einen Vorteil erwarten lassen, zB durch Ersparnis von Aufwand oder Steigerung der Erlöse. Die Leistungen können von einem, von mehreren oder von allen Poolmitgliedern gemeinsam erbracht werden; sie können auch von einem außerhalb des Pools stehenden Unternehmen erbracht werden (Nachfragepool).

Beispiel:

Die Gesellschaften der M-Gruppe, A, B, C befinden sich in verschiedenen Ländern und haben bisher Eigenforschung betrieben. Um Doppelungseffekte zu vermeiden, bilden sie einen Forschungspool, bei dem die Forschung ausschließlich bei A angesiedelt wird. Die Aufwendungen von A betragen 126. B übernimmt Koordinierungsaufgaben, da der Forschungspool außerdem Unterstützungsleistungen von der konzernzugehörigen Gesellschaft D bezieht. Die Aufwendungen der Gesellschaft B betragen 6 und von D 60. C trägt keine Forschungsaufwendungen. Die Gesellschaften A, B, C partizipieren am Ergebnis zu gleichen Teilen.

	A (Pool)	B (Pool)	C (Pool)	D	insgesamt
<i>Forschungsaufwand</i>	126	6	-	60	192
<i>Gewinnaufschlag</i>	-	-	-	3	3
<i>Insgesamt</i>	126	6	-	63	195
<i>Aufwandsverteilung</i>	65	65	65		195
<i>Zahlungsfluss im KVV</i>		59	65		124
<i>KVV-Erstattung und Fremdleistungsentgelt</i>	61			63	124

115

Kostenverteilungsverträge müssen im Vorhinein schriftlich abgeschlossen und mit einer sachgerechten Dokumentation verknüpft sein (siehe hierzu die Anforderungen in Z 8.40 bis 8.43 OECD-VPG).

116

Poolmitglieder eines steuerlich anzuerkennenden Pools können nur Unternehmen sein, die gleichgerichtete Interessen verfolgen, dh. die die Leistungen für die Interessengemeinschaft

in wirtschaftlich gleicher Weise nutzen. Die Interessensgleichheit kann sich hierbei auf die zu poolenden Kosten und die dahinter liegenden Funktionen beziehen.

117

Im Fall eines Kostenverteilungsvertrages ist vorzukehren, dass es nicht zu Doppelverrechnungen kommt. Denn mit Aufwendungen, die auf Grund eines Kostenverteilungsvertrages verrechnet werden, darf der Leistungsempfänger nicht ein zweites Mal belastet werden, zB dadurch, dass dieselben Kosten 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 Poolmitglieder nach dem Kostenverteilungsvertrag Anspruch haben.

1.3.5.2. Umlage

118

Eine auf Grund eines Poolumlagevertrages geleistete Umlage kann steuerlich nur insoweit anerkannt werden, als sie den Fremdpreis für die erbrachten Leistungen auf Dauer nicht überschreitet. Der Fremdvergleichsgrundsatz schließt es aber nicht aus, Umlagebeiträge in Forschungs- und Entwicklungspools, die sich als erfolglos erweisen, steuerlich anzuerkennen.

119

Ausgangsbasis für die Ermittlung des umlagefähigen Betrages sind die tatsächlichen direkten und indirekten Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der erbrachten oder zu erbringenden Leistung stehen. Werden Konzerngesellschaften in der Form eines Kostenfinanzierungsvertrages zu pauschalen Kostenbeiträgen verpflichtet (zB zur Leistung eines Vomhundertsatzes ihres Umsatzes), ist sicherzustellen, dass eine solche pauschale Finanzierungsleistung an die umlagefähigen Anteile der tatsächlichen Aufwendungen angepasst wird. Es ist nicht zu beanstanden, wenn derartige Anpassungsvorgänge bei der betroffenen Konzerngesellschaft im Anpassungsjahr zu steuerlich wirksamen Betriebsausgaben oder Betriebseinnahmen führen.

120

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

121

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

122

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

123

Nach Ablauf eines angemessenen Zeitraumes 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 Umlage zu berücksichtigen. Bei einer zeitgerechten Überprüfung werden sich Anpassungen nur für die Zukunft ergeben.

124

Werden im Fall einer Verteilung von Forschungs- und Entwicklungskosten immaterielle Wirtschaftsgüter geschaffen, so stehen diese anteilig allen Poolmitgliedern zu. Findet hierbei eine Lizenzierung an Dritte statt, so kürzen nach Rz 120 die Lizenzgebühren den umlagefähigen Aufwand (einschließlich der auf Grund von DBA erlangten Quellensteuerentlastungen).

1.3.5.3. Ein- und Austritt

125

Unternehmen, die sich zu einem späteren Zeitpunkt an dem Kostenverteilungsvertrag beteiligen, müssen eine Eintrittszahlung leisten, wenn die bisherigen Poolmitglieder dem Eintretenden materielle und immaterielle Ergebnisse überlassen. Die Eintrittszahlungen werden nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs bestimmt. Bei den Ergebnissen kann es sich zB um immaterielle Wirtschaftsgüter, angefangene Arbeiten oder Kenntnisse, die bei den

vorangegangenen Tätigkeiten erworben worden sind, handeln. Das bedeutet, dass auch Zahlungen für fehlgeschlagene Forschung in Betracht kommen können. Dies ist dann der Fall, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter für die damit verbundenen Erkenntniszuwächse ein Entgelt gefordert bzw. entrichtet hätte. Bringt der Eintretende einen annähernd gleichen Wissensstand wie die bisherigen Poolmitglieder ein, wird regelmäßig ein Ausgleich nicht geboten sein. In allen Fällen eines Ausgleiches übertragen die bisherigen Poolmitglieder einen Teil ihrer jeweiligen Anteile an den aus der bisherigen Tätigkeit stammenden Ergebnissen.

126

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

127

Bezieht sich der Kostenverteilungsvertrag auf Dienstleistungen, wird eine Austrittszahlung regelmäßig nicht in Betracht kommen, weil die Teilnehmer in der Vergangenheit regelmäßig bereits erhalten haben, wofür sie bezahlt haben, und der Austretende daher den verbleibenden Poolmitgliedern keine Werte entzieht.

128

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

1.3.6. Konzernstrukturänderungen

1.3.6.1. Strukturänderungsmodelle

129

Im Rahmen von Änderungen der Konzernstruktur sind international vor allem Funktionsverlagerungen in folgenden Erscheinungsbildern zu beobachten:

- a) **Änderung der Vertriebsstrukturen:** Die Funktion nationaler Vertriebsgesellschaften wandelt sich von jener eines Eigenhändlers zu jener eines bloßen Kommissionärs (siehe hierzu auch Rz 176 ff);
- b) **Änderung der Produktionsstrukturen:** Eigenproduktionsgesellschaften werden zu bloßen Lohnfertigern herabgestuft;
- c) **Rationalisierungsprozesse:** Reorganisation der Geschäftsabläufe im Rahmen von Konzentrations- und Spezialisierungsprozessen;
- d) **IP-Gesellschaften:** Bündelung der immateriellen Konzernwerte in einer IP-Gesellschaft (Intellectual Property Company).

130

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

131

Von Unternehmensseite werden häufig als Gründe für Konzernstrukturänderungen insbesondere angeführt:

- Maximierung von Synergieeffekten;
- Erzielung von Skaleneffekten;
- Straffung der Managementstrukturen in den einzelnen Geschäftsfeldern;
- Verbesserung der Leistungsströme im Konzern;
- Nutzung der Internet-Technologie auf globaler Basis.

Werden durch die Konzernreorganisation steuerliche Vorteile angestrebt, so stellt dies 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 9.181 iVm 9.8 OECD-VPG).

132

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

1.3.6.2. Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

133

Die Gründe einer Konzernreorganisation sind zu dokumentieren. Werden Synergieeffekte angestrebt, sind diese zu erläutern und zu begründen.

- Um welche Art von Business Restructuring handelt es sich – welche Einheiten (Produktions- /Vertriebseinheiten usw.) bzw. welche geografischen Strukturen (zB weltweit, überregional nur Europa, ausschließlich lokale Einheiten) sind überhaupt betroffen?
- Wurde eine Funktions- bzw. Risikoanalyse des abgebenden und des übernehmenden Unternehmens durchgeführt – dh. vor und nach dem Umstrukturierungsprozess und wurden Feststellungen über Zu- bzw. Abgänge von wesentlichen Vermögenswerten getroffen?
- Welche Überlegungen wurden iVm der Übertragung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern (inkl. fundierte Beschreibung dieser Wirtschaftsgüter) sowie der 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 nach wie vor wesentliche Funktionen als Teil ihrer geschäftlichen Aktivitäten als Dienstleistung für den übernehmenden Betrieb aus?
- Werden dem funktionsreduzierten Unternehmen die tatsächlich verbliebenen Funktionen/Risiken (inklusive jener, welche nicht übertragen wurden und als „profit drivers“ angesehen werden können) - dem arm's length Grundsatz entsprechend – vergütet?
- Übt die übernehmende Gesellschaft nach der Umstrukturierung ihre Geschäfte zur Gänze oder teilweise – eventuell unter maßgeblicher Einbindung der funktionsreduzierten Gesellschaft – mittels einer Betriebstätte oder einer Vertreterbetriebstätte 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 usw.?
- Welche Auswirkungen hatte die Umstrukturierung beispielsweise auf die leitenden Angestellten iVm Tantiemenregelungen, Verantwortungsbereichen oder auf das Reportingsystem usw.?

134

Hierbei ist auch zu untersuchen, ob die von der Reorganisation betroffenen Gesellschaften – als fiktiv unabhängige Unternehmen – eine Beteiligung an der Reorganisation hätten verweigern können, weil ihnen geschäftliche Alternativen offen gestanden wären (Z 9.59 OECD-VPG). Zutreffendenfalls ist eine angemessene Reorganisationsentschädigung zu leisten.

135

Der bloße Umstand, dass befristete Konzernverträge nicht mehr verlängert oder aufgekündigt werden, kann für sich allein keinen Grund für eine Verweigerung einer Entschädigungsleistung darstellen. Hat beispielsweise die reorganisierte Konzerngesellschaft in der Vergangenheit auf ihre Kosten den Marktzugang für den Konzern geöffnet und/oder langfristig zu amortisierende Investitionen getätigt, dann hätte aus der Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes eine Entschädigungsklausel in derartige Verträge aufgenommen werden müssen (Z 9.54 und 9.108 OECD-VPG). Die Vertragsverhältnisse sind in solchen Fällen – ungeachtet der formalrechtlichen Vertragsformulierungen – als langfristig gültig zu werten.

136

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

137

Der Umstand, dass sich der Konzern in seinem Gesamtinteresse zu der Umstrukturierung genötigt sah, enthebt nicht von diesem Prüfungserfordernis. Denn der Fremdvergleichsgrundsatz gilt nicht für die Konzerngruppe insgesamt, sondern für die einzelne Konzerngesellschaft (siehe zB Z 9.178 OECD-VPG). Die Entschädigungsleistung muss daher den wirtschaftlichen Schaden der von der Reorganisation betroffenen Einzelgesellschaft abgelten.

Beispiel:

Im Rahmen eines weltweiten Spezialisierungsprogrammes eines Konzerns wird bei einer inländischen Produktions- und Vertriebsgesellschaft die Produktionspalette eingeschränkt, sodass diese Gesellschaft genötigt wird, den bisher selbst hergestellten Teil ihrer im Inland vertriebenen Konzernprodukte von ausländischen Konzerngesellschaften teuer zuzukaufen. Der Verlust der bisherigen lokalen Synergieeffekte bedarf einer Entschädigung.

138

Der Umstand, dass mit der Umstrukturierung nicht nur Gewinnchancen, sondern auch Risiken auf ein anderes Konzernunternehmen übergehen, entbindet nicht von einer Entschädigungsleistung, wenn insgesamt eine Gewinnminderung zu erwarten ist.

Beispiel:

*Eine Vertriebsgesellschaft, deren Reingewinnsätze in den letzten 5 Jahren zwischen 5% und 10% vom Umsatz betrugen und bei der keine wesentliche Veränderung in den nächsten Jahren zu erwarten ist, wäre als „fremdes Unternehmen“ nicht bereit, sich ohne entsprechende Entschädigung mit einer Kommissionärsfunktion abzufinden; und zwar auch dann nicht, wenn damit ein **garantierter** Gewinn in Höhe von 2% vom Umsatz verbunden ist (siehe in diesem Sinn Z 9.71 und 9.72 OECD-VPG).*

139

Wird im Zuge einer Konzernreorganisation eine inländische Vertriebsgesellschaft zu einer Kommissionärsgesellschaft herabgestuft, ist zu prüfen, ob durch diese Statusveränderung immaterielle Werte, die in der Vergangenheit zu Lasten des inländischen Steueraufkommens geschaffen wurden, auf die Kommittentengesellschaft übergehen. Dies gilt insbesondere für die Marktpräsenz, wenn diese vor der Reorganisation von der inländischen Gesellschaft aufgebaut worden ist. Denn ergibt ein Fremdvergleich mit einer neu gegründeten Kommissionärsgesellschaft, dass die Kosten des Marktzuganges vom Kommittenten (zB dem Hersteller) getragen würden, dann hätte dies zur Folge, dass bei einer Umstellung der Funktionen einer Vertriebstochtergesellschaft auf eine bloße Kommissionärsgesellschaft ein Übergang derartiger immaterieller Werte auf den Kommittenten stattgefunden hat und daher Anspruch auf Entschädigungsleistung besteht. Ein Übergang der immateriellen Werte auf den Kommittenten würde nur insoweit nicht stattfinden, als ein Vergleich mit einem

branchengleichen fremden Kommissionär ergibt, dass auch dieser die Kosten des Marktzuganges zu tragen hat und daher solche immateriellen Werte ihm zuzurechnen sind. In diesem Fall müsste dies aber der umstrukturierten Konzerngesellschaft entsprechend abgegolten werden (Z 9.89 und 9.129 OECD-VPG).

140

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

141

Werden im Zuge einer Konzernstrukturänderung die Vertragsbeziehungen zu (fremden) Kunden einer inländischen Konzerngesellschaft zu Gunsten einer ausländischen Konzerngesellschaft beendet, ist die begünstigte ausländische Gesellschaft zur Leistung einer Entschädigung für die erlangten Geschäftschancen auch dann verpflichtet, wenn zwischen diesen beiden Gesellschaften keine vertraglichen Vereinbarungen getroffen worden sind (Z 9.91 OECD-VPG).

142

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

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist die Tochtergesellschaft der B-AG im Staat B und hat einen Teil ihrer Produktion an die Gesellschaft C im Staat C abzugeben. Diese Funktionsverlagerung geht auf eine neue Konzernstrategie zurück, die von der Konzernspitze, der P-Corp. im Staat P angeordnet worden ist. Es steht außer Streit, dass die A-GmbH Anspruch auf eine Entschädigung besitzt. Erzielt die Muttergesellschaft B aus dieser Umstrukturierung allein Vorteile, wird sie diese Entschädigung zu tragen haben; ergibt die Fremdvergleichsprüfung, dass auch die mit der Produktion neu beauftragte Gesellschaft C für die Akquisition dieses Auftrages eine Zahlung zu leisten hat, dann wird die Entschädigungssumme von B und C gemeinsam zu tragen sein. Sollte sich indessen ergeben, dass weder B noch C signifikante Vorteile zu erwarten haben und dass die Neuausrichtung der Konzernstrategie im Interesse des Gesamtkonzerns von der Konzernspitze aus getätigt worden ist, dann wird die P-Corp. mit der Entschädigungssumme zu belasten sein (Z 9.115 ff OECD-VPG). Findet keine korrespondierende Gegenberichtigung im jeweils betroffenen Ausland statt, wird eine Klärung im Wege eines Verständigungsverfahrens herbeizuführen sein.

143

Werden im Zuge von Reorganisationen Produktionen in nahestehende Gesellschaften in Niedriglohnländer ausgelagert und werden diese als Lohnfertiger tätig, kommen die hierdurch erzielten Kosteneinsparungen dem auslagernden Unternehmen und nicht dem Lohnfertiger zu (Rz 71 und Z 9.150 OECD-VPG).

Beispiel:

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

1.3.7. Einzelfragen

1.3.7.1. Aufteilung des Währungsrisikos

144

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

145

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

1.3.7.2. Internationale Arbeitskräfteentsendung

146

Wird von inländischen Konzernunternehmen das Dienstverhältnis mit Konzernmitarbeitern gelöst, die im Rahmen von Arbeitsgestellungsvereinbarungen zu ausländischen Konzerngesellschaften entsandt worden sind, dann ist gemäß Art. 15 DBA jener Teil der Beendigungsentgelte (freiwillige Abfertigung, Kündigungs- und Urlaubsschädigung), der durch die im Ausland erbrachten Arbeitsleistungen "verdient" worden ist, in Österreich von der Lohnbesteuerung freizustellen.

147

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

Randzahlen 148 bis 160: *derzeit frei*

2. Teil: Multinationale Betriebstättenstrukturen

2.1. Betriebstättenbegriff

2.1.1. Örtliche Betriebstätten

161

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

162

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

163

Fehlt es an einer ausreichend ortsbezogenen Einrichtung (örtliches Betriebstätten-element), kann keine Betriebstätte im Sinn von Art. 5 Abs. 1 DBA angenommen werden. Keine Betriebstätten werden daher begründet: von bloßen Briefkastengesellschaften (EAS 598), durch die Vornahme einer bloßen Gerichtsregistrierung einer polnischen Zweigniederlassung bei einer 12 Monate nicht übersteigenden Montagedauer einer Kesselanlage (EAS 2082); durch Holzurückarbeiten 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 Betriebstätte (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 Betriebstätte begründet werden (BFH 13.2.1974, I R 218/71);

betriebstättenmäßig ist die gewerbliche Tätigkeit dem Staat zuzurechnen, in dem das Unternehmen ansässig ist, das die auf dem Schiff ausgeübte gewerbliche Tätigkeit betreibt.

164

Nur Geschäftseinrichtungen, die der Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit dienen (funktionales Element) können als Betriebstätte angesehen werden. Die im innerstaatlichen Recht entwickelte Abgrenzung zwischen der aktiven betrieblichen Tätigkeit und der bloßen Vermögensverwaltung ist daher zu beachten. Aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit werden keine "Aktiveinkünfte", sondern "Passiveinkünfte" (Einkünfte aus bloßen Nutzungsüberlassungen) erzielt, wie insbesondere im Fall der ertragbringenden 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 Betriebstätte begründet (Tz 11 des OECD-Kommentars zu Art. 5, BFH 28.7.1982, I R 196/79, BStBl II 1983, 77, VwGH 19.6.1968, 1561/67; EAS 2242). Daher löst auch die Maschinenbereitstellung für den deutschen Lohnabfüller keine deutsche Betriebstätte aus (EAS 2071). Im Fall von konzerninternen Assistenzleistungen (Aktivleistungen) wird durch die Zurverfügungstellung von Arbeitsraum an die entsandten Arbeitskräfte bei einer 6 Monate überschreitenden Dauer grundsätzlich eine Betriebstätte begründet (EAS 733). Bei bloßer konzerninterner Arbeitskräftegestellung (Passivleistung des Gestellers) ist dies nicht der Fall. Erwirbt eine österreichische Kapitalgesellschaft von deutschen Gesellschaften Gemeinschaftsantennenanlagen, die auf deutschen Gebäuden montiert worden sind und von der deutschen Steuerverwaltung nicht als Gebäudeteile (nicht als unbewegliches Vermögen) beurteilt werden, und sind diese Anlagen an die Inhaber der in solchen Gebäuden bestehenden Wohn- und Betriebsräumlichkeiten vermietet, so können die deutschen Antennenanlagen nicht als Betriebstätte der österreichischen Gesellschaft in Deutschland gewertet werden. Die durch die Vermietungstätigkeit erzielten Gewinne unterliegen daher der ausschließlichen Besteuerung in Österreich (EAS 340).

165

Die betriebliche Tätigkeit in den Einrichtungen muss nicht durch Menschen ausgeübt werden, auch bloße Verkaufsautomaten werden als Betriebstätte angesehen, sofern sie nicht bloß vermietet worden sind. Betriebstätten 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).

Sprengstoffentsorgung, die nicht Teil einer Bauausführung bildet, ist für sich allein keine Bauausführung, sodass ein für das Entsorgungspersonal aufgestellter Container bereits nach 6-monatiger Benutzung und nicht erst nach einer 12-monatigen Entsorgungsdauer zu einer

inländischen Betriebstätte führt (EAS 1936); Betriebstätten sind auch touristische Informatoren (EAS 2056) sowie eine kilometerlange Kabeltrasse eines Kommunikationsunternehmens; der längste Trassenteil bestimmt die Finanzamtszuständigkeit (EAS 2090).

166

Eine feste Geschäftseinrichtung muss auf gewisse Dauer angelegt sein, um als Betriebstätte eingestuft zu werden (zeitliches Element). Räumlichkeiten, die ausländischen Unternehmen zur Erfüllung ihrer Tätigkeit in Österreich zur Verfügung gestellt werden, begründen in der Regel erst ab einer Verfügungsdauer von 6 Monaten eine Betriebstätte (Z 6 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA und EAS 350, EAS 501, EAS 1234 betr.

Geräteausgabestellen); 6-wöchige Zirkusveranstaltungen führen zu keiner Betriebstätte (EAS 750, EAS 754); Gleiches gilt für eine bloß 2-monatige Kulturausstellung (EAS 900) sowie für Anmietungen von Hotelräumen für die Abhaltung von jeweils 14-tägigen Seminarveranstaltungen (EAS 740).

167

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

168

Im Fall wiederkehrender Benutzungen örtlicher Einrichtungen wirken auch kürzere als 6-monatige Nutzungsdauern betriebsstättenbegründend. Mietet daher 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 Betriebstätte für die deutsche Filmproduktionsgesellschaft vor, wenn die einzelnen Drehabschnitte weniger als 6 Monate pro Jahr andauern (EAS 2383); auch wiederholte saisonale Hotelanmietungen durch Reisebüros können eine Betriebstätte begründen, sofern darin die Betreuung der Touristen vom Reisebüro durchgeführt wird (EAS 1979).

169

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

170

Bloße Mitbenutzungsmöglichkeiten an Räumen begründen idR keine Betriebsstätte (EAS 437, EAS 993; siehe auch BFH 4.6.2008, I R 30/07). Daher führt auch die Mitbenutzung einer im Eigentum eines Dritten stehenden Computeranlage durch einen ausländischen Internet-Anbieter für diesen nicht zu einer inländischen Betriebsstätte (EAS 926). Die dauerhafte Zuweisung eines bestimmten Arbeitsplatzes in einem Großraumbüro führt aber zum Entstehen einer Betriebsstätte (EAS 1613, EAS 1941, EAS 1969), weil der dauerhaft zugewiesene Arbeitsplatz örtlich gebunden ist und die Verfügungsmacht darüber eine ausschließliche ist; Andere können von der Nutzung dieses Arbeitsplatzes ausgeschlossen werden. Die Betriebsätteneigenschaft kann hier nicht mit dem Argument verneint werden, dass eine Mitbenutzung des Büroraumes stattfindet. Denn es ist nicht der Büroraum, sondern eben der darin dauerhaft überlassene Arbeitsplatz, der als Betriebsstätte zu werten ist. Da es zur Annahme einer Verfügungsmacht nicht erforderlich ist, dass Anlagen, Einrichtungen usw. im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet wurden, sondern es vielmehr genügt, dass sie für die Zwecke seines Unternehmens ständig zur Verfügung stehen, kann (selbst bei bloßer Mitbenutzung) die Annahme des Bestehens einer Betriebsstätte nicht als unschlüssig erkannt werden, wenn ein Container, der einer GmbH gehört, bei deren Führung dem Unternehmer eine maßgebende Stellung zukommt, vom Unternehmer genutzt wird. (VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118).

2.1.2. Ständige Vertreter als DBA-Vertreterbetriebsstätten

171

Der Begriff des "ständigen Vertreters" wurde im deutschen Rechtskreis entwickelt und ist im Ergebnis unverändert in das österreichische Einkommensteuerrecht 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 regelmäßig im Inland sich 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 handle. 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).

172

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

173

Durch DBA wird die steuerliche Erfassbarkeit ausländischer Unternehmen allerdings auf jene Vertreter eingeschränkt, die nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA als "abhängige Verkaufsvertreter" einzustufen sind; sie gelten abkommensrechtlich fiktiv als "Betriebsstätte" des vertretenen Unternehmens ("Vertreterbetriebsstätte"). Der abkommensrechtliche Begriff des "abhängigen Verkaufsvertreters" ist sonach nicht weiter, sondern enger als der innerstaatliche Begriff des "ständigen Vertreters" und findet daher in dem in § 98 EStG 1988 verwendeten Begriff des "ständigen Vertreters" vollinhaltlich Deckung (EAS 1682, EAS 1866, EAS 1884, EAS 2988). 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.

174

Das Abhängigkeitsverhältnis kann nicht durch eine Beziehungsstruktur herbeigeführt werden, wie sie auch zu unabhängigen Vertretern besteht. Der bloße Umstand, dass jeder Kommissionär Weisungen befolgen muss (§ 384 Abs. 1 UGB), macht Kommissionäre daher noch nicht generell zu abhängigen Vertretern. Unterliegt aber ein Kommissionär nicht nur

sachlichen Weisungen über die vom Kommittenten gewünschten Leistungsergebnisse, sondern auch Weisungen darüber, wie er seinen Arbeitsablauf zu gestalten hat und besitzt der Vertretene hierüber auch Kontrollrechte, spricht dies für ein Abhängigkeitsverhältnis (Z 38.3 zweiter Satz OECD-Kommentar zu Art. 5 OECD-MA). Auch Kapitalgesellschaften können die Funktion eines abhängigen Vertreters innehaben (Z 32 OECD-Kommentar zu Art. 5 OECD-MA). Daher können auch Tochtergesellschaften in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Muttergesellschaft stehen. Das Abhängigkeitsverhältnis wird hierbei aber nicht durch die Kontrollrechte der Muttergesellschaft in ihrer Eigenschaft als Allein- oder Hauptgesellschafter begründet, sondern kommt auf Grund der gleichen Bindungen zustande, die auch bei nicht verbundenen Unternehmen zur Abhängigkeitseinstufung führen (Z 38.1 OECD-Kommentar zu Art. 5 OECD-MA). Fehlt es an rechtlicher oder auch wirtschaftlicher Unabhängigkeit, wird ein Abhängigkeitsverhältnis gegeben sein. Eine vertraglich von der Muttergesellschaft der Konzerntochtergesellschaft zugesicherte rechtliche Unabhängigkeit vermag daher für sich allein noch nicht ein Abhängigkeitsverhältnis im Sinn von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA auszuschließen, wenn es an der wirtschaftlichen Unabhängigkeit fehlt. Ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis wird in der Regel dann begründet, wenn langfristig nur für *einen* Auftraggeber Vertretungsaktivitäten erbracht werden (Z 38.6 OECD-Kommentar zu Art. 5 OECD-MA); dies ist zB der Fall, wenn nur die Produkte der Muttergesellschaft oder sonst Konzernprodukte kommissionsweise für die Muttergesellschaft vertrieben werden.

175

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

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

176

Wird der Vertrieb von Konzernprodukten in Österreich in der Weise umgestellt, dass die bisher auf Eigenhandelsbasis tätige Vertriebstochtergesellschaft zu einer bloßen Kommissionärstochtergesellschaft herabgestuft wird, dann spricht die Vermutung dafür, dass die ausländische Muttergesellschaft hierdurch eine österreichische "Vertreterbetriebstätte" begründet (EAS 2681). Dies hat zur Folge, dass nicht nur die Vertriebstochtergesellschaft mit ihrer Vertreterprovision, sondern auch die ausländische Muttergesellschaft mit den - nach Abzug der Vertreterprovision - verbleibenden Gewinnen aus dem Österreich-Geschäft der inländischen Besteuerung unterliegt (EAS 2125). Der Frage, ob eine inländische Vertreterbetriebstätte 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).

177

Eine besondere Situation besteht lediglich hinsichtlich der Umstellung der österreichischen Vertriebstochtergesellschaft einer deutschen Muttergesellschaft; denn gemäß dem Schlussprotokoll zu Art. 5 DBA-Deutschland wird im Fall verbundener Unternehmen keines dieser Unternehmen als Vertreterbetriebstätte eines anderen verbundenen Unternehmens behandelt, wenn die jeweiligen - ohne dieses Einverständnis sonst zur Vertreterbetriebstätte führenden - Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise, einschließlich eines diesem verbleibenden Gewinns, abgegolten werden (siehe auch EAS 2128); im Fall des DBA-Deutschland wird daher die von der OECD vertretene "Zwei-Steuerpflichtigen-Theorie" abgelehnt.

178

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

2.2. Betriebstättengewinnzurechnung – AOA

2.2.1. Funktionsanalyse

2.2.1.1. Allgemeine Grundsätze

179

Betriebstätten 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 Betriebstätte 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 Auslandsbetriebstätten 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 Betriebstätte wird daher für Zwecke der Gewinnaufteilung wie ein selbständiges Unternehmen behandelt (Selbständigkeitsfiktion der Betriebstätte).

180

Die Selbständigkeitsfiktion gilt nicht schrankenlos, weil der Hauptsitz und seine Betriebstätte eine rechtliche und tatsächliche Einheit bilden und schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Hauptsitz und Betriebstätte rechtlich nicht möglich sind; sie findet in erster Linie nur für unternehmensinterne Beziehungen Anwendung, die Gegenstand der ordentlichen Geschäftstätigkeit der leistenden Unternehmenseinheit sind, die sonach zum Kernaufgabengebiet der leistenden Unternehmenseinheit zählen und folglich auch Fremden gegenüber erbracht werden können. 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 DBA mit einer Zuordnung von Aufwendungen, die dem Unternehmen als Ganzem gegenüber Dritten erwachsen, sein Bewenden (Tz 27 ff des OECD-Kommentars idF 2008 zu Art. 7 OECD-MA, BFH 27.7.1965, I 110/63 S, BStBl III 1966, 24, BFH 20.7.1988, I R 49/84, BStBl II 1989, 140). Auch im Fall von Arbeitskräftegestellungen vom Hauptsitz an die Betriebstätte wurde deren steuerliche Wirksamkeit als reine Innentransaktion nicht anerkannt (EAS 1838).

181

Unter der Bezeichnung „AOA“ (Authorized OECD Approach) hat die OECD Leitlinien für die Gewinnzuordnung an Betriebstätten veröffentlicht und ist hierbei von der eingeschränkten zu einer uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion gewechselt (siehe den vierteiligen Bericht der OECD unter dem Titel „Attribution of Profits to Permanent Establishments“). Eine vollinhaltliche Anwendung dieser Leitlinien erfordert indessen eine Neufassung des Art. 7 DBA und dessen Übernahme in das österreichische DBA-Netz. Der AOA hat gegenwärtig daher nur insoweit rechtliche Relevanz, als er mit dem derzeitigen OECD-Kommentar (idF 2008) zu Art. 7 DBA nicht im Widerspruch steht. Im Folgenden wird daher nur auf die rechtlich maßgebenden Absätze aus den Teilen I bis IV des AOA Bezug genommen. Insoweit gelten die Grundsätze des AOA auch bei Anwendung der Doppelbesteuerungsverordnung, BGBl. II Nr. 474/2002.

182

Der AOA beruht insoweit auf der traditionellen Methodik, als er davon ausgeht, dass der Betriebstättengewinn in zwei Schritten zu ermitteln ist (AOA I/13):

- Zunächst ist eine Funktionsanalyse anzustellen, in deren Verlauf die der Betriebstätte zuzuordnenden 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 anzusetzen wären.

2.2.1.2. Wesentliche Mitarbeiterfunktionen ("significant people functions")

183

Ausgangspunkt der Funktionsanalyse ist die Feststellung der tatsächlich von der Betriebstätte ausgeübten Tätigkeiten. Hierbei ist Z 1.20 ff bzw. 1.42rev ff OECD-VPG anwendbar (AOA I/89). Bei dieser Funktionsermittlung sind die von den Unternehmensmitarbeitern persönlich ausgeübten wesentlichen Funktionen maßgebend (AOA I/91; "significant people functions"). Von den ausgeübten Funktionen hängt es ab, welche Risiken und welche Wirtschaftsgüter der Betriebstätte zuzurechnen sind; und davon wiederum hängt das Dotationskapital der Betriebstätte ab.

Beispiel:

Ein Unternehmen mit Hauptsitz in Staat A hat in Staat B eine Vertriebsniederlassung (Betriebstätte) eröffnet. Die Produktherstellung stellt eine vom Hauptsitzpersonal ausgeübte Funktion dar. Die Mitarbeiter der Betriebstätte schließen Verkaufsverträge ab. Im Rahmen der Funktionsanalyse ist ua. festzustellen, in welchem Unternehmensteil die verantwortlichen Entscheidungen über den Umfang der Lagerhaltung in der Betriebstätte getroffen werden; denn davon hängt ab, welchem Unternehmensteil das Beständewagnis (Schwund, Diebstahl, Veraltern, Verderb,

Verlust, Qualitätsminderung usw.) zuzurechnen ist. Für die Frage, wem das Vertriebswagnis (insb. Forderungsausfälle) zuzurechnen ist, ist beispielsweise die Feststellung maßgebend, welcher Unternehmensteil die Beurteilung der Kreditwürdigkeit der Kunden der Betriebsstätte vornimmt und auf die Zahlungskonditionen Einfluss nimmt (in diesem Sinn AOA I/26).

184

Eine genaue Durchleuchtung dieser "significant people functions" ist vor allem im Verhältnis zu Ländern von Bedeutung, mit denen Abkommen auf der Grundlage der Steuerbefreiungsmethode abgeschlossen sind und Gewinnverlagerungen eine Einsparung österreichischer Steuern zur Folge hätten. Werden daher beispielsweise von inländischen Unternehmen im niedrig besteuerten Ausland Finanzierungsbetriebstätten gegründet, dann muss im Rahmen der Funktionsanalyse darstellbar sein, wie viele Mitarbeiter tatsächlich in dieser Finanzierungsbetriebstätte tätig sind, welche Aufgaben sie dort tatsächlich erfüllen und ob sie hierfür auch tatsächlich die nötige Qualifikation aufweisen. Finanzierungserträge des inländischen Unternehmens können jedenfalls nicht bloß auf Grund des Umstandes im Inland steuerfrei gestellt werden, dass sie buchmäßig in einer gesondert für die Finanzierungsbetriebstätte geführten Buchhaltung als deren Ertrag erfasst worden sind.

185

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

2.2.1.3. Risikozuordnung

186

Ungeachtet des Umstandes, dass angesichts der Unternehmenseinheit das unternehmerische Risiko das Gesamtunternehmen als Ganzes trifft, muss auf der Grundlage der Funktionsanalyse eine Risikozuordnung an die Betriebsstätte vorgenommen werden (AOA I/97). Analog zu Z 1.28 bzw. 1.52rev der OECD-VPG muss die Risikoverteilung im

international tätigen Unternehmen "aus dem Verhalten der Parteien und aus den für die Beziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen üblicherweise geltenden ökonomischen Prinzipien hergeleitet werden" (AOA I/98).

187

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

188

Alle unternehmerischen Risiken müssen bewertet werden, wenn sie "wesentlich" sind ("significant risks") (AOA I/145). Risiken sind wesentlich, wenn sie nach den Marktgegebenheiten des Landes, in dem die Betriebsstätte tätig ist, nach Kapitalunterlegung verlangen (AOA 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.

2.2.1.4. Wirtschaftsgüterzuordnung

189

Eine Betriebsstätte eines Unternehmens kann rechtlich kein "Eigentum" erwerben; für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist daher gemäß AOA das "wirtschaftliche Eigentum" maßgebend; das rechtliche Eigentum ist nicht entscheidend (AOA I/107). Das wirtschaftliche Eigentum kommt jenem Unternehmensteil zu, bei dem die Wirtschaftsgüter bei der Funktionsausübung aus wirtschaftlicher Sicht gesehen zum Einsatz gelangen (AOA I/101). Daraus folgt, dass für Belange der internationalen Gewinnzurechnung regelmäßig nur "notwendiges Betriebsvermögen", nicht aber "gewillkürtes Betriebsvermögen" einer Betriebsstätte zurechenbar ist. Daher gehören Finanzierungsmittel grundsätzlich nur dann zum Betriebsstättenbetriebsvermögen, soweit sie zur Absicherung der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte erforderlich sind oder bei ihr zur Finanzierung von beschlossenen oder in absehbarer Zeit vorgesehenen Investitionen dienen; darüber hinausgehende überschüssige Mittel sind dem Hauptsitz zuzurechnen.

190

Auch Kapitalbeteiligungen können daher einer Betriebsstätte nur zugerechnet werden, wenn sie funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Betriebsstätte dienen (in diesem Sinn auch BFH 30.8.1995, I R 112/94, BStBl II 1996, 563). Sie müssten Grundlage von wesentlichen Funktionen ("significant people functions") sein, zu denen auch das gesamte

Risikomanagement zählt (AOA I/125). Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn die Kapitalbeteiligung zum "notwendigen Betriebsvermögen" der Betriebstätte zu zählen ist; der bloße Umstand, dass eine Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bücher der ausländischen Personengesellschaft aufgenommen worden ist, reicht hierfür aber nicht aus (Hinweis auch auf EAS 3018).

191

Die Auslegung des AOA über den Umfang des Betriebstättenvermögens 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 Doppelbesteuerungsabkommen bislang keine Definition des Begriffes "Betriebsvermögen" ableiten ließ, wodurch im Wege eines Rückgriffs auf innerstaatliches Recht bei einer nach § 5 EStG 1988 vorzunehmenden Gewinnermittlung die Führung von gewillkürtem Betriebsvermögen zugelassen wurde. Zinsen aus Anleihen wurden daher dem Gewinn der inländischen Betriebstätte nicht nur dann zugerechnet, wenn dieses Finanzanlagevermögen dem Kreis des notwendigen Betriebsvermögens zugehörte, sondern auch dann, wenn es noch als "gewillkürtes Betriebsvermögen" eingestuft werden konnte (EAS 399, EAS 436, EAS 503, EAS 554, EAS 585).

192

Der buchmäßige Ausweis kann in allen Fällen nur Indiz, nicht aber Voraussetzung der Wirtschaftsgutzuordnung sein (BFH 29.7.1992, II R 39/89, BStBl II 1993, 63).

193

Nach dem AOA kann es bei Wirtschaftsgütern auch wirtschaftliches Miteigentum geben (AOA I/101, 114). Dies entspricht der bisherigen österreichischen Rechtsauffassung, nach der beispielsweise ein durch den Hauptsitz und die Betriebstätte gemeinsam getragener Werbeaufwand einen im wirtschaftlichen Miteigentum der beiden Unternehmensteile stehenden Firmenwert aufbauen kann.

194

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

195

Bei unkörperlichen Wirtschaftsgütern 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 I/242). Bei unkörperlichen Wirtschaftsgütern kommt es daher in erster Linie darauf an, in welchem Unternehmensteil der immaterielle Wert geschaffen worden ist; dies wird in der Regel jener Unternehmensteil sein, bei dem die hierfür erforderlichen Aufwendungen angefallen sind.

Beispiel:

Hat ein schweizerisches Unternehmen die Herstellung eines Kosmetikproduktes vollumfänglich in eine österreichische Betriebsstätte ausgelagert, werden die in der Schweiz entwickelten und für die Produktion in Österreich benötigten Rezepturen nicht im wirtschaftlichen Eigentum der österreichischen Betriebsstätte stehen. Bei uneingeschränkter AOA-Anwendung müsste daher der österreichischen Betriebsstätte vom schweizerischen Hauptsitz eine unternehmensinterne fiktive Lizenzgebühr angelastet werden. Nach dem geltenden Art. 7 Abs. 3 DBA kann jedoch anstelle dessen nur ein Anteil an den (nachgewiesenen) Entwicklungskosten an die inländische Betriebsstätte weiterbelastet werden (Hinweis auf Rz 180).

196

Nicht in allen Fällen genügt aber die Tragung der Forschungskosten allein, um den wirtschaftlichen Eigentümer des immateriellen Wirtschaftsgutes zu bestimmen, denn auch zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen kann im Rahmen der Auftragsforschung das auftraggebende Unternehmen es sein, das die Forschungsrisiken trägt und dem daher das Eigentum am Forschungsergebnis zuzurechnen ist (AOA I/115).

197

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

einbezieht, ist in solchen Fällen ein gewichtiges Indiz für die Richtigkeit der vorgenommenen Vermögens- und Einkünftezuordnung (EAS 446).

198

Für die Frage, welchem Betriebsvermögen ein Kundenwert zuzuordnen ist, wird es in erster Linie darauf ankommen, wem die Kundenakquisition und der gesamte damit verbundene Aufwand zuzuordnen war. Der bloße Umstand, dass die österreichischen Kunden einer österreichischen Vermögensverwaltungs-AG auch von der schweizerischen Betriebstätte 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 Betriebstätte zu sehen ist. Veräußert daher die österreichische Vermögensverwaltungs-AG einen Teil ihres Klientenstockes, der bisher sowohl in Österreich als auch durch eine schweizerische Betriebstätte der Vermögensverwaltungs-AG betreut wurde, an eine schweizerische Kapitalgesellschaft, dann unterliegt der hierbei erzielte Veräußerungsgewinn gemäß Art. 7 (bzw. Art. 13 Abs. 2) DBA-Schweiz der ausschließlichen österreichischen Besteuerung (EAS 1124).

2.2.1.5. Zuordnung von Dotationskapital

199

Sobald im Rahmen der Funktionsanalyse feststeht, welche Wirtschaftsgüter und welche Risiken der Betriebstätte zuzuordnen sind, ist als nächster Schritt zu ermitteln, welches "freie Kapital" („free capital“) der Betriebstätte zuzuführen ist, um die Wirtschaftsgüter und die übernommenen Risiken abzudecken (AOA I/141). „Freies Kapital“ 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 I/136). Auf österreichischer Seite würde damit in die Dotationsberechnungen auch Kapital aus der Emission von Substanzgenussrechten einzuschließen sein.

200

Das in der Betriebstättenbuchhaltung 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).

201

Bei der Kapitalaufteilungsmethode wird der Betriebstätte 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 Betriebstättenanteil an den Risikoaktiva 10%, dann ist die Betriebstätte mit 10% des Eigenkapitals des Gesamtunternehmens zu dotieren.

202

Für die Wertermittlung des Aktivvermögens sind keine verbindlichen Anordnungen getroffen. Nach dem AOA ist es möglich, für die Ermittlung des Betriebstättenanteils 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 I/144).

203

Für die Bewertung der wesentlichen Unternehmensrisiken sind keine Vorgaben aus dem AOA zu entnehmen. Unternehmen sind daher berechtigt, wenn sie unternehmensintern keine Risikogewichtung erstellen, die Kapitalaufteilung nur auf der Grundlage der aktiven Vermögenswerte vorzunehmen (AOA I/143). Diese Vereinfachung führt im Ergebnis zur Anerkennung der "Kapitalspiegeltheorie", derzufolge die Eigenkapitalquote (Verhältnis des Eigenkapitals zum Gesamtkapital) des Gesamtunternehmens den Maßstab für die Kapitalzuordnung an die Betriebstätte darstellt. Allerdings ist diese vereinfachte und nur auf das Betriebsvermögen allein abstellende Kapitalspiegelung in der Betriebstätte nur dann zulässig, wenn der Hauptsitz und die Betriebstätte die gleichen Funktionen ausüben und daher auch vergleichbare Risiken tragen (siehe auch AOA I/145, 146).

204

Für Bankunternehmen sieht Teil II des AOA die Möglichkeit einer risikogewichteten Kapitalzuteilung nach den jeweils gültigen bankaufsichtsrechtlichen Grundsätzen des Baseler Ausschusses für Bankenaufsicht vor. Diese Methode wird auch als "BIZ-Methode" (BIS-ratio approach) bezeichnet.

205

Die "wirtschaftliche Kapitalaufteilungsmethode" ("Economic Capital Allocation Approach") will nicht auf das nach regulatorischen Gesichtspunkten risikogewichtete Kapital, sondern auf das nach bankinternen Risikomodellen bestimmte wirtschaftliche Eigenkapital abstellen. Dabei

werden auch Aspekte und Faktoren berücksichtigt, die bei aufsichtsrechtlichen Regelungen derzeit unbeachtet bleiben. Da solche Methoden aber derzeit noch nicht ausgereift sind, kommen sie für Unternehmen des Nichtbankensektors nicht in Frage (AOA I/162).

206

Die "Mindestkapitalisierungsmethode" (Thin Capitalisation Approach) fordert eine Eigenkapitalausstattung der Betriebstätte, welche auf Grund eines Fremdvergleiches mit vergleichbaren Unternehmen im Gastland der Betriebstätte ermittelt wird (AOA 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 betriebspezifischer Unterschiede Anpassungsrechnungen vorzunehmen.

207

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

208

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

2.2.2. Ermittlung des Betriebstättengewinnes

2.2.2.1. Allgemeine Grundsätze

209

Sind im Ausland mehrere Betriebstätten gelegen, dann ist für jede Betriebstätte eine gesonderte Gewinnzuordnung nach Fremdvergleichsgrundsätzen vorzunehmen; dies gilt auch dann, wenn eine Betriebstätte die Funktion einer "Unterbetriebstätte" zu einer anderen

Betriebstätte ("Oberbetriebstätte") hat und wenn Ober- und Unterbetriebstätte in verschiedenen ausländischen Staaten gelegen sind.

Beispiel:

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

210

Bei der Betriebstättengewinnermittlung sind alle in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen vorgesehenen Methoden anwendbar (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode, sowie die beiden Gewinnmethoden; AOA I/219). Im Allgemeinen wird die Erstellung einer gesonderten Betriebstättenbuchhaltung erforderlich sein, um solcherart die Grundlage für eine Betriebstättengewinnermittlung nach der direkten Methode zu ermöglichen. Es kann der steuerliche Gewinn einer Betriebstätte 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 247.

211

Die Buchführungspflicht inländischer Unternehmen ist sowohl unternehmensrechtlich wie auch steuerrechtlich nicht auf die inländischen Unternehmensteile beschränkt. Sie erstreckt sich auch auf im Ausland gelegene Betriebstätten. Die Betriebstättenbuchführung bildet daher diesfalls einen selbständigen Buchführungskreis in der Unternehmensbuchführung. Das Ergebnis dieser Teilbuchführung ist in die Unternehmensbuchführung zu übernehmen. Hierbei genügt es nicht, nur das Jahresergebnis der ausländischen Betriebstätte zu übernehmen. Denn der Betriebsvermögensvergleich hat sämtliche aktiven und passiven Wirtschaftsgüter des Unternehmens zu erfassen, und verlangt sonach auch nach Einbeziehung der in den Auslandsbetriebstätten gehaltenen Vermögenswerte.

212

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

Beispiel:

Die griechische Niederlassung ist in einem zu Beginn des Jahres 1 um 2.000.000 Euro 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 Euro abgesetzte AfA ist auf 60.000 Euro herabzusetzen. Der Betriebstättengewinn ist daher für die Besteuerung in Österreich um 180.000 Euro anzuheben. Desgleichen ist der Buchwert des Gebäudes von 800.000 Euro ($2.000.000 - 5 \times 240.000$) auf 1.700.000 ($2.000.000 - 5 \times 60.000$) anzuheben.

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

213

Wird mit dem ausländischen Staat die Doppelbesteuerung nach der Befreiungsmethode beseitigt (sei es auf Grund eines DBA oder der Doppelbesteuerungsverordnung), ist aus der inländischen Besteuerungsgrundlage der darin nach österreichischem Recht ermittelte Betriebstättengewinn auszuscheiden; 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).

Beispiel:

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

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

214

Wurden die ausländischen Einkünfte in ausländischer Währung ermittelt, sind sie in die Euro-Währung umzurechnen. Nach EStR 2000 Rz 191 gelten außerbetriebliche Einkünfte für Zwecke der Währungsumrechnung am 31.12. eines Kalenderjahres bezogen; betriebliche Einkünfte gelten am Bilanzstichtag als bezogen; der Umrechnungskurs an diesem Bezugstag ist maßgebend. Die Vereinfachungsregelung der EStR 2000 bewirkt, dass das unter Berücksichtigung des österreichischen Gewinnermittlungsrechtes in der Währung des Betriebsstättenstaates ermittelte Reinbetriebsvermögen zum jeweiligen Bilanzstichtag 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 Euro ergeben (1 Euro = 146 Yen bzw. 1 Yen = 0,006849315 Euro). 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 Euro = 160,6 Yen bzw. 1 Yen = 0,006227 Euro gesunken, sodass das Betriebsstättenendvermögen sich wie folgt ergibt: $175.200.000 + 28.800.000 = 204.000.000 \times 0,006227 = 1.270.308$ Euro. Der in Österreich anzusetzende Betriebstättengewinn beträgt demnach ungeachtet in welcher Jahreshälfte die Betriebstättengewinnanteile erwirtschaftet worden sind 270.308 Euro $[1.270.308 - 1.000.000]$ und nicht 361.166 Euro $[(29.200.000 + 28.800.000) \times 0,006227]$. Die japanische Steuer ist zum Umrechnungskurs am jeweiligen Zahlungstag auf die österreichische Körperschaftsteuer anzurechnen. Der Unterschiedsbetrag zwischen den zwei Berechnungsmethoden $(361.166 - 270.308 = 90.858)$ ist darauf zurückzuführen, dass nur bei der auf dem Betriebsvermögensvergleich fußenden Umrechnungsmethode auch die währungsbedingte Abwertung des gesamten Endvermögens und nicht mehr nur die Endvermögenserhöhung berücksichtigt wird. Der Yen-Verfall beträgt $0,006849315 - 0,006227 = 0,000622315$; angewendet auf das im Endvermögen miterfasste Anfangsvermögen ergibt dies 90.858 $(146.000 \times 0,000622315 = 90.858)$.

215

Auf der Grundlage von Art. 7 DBA und § 6 Z 6 EStG 1988 vorzunehmende Darstellungen der unternehmensinternen grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen bleiben bei der Konsolidierung der Gewinne der ausländischen Betriebsstätten mit jenen des inländischen Hauptsitzes erhalten; und zwar auch dann, wenn hierbei aus der Sicht des Gesamtunternehmens nicht realisierte Gewinne zum Ausweis gelangen.

Beispiel:

Ein österreichisches Produktionsunternehmen liefert im Jahr 1 an seine US-Vertriebsniederlassung Waren zu steuerlichen Herstellungskosten von 1.000.000 Euro, die in den USA je zur Hälfte im Jahr 1 und im Jahr 2 um 1.400.000 Euro verkauft

werden. Der von der Steuerbehörde anerkannte fremdübliche Verrechnungspreis beträgt 1.200.000 Euro. Es ergibt sich sonach in der Buchhaltung des Hauptsitzes ein Rohgewinn von 200.000 und in der Betriebsstättenbuchhaltung ein solcher von 100.000 Euro (Verkaufserlös 700.000 Euro abzüglich Wareneinsatz von 600.000 Euro). Die Konsolidierung dieser beiden Gewinnanteile führt damit im Jahr 1 zu einem steuerlichen Rohgewinn von 300.000 Euro, obwohl das Gesamtunternehmen im Jahr 1 nur einen Rohgewinn von 200.000 Euro erzielt hat (Verkaufserlös 700.000 Euro abzüglich anteilige Herstellungskosten von 500.000 Euro). Ungeachtet der Behandlung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss ist der steuerlichen Gewinnermittlung der Rohgewinn von 300.000 Euro zu Grunde zu legen, weil § 6 Z 6 EStG 1988 eine zwingende Vorschrift des Steuerrechts darstellt, die dem Unternehmensrecht vorgeht.

216

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

Beispiel:

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

217

Aus den unternehmensinternen Leistungsbeziehungen herrührende Forderungen und Verbindlichkeiten sind keiner Verzinsung zugänglich (Rz 218); aber auch ihr Untergang im Fall einer Liquidation der Betriebsstätte zeitigt keine steuerliche Auswirkung. Besitzt daher eine österreichische KG in Deutschland eine Betriebsstätte, die in den letzten Jahren Verluste erlitten hat, wobei der österreichische Firmensitz gegen Ausweis als Verrechnungsforderung verlustausgleichende Zahlungen an die deutsche Betriebsstätte geleistet hat, und wird diese Betriebsstätte in der Folge aufgelöst, dann sind die Verrechnungspreisforderung und die auf deutscher Seite korrespondierend gebuchten Verrechnungspreisverbindlichkeiten gewinnneutral auszubuchen. Denn anders als zwischen verbundenen selbständigen Unternehmen führt im vorliegenden Fall die Bereitstellung erforderlicher Barmittel an die Betriebsstätte zu einem "In-sich-Geschäft" 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).

2.2.2.2. Zinsen

218

Zinsen können der Betriebstätte nicht angelastet werden, wenn dies lediglich auf Grund einer internen Schuldverpflichtung der Betriebstätte gegenüber dem Hauptsitz geschieht (Z 42 OECD Kommentar idF 2008 zu Art. 7 OECD-MA); nutzt die Betriebstätte 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 3 Monaten 10% Zinsen in Rechnung stellt, kann die US-Niederlassung nicht mit Zinsen für die nur unternehmensintern gegenüber dem österreichischen Stammhaus bestehende Lieferforderung belastet werden.

219

Zinsen, die das Unternehmen für Kredite von dritter Seite aufzuwenden hat, können dem Hauptsitz, der Betriebstätte oder beiden zu Gute kommen (Z 43 OECD-Kommentar idF 2008 zu Art. 7 DBA). Dieser Zinsenaufwand ist nach Maßgabe der Betriebstättenkapitaldotierung an sie weiterzugeben. Für die Ermittlung des Zinsenaufwandes einer Betriebstätte ist daher wie folgt vorzugehen:

- a) Der Betriebstätte sind Zinszahlungen des Unternehmens insoweit zuzuordnen, als sie mit Krediten zusammenhängen, die das Unternehmen nachweislich für die Zwecke der Betriebstätte aufgenommen hat (direkte Zuordnung).
- b) Soweit Zinszahlungen des Unternehmens mit Krediten zusammenhängen, die dem Hauptsitz und der Betriebstätte zu Gute kommen aber nicht direkt zugeordnet werden können, sind sie im Verhältnis aufzuteilen, das für die Zuordnung des Eigenkapitals des Gesamtunternehmens auf den Hauptsitz und die Betriebstätte gilt (indirekte Zuordnung).
- c) Erfolgte die Aufnahme des Kredits durch die Betriebstätte, um dem Hauptsitz Finanzmittel zu verschaffen, sind die Zinszahlungen dem Hauptsitz zuzuordnen, da der zugrunde liegende Kredit dem Hauptsitz dient.
- d) Nutzt die Betriebstätte Eigenmittel des Unternehmens, so können ihr keine fiktiven Zinsen belastet werden (BFH 27.7.1965, I 110/63 S, BStBl III 1966, 24); die Umsetzung der gegenteiligen Aussage des AOA erfordert eine Novellierung des Art. 7 DBA.

220

Kredite zwischen verschiedenen Teilen eines geld- und kreditwirtschaftlichen Unternehmens waren allerdings auch schon nach dem bisherigen OECD-Kommentar durch fremdübliche Verzinsungen abzugelten (Z 49 OECD-Kommentar idF 2008 zu Art. 7 DBA). Insoweit ergibt sich aus dem AOA keine Änderung der bisherigen Verwaltungspraxis.

Beispiel:

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

2.2.2.3. Überführung von Wirtschaftsgütern

221

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

Beispiel:

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

222

Bei Wirtschaftsgutüberführung in einen Staat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (Norwegen), kann nach Maßgabe von § 6 Z 6 EStG 1988 ein Aufschub der Steuerfestsetzung erlangt werden (EStR 2000 Rz 2517a ff).

223

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

224

Werden Wirtschaftsgüter aus dem Ausland in die inländische Betriebsstätte überführt, dann findet eine Aufwertung auf den Marktwert im Zeitpunkt der Überführung unabhängig davon statt, ob im Ausland eine korrespondierende Aufwertung vorgenommen wurde. Übernimmt daher die inländische Niederlassung eines internationalen Konzerns die Aufgabe, Lizenzrechte des ausländischen Hauptsitzes international zu verwerten und wird der Wert dieser Lizenzrechte auf der Grundlage von § 6 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrswert als Vermögen der inländischen Niederlassung angesetzt, ist den erzielten Lizezeinnahmen eine angemessene Abschreibung des gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 angesetzten Vermögenswertes gegenüberzustellen. Es ist unmaßgebend, ob der DBA-Partnerstaat in einem solchen Fall den Eintritt des gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 anzusetzenden Wertes in das steuerliche Betriebsvermögen der österreichischen Niederlassung zum Anlass für eine steuerliche Erfassung der stillen Reserven genommen hat (EAS 310). Nur dann, wenn möglicherweise ein Fall einer Umgehung österreichischer Steuern vorliegt, ist unter Nutzung von Amtshilfemöglichkeiten der maßgebende Sachverhalt international abzuklären (EStR 2000 Rz 2518).

225

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

226

Kein Fall einer Wirtschaftsgutüberführung liegt im Fall der Umgründung einer Auslandstochtergesellschaft in eine Auslandsbetriebsstätte vor. Wird daher eine schweizerische 100-prozentige Tochtergesellschaft einer österreichischen Kapitalgesellschaft, die mit der Entwicklung, Verwaltung und Vermarktung von Softwarelösungen betraut ist, liquidiert und als schweizerische Betriebsstätte der österreichischen Kapitalgesellschaft weitergeführt, kommt es zu keinem grenzüberschreitenden Transfer von Wirtschaftsgütern

des Betriebsvermögens der schweizerischen Tochtergesellschaft nach Österreich (mit anschließender Rücküberführung), weil die Betriebstätten der liquidierten Tochtergesellschaft mit dem gesamten Betriebsvermögen auch weiterhin schweizerische Betriebstätten bleiben; durch die Liquidation tritt lediglich ein Eigentümerwechsel im Betriebstättenvermögen 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).

2.2.2.4. Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern

227

Werden in der Betriebstätte körperliche Wirtschaftsgüter des Hauptsitzes genutzt, ohne dass sie der Betriebstätte als fiktiver wirtschaftlicher Eigentümerin zuzurechnen sind, dann ist die Betriebstätte – nach der geltenden Rechtslage - nicht mit einer fiktiven fremdüblichen Miete zu belasten, wie dies im AOA vorgesehen ist (AOA I/234). Wohl aber sind die im Hauptsitz tatsächlich aufgelaufenen anteiligen Kosten (insb. AfA, Fremdfinanzierungskosten) weiterzubelasten.

228

Werden einer Betriebstätte unkörperliche Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen, ohne dass diese in deren fiktives wirtschaftliches Eigentum übergehen, dann können nach der auf Z 34 OECD-Kommentar idF 2008 zu Art. 7 DBA beruhenden Auslegung nur die tatsächlichen Entwicklungskosten anteilig an die Betriebstätte weiterbelastet werden. Solange Art. 7 DBA nicht entsprechend revidiert ist, kann daher noch keine fiktive Lizenzgebühr verrechnet werden, wie dies im AOA vorgesehen ist (AOA I/244).

2.2.2.5. Dienstleistungen

229

Dienstleistungen, die zwischen Hauptsitz und Betriebstätte stattfinden, sind grundsätzlich mit dem Fremdvergleichspreis aus dem Staat der leistenden Unternehmenseinheit anzusetzen, wenn die Erbringung solcher Dienstleistungen zur Haupttätigkeit der betreffenden Unternehmenseinheit zählt (Z 35 OECD-Kommentar idF 2008 zu Art. 7 DBA).

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.

230

Ist ein Fremdvergleichspreis in solchen Fällen nicht festzustellen, wird die Dienstleistung der Betriebsstätte mit einem nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelten Verrechnungspreis in Rechnung zu stellen sein.

231

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

232

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

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

233

Die Kreditwürdigkeit ist für sämtliche Teile eines Unternehmens die Gleiche. Für Verbindlichkeiten des Unternehmens, auch für solche, die fiktiv Verbindlichkeiten der Betriebsstätte sind, haftet das Gesamtunternehmen. Der AOA gestattet daher nicht, dass Betriebsstätten bei ihrer Gewinnermittlung fiktive Gebühren für Garantieleistungen ansetzen,

die der Hauptsitz ihnen gegenüber erbringt. Der Umstand, dass zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft Entgelte für Garantieerklärungen der Muttergesellschaft zulässig sind (Z 7.13 OECD-VPG) vermag daran nichts zu ändern, weil die Kreditwürdigkeit zweier Gesellschaften unterschiedlich sein kann, nicht aber jene der verschiedenen Teile ein und derselben Gesellschaft (AOA I/134).

2.2.2.6. Vertreterbetriebsstätten

234

Die Grundsätze des AOA gelten auch für Vertreterbetriebsstätten im Sinn von Art. 5 Abs. 5 DBA (Rz 171 ff). Auch im Fall eines ständigen Vertreters, der als Vertreterbetriebsstätte zu qualifizieren ist, muss daher eine Funktionsanalyse angestellt werden und müssen die zuzuordnenden Wirtschaftsgüter und Risiken ermittelt werden (AOA I/264). Auch eine inländische Tochtergesellschaft kann als Vertreterbetriebsstätte der ausländischen Muttergesellschaft auftreten (AOA I/ 266ff und Rz 174).

235

Der "Ein-Steuerpflichtiger-Ansatz" (single taxpayer approach) wird verworfen. Nach diesem Ansatz würde eine fremdübliche Abgeltung der von der Vertreter-Tochtergesellschaft zugunsten der Muttergesellschaft erbrachten Leistungen dem Staat der Tochtergesellschaft bereits eine ausreichende Gewinnbesteuerungsgrundlage verschaffen, sodass eine zusätzliche Besteuerung der Muttergesellschaft entbehrlich ist. Nur das österreichisch-deutsche DBA hat als einziges DBA den "Ein-Steuerpflichtigen-Ansatz" im Abkommen ausdrücklich festgeschrieben (Rz 177). Nach dem AOA wird hingegen davon ausgegangen, dass der Einsatz einer Tochtergesellschaft als abhängiger Vertreter der Muttergesellschaft nach den Regeln des OECD-MA dazu führt, dass einerseits die Tochtergesellschaft mit den ihr nach Art. 9 DBA zuzuordnenden Gewinnen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt und dass andererseits die ausländische Muttergesellschaft kraft inländischer Vertreterbetriebsstätte zusätzlich auf der Grundlage von Art. 7 DBA als beschränkt Steuerpflichtige zu erfassen ist. Ob der ausländischen Muttergesellschaft allerdings in ihrer Vertreterbetriebsstätte tatsächlich ein Gewinn zuzurechnen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab.

236

Wird der Vertrieb eines ausländischen Produktes in Österreich in der Weise umgestellt, dass die bisher auf Eigenhandelsbasis tätige Vertriebstochtergesellschaft zu einer bloßen Kommissionär-Tochtergesellschaft herabgestuft wird, dann spricht die Vermutung dafür, dass die ausländische Muttergesellschaft hierdurch eine österreichische "Vertreterbetriebsstätte" begründet (EAS 2125, EAS 2304, EAS 2681 und Rz 176). Wenn sich das ausländische

Mutterunternehmen im Kommissionsvertrag als Eigentümer aller Rechte (sonach auch des von der österreichischen Tochtergesellschaft aufgebauten Kundenstockes) bezeichnet, lässt dies vermuten, dass dieser Kundenstock damit vom österreichischen Vertriebsunternehmen auf das ausländische Mutterunternehmen (als Betriebsvermögen der inländischen Vertreterbetriebstätte) übergegangen ist, was zu einer fremdüblichen Abgeltung und damit zu einer steuerpflichtigen Gewinnrealisierung Anlass gibt (EAS 2681).

2.2.2.7. Werbe- und Markterschließungsmaßnahmen

237

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

238

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

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

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

239

Werbe- und sonstiger Markterschließungsaufwand führt zum Entstehen oder zur Wertsteigerung des Firmenwertes, der dem Unternehmen als Ganzes und damit dem

Hauptsitz und jeder Vertriebsbetriebstätte zu Gute kommt. Bei der Beurteilung, welcher Unternehmenseinheit dieser immaterielle Vermögenswert als fiktives wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen ist, wird nach den Grundsätzen des AOA darauf abzustellen sein, welche Unternehmensteile die ihren Werbestrategien zurgrundeliegenden Aufwendungen getragen haben.

240

Werden die Markterschließungsaufwendungen sowohl vom Hauptsitz wie auch von der Betriebstätte getragen, dann wird von einem fiktiven wirtschaftlichen Miteigentum auszugehen sein, das entsprechenden Einfluss auf die Betriebstättingewinnzuordnung entfaltet.

Beispiel:

Vertreibt eine in Deutschland ansässige Gesellschaft Musik-CDs in Österreich und richtet sie hierzu ein inländisches Büro mit 2 Mitarbeitern ein, die allerdings keine Lieferaufträge entgegennehmen, jedoch durch Werbestrategien an der Markterschließung in Österreich mitwirken, dann ist zu vermuten, dass diesem Büro nicht bloß eine unterstützende Hilfsfunktion im Sinn von Art. 5 Abs. 4 DBA-Deutschland zukommt. Denn die Umsetzung von Marktzugangsstrategien zählt zu den Kernaufgaben jeder unternehmerischen Vertriebsaktivität. Wird die Markterschließung durch ein Zusammenwirken von ausländischem Hauptsitz und inländischer Betriebstätte 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 Betriebstätte zuzuordnenden Gewinnes darauf Bedacht zu nehmen ist, dass der dem Unternehmen aus dem Österreich-Geschäft erwachsende Gewinn durch Nutzung des der Betriebstätte 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 Betriebstätte bloß den Werbeaufwand zu ersetzen und damit die Betriebstätte gewinnlos zu belassen (EAS 2690).

2.2.2.8. Gründungskosten und Vorlaufaufwand

241

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

242

Kommt es in der Folge zum Entstehen der Betriebstätte, dann ist der Gründungsaufwand (Hinweis auf EStR 2000 Rz 514 und Rz 2413) im Interesse dieser Betriebstätte getätigt

worden. Da der Hauptsitz – im Verhältnis zur Betriebstätte – 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 Betriebstätterträgen versprochen würde. Die nach Gründung der Betriebstätte von dieser erzielten Einnahmen sind durch die vom Hauptsitz getragenen Gründungsaufwendungen jedenfalls mitveranlasst. Die Gründungsaufwendungen sind daher ab Entstehen der Betriebstätte zu Lasten des Betriebstättergebnisses anzusetzen und können dort zu negativen Betriebstättereinkünften führen.

243

Entsprechend ist bei abzugsfähigen Akquisitionskosten (zB Vertragserrichtungskosten, behördliche Bewilligungen, Marktanalysen, Lieferantensuche, Provisionen, Machbarkeitsstudien, Wirtschaftlichkeitsgutachten) bei Erwerb eines Personengesellschaftsanteils vorzugehen. Im Rahmen eines österreichisch-deutschen Verständigungsverfahrens wurde in diesem Sinn Übereinstimmung erzielt, dass die Akquisitionskosten einer deutschen Gesellschaft für den Erwerb eines österreichischen KG-Anteiles mit dem Erwerb österreichischen Betriebstättenvermögens im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und daher nach erfolgreichem Anteilserwerb der deutschen Gesellschaft zu vergüten sind. Der Vergütungsbetrag stellt bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaftsbetriebstätte Sonderbetriebsausgaben des deutschen Gesellschafters dar (Erlass des BMF vom 3.5.2000, 04 1482/13-IV/4/00, AÖF Nr. 103/2000 unter Hinweis auf EAS 1524).

2.2.2.9. Nachträgliche Einkünfte

244

Die steuerliche Erfassung von positiven und negativen Einkünften aus einer ehemaligen gewerblichen Tätigkeit einer Betriebstätte obliegt dem Betriebstättenstaat (in diesem Sinn VwGH 6.3.1984, 83/14/0107).

Beispiel:

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

245

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

Beispiel:

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

246

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

2.2.2.10. Indirekte Gewinnaufteilungsmethode

247

Das Wesen der indirekten Gewinnaufteilungsmethode besteht darin, dass der Gesamtgewinn des Unternehmens nach einem bestimmten Aufteilungsschlüssel auf das Stammhaus und seine ausländischen Betriebstätten aufgeteilt wird. Diese Gewinnaufteilung beruht auf der Annahme, dass alle Teile des Unternehmens entsprechend dem angewendeten Aufteilungsschlüssel zur Rentabilität des Gesamtunternehmens beigetragen haben (Z 54 OECD-Kommentar zu Art. 7 OECD-MA). Obgleich die Anwendung dieser Methodik vom AOA abgelehnt wird, ist sie nach wie vor zulässig, wenn das Abkommen die dem Art. 7 Abs. 4 OECD-MA 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 übereinstimmt.

248

Das "Üblichkeitskriterium" wird auf österreichischer Seite nicht eng ausgelegt. Es wird immer dann als erfüllt anzusehen sein, wenn die Aktivitäten der Betriebstätte so eng mit denen des Stammhauses verflochten sind, dass es nicht möglich ist, sie durch eine Betriebstättenbuchführung auseinanderzuhalten. Dies wird zumeist bei Auslandsbauvorhaben

der Fall sein. In vielen Fällen wird auch der Aufwand für eine direkte Gewinnermittlung in keinem vernünftigen Verhältnis zu den involvierten Steuerbeträgen stehen. Die indirekte Gewinnaufteilungsmethode stellt sich dann als eine Schätzmethode der Betriebsstätten Gewinnermittlung dar.

249

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

Beispiel:

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

250

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

251

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

Beispiel:

Veräußert eine schweizerische Lebensversicherungs-AG ihre österreichische Niederlassung, dann ist der hierbei erzielte Veräußerungsgewinn gemäß Art. 13 Abs. 2

DBA-Schweiz in Österreich auch dann der Besteuerung zu unterziehen, wenn auf der Grundlage des Rohprämien Schlüssels eine indirekte Betriebsstätten Gewinnermittlung vorgenommen wurde (EAS 943).

252

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

253

Wenden beide DBA-Partnerstaaten die indirekte Gewinnaufteilungsmethode an, dann muss der Aufteilungsschlüssel in beiden Ländern korrespondierend angewendet werden. Die Höhe des aufzuteilenden Gewinnes ist aber in den beiden Staaten nach deren innerstaatlichem Recht zu ermitteln. Dies folgt für den Ansässigkeitsstaat bereits aus der bestehenden 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.

254

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

255

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

256

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

2.2.3. Bauausführungen und Montagen

2.2.3.1. Allgemeine Grundsätze

257

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

258

Der Betriebstätte ist regelmäßig ein auf ihre Bau- oder Montageleistung entfallender angemessener Teil des Gewinns nach der Kostenaufschlagsmethode zuzuordnen.

Beispiel:

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

259

Bei komplexen Leistungsbeziehungen kann eine Zuordnung des Auftragsergebnisses entsprechend den Tätigkeiten, Funktionen und der Risikoverteilung zwischen Hauptsitz und Montagebetriebstätte in einem kombinierten direkten/indirekten Verfahren sachgerecht sein.

260

In stark vereinfachter Darstellung wird nach dem kombinierten direkten/indirekten Verfahren die Ergebnisaufteilung zwischen Hauptsitz und ausländischer Betriebstätte wie folgt vorgenommen:

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

Kostenelemente	Gesamtkosten	Betriebsstättenanteil	
		%	
Vorbereitende Leistungen	5	0%	0,0
Engineering	18	0%	0,0
Material und Ausrüstungen	116	10%	11,6
Bauausführung und Überwachung	15	90%	13,5
Subauftragnehmer/Hauptsitz	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 Baubetriebsstätte.

261

Bei Subauftragnehmern, die im Baustellenstaat ansässig sind, ist das Besteuerungsrecht des Baustellenstaates abkommensrechtlich nicht beschränkt; bei ausländischen Firmen hingegen hängt das Besteuerungsrecht des Baustellenstaates davon ab, ob die Subauftragnehmer mit ihrer Arbeit die maßgebende Baustellenfrist überschreiten. An Gewinnen, die der Generalunternehmer aus der Auftragsweitergabe an Subauftragnehmer erzielt, kann dem Baustellenstaat jedoch keinesfalls ein Besteuerungsrecht zustehen, wenn die Auftragsweitergabe an die Subauftragnehmer zu den Funktionen des Hauptsitzes zählt. Nur für jene Fremdfirmen, die von der Baustellenleitung selbst unter Vertrag genommen werden, kann dem Baustellenstaat ein Besteuerungsrecht (an den Gewinnen des Generalunternehmers) zugeordnet werden. Es wäre daher sachlich nicht richtig, beim kombinierten Baustellengewinnaufteilungsverfahren die Kosten sämtlicher Subauftragnehmer zu 100% dem Baustellenstaat zuzuordnen.

262

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

263

Die Einbeziehung der Kosten für die Ausbildung des Kundenpersonals sowie der technischen Unterstützung bei der Betriebsführung in das Gewinnaufteilungsverfahren ist nur dann vertretbar, wenn feststeht, dass für Gewinne des anlagenerrichtenden Unternehmens aus diesen Leistungen dem Baustellenstaat ein Besteuerungsrecht zusteht. Dies ist aber regelmäßig nicht der Fall, weil solche Anschlussleistungen nicht mehr vom Begriff der "Bauausführung oder Montage" erfasst sind, denn diese ist mit der betriebsbereiten Fertigstellung der Anlage abgeschlossen. Ein Besteuerungsrecht steht dem Baustellenstaat nur dann zu, wenn sich das anlagenerrichtende Unternehmen für diese nach Baufertigstellung erbrachten Aktivitäten einer Betriebstätte im Sinn des Art. 5 Abs. 1 DBA im Baustellenstaat bedient, also zB hierfür nach wie vor ein Büro vor Ort unterhält.

2.2.3.2. Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen und –erträgen

264

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

265

Erhält eine österreichische Kapitalgesellschaft, die sich an einem betriebstättenbegründenden 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 Zinsertrages als Betriebseinnahme der - in Österreich gemäß DBA steuerfrei zu stellenden - Auslandsbaubetriebstätte wäre unzulässig, weil die Disposition über solche Finanzmittel, insbesondere wenn sie einen Zinsertrag in Millionenhöhe abwerfen, nicht zu den Aufgaben und Funktionen einer Baubetriebstätte gehören kann. Ist daher die Darlehensvergabe an die ausländische Muttergesellschaft den Funktionen des inländischen Hauptsitzes der Kapitalgesellschaft zuzuordnen, dann bilden auch die hierdurch erwirtschafteten Zinsen Betriebseinnahmen des inländischen Hauptsitzes. Der bloße Umstand, dass die Vorauszahlung auf Bankkonten im Staat der Baustelle einging, hinsichtlich derer das Leitungspersonal der Baubetriebstätte (entsprechend den Weisungen der inländischen Unternehmenszentrale) zeichnungsberechtigt war, vermag nicht zu bewirken, dass die

Zinseneinkünfte der Baubetriebstätte steuerlich zuzurechnen sind (EAS 1983 betr. DBA-Deutschland).

2.2.3.3. Liefergewinnbesteuerung

266

Der mit dem Auftraggeber des Bauvorhabens vereinbarte Endpreis enthält sowohl den Gewinnaufschlag auf die Bau- und Montageleistung als auch für die Materialanlieferung (zB im Fall des Anlagenbaues auch der maschinellen Ausstattung der schlüsselfertig zu übergebenden Anlage). Die Liefergewinne, die aus einer solchen Material- und Maschinenanlieferung stammen, sind dem Hauptsitz zuzurechnen. Nur soweit die Betriebstätte 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 (BFH 13.11.1990, VIII R 152/86, BStBl II 1991, 94). Zählt daher die Beschaffung der maschinellen Ausrüstung eines im Ausland montierten Transportsystems zu den Funktionen des österreichischen Hauptsitzes, dann kann Österreich die diesen Funktionen zuzurechnenden Gewinnanteile nicht auf der Grundlage von Art. 7 DBA von der Besteuerung freistellen und der Besteuerung im Ausland überlassen (EAS 979 betr. DBA-Spanien).

267

Die einschlägigen OECD-Grundsätze gelten auch für DBA, die vor ihrer Erlassung abgeschlossen worden sind. Es ist daher auch im Geltungsbereich dieser Altabkommen im Rahmen einer Funktionsanalyse zunächst festzustellen, welche Aktivitäten tatsächlich an der Baustelle erbracht werden und sodann ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, welcher Gewinn einem fremden Unternehmen zugefallen wäre, das dieselbe Aktivität dort entfaltet (EAS 2149 betr. DBA-Türkei).

268

Gleiches gilt, wenn eine Materialanlieferung und die Bauplanung von einem anderen Konzernunternehmen stammen. Übernimmt daher eine österreichische Kapitalgesellschaft (A-GmbH) den Auftrag, die Bauüberwachung und den örtlichen Materialeinkauf im Zuge einer Anlagenerrichtung im Baustellenstaat zu bewerkstelligen, so wird hierdurch - bei Überschreitung der 12-monatigen Baustellenfrist des Art. 5 Abs. 3 DBA - eine Betriebstätte im Baustellenstaat begründet, die dem Baustellenstaat das Besteuerungsrecht für die aus dieser Betriebstätigkeit 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 Betriebstätte der A-GmbH auch als Betriebstätte 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 Baustellenbetriebstätte zugerechnet werden (EAS 647).

2.2.3.4. Unzulässige Gewinnaufteilungsmethoden

269

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

270

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

2.2.3.5. AOA und Verluste aus Bauprojekten

271

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

272

Sollte der Verlust dem Hauptsitz zuzurechnen sein und sollte daher der fiktive Subunternehmer (= Baubetriebstätte) seine Leistung in einer Art und Weise erbracht haben, dass ein fremder Subunternehmer aus seinen Leistungen einen Gewinn erwirtschaftet hätte, dann steht nach AOA-Grundsätzen dem Staat der Baubetriebstätte ungeachtet des Umstandes, dass das Gesamtprojekt zu einem Verlust geführt hat, ein Gewinnbesteuerungsrecht zu. In diesem Fall erhöht der im Ausland erfassbare positive Ergebnisanteil den in Österreich ausgleichs- bzw. vortragsfähigen Verlust.

2.2.3.6. Arbeitsgemeinschaften

273

Eine Arbeitsgemeinschaft wird häufig in der Form einer GesBR gegründet. § 2 Abs. 4 EStG 1988 sieht vor, dass die Betriebstätten einer ARGE anteilig als Betriebstätten der ARGE-Mitglieder gelten, wenn ihr alleiniger Zweck auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt ist. Diese Regelung bewirkt aber lediglich, dass auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts die einzelnen ARGE-Mitglieder ihre Gewinnanteile selbständig ermitteln und nicht einer Gewinnfeststellung unterworfen sind. Diese Regelung bedeutet aber nicht, dass im Fall von ARGEn, die mehrere Bauprojekte abwickeln und daher eine Gewinnfeststellung vorzunehmen haben, grenzüberschreitend errichtete Auslandsbetriebstätten nicht mehr als anteilige Betriebstätten der Mitglieder der Mitunternehmerschaft gesehen werden dürften. Denn die Betriebstätten einer Personengesellschaft gelten stets anteilig als Betriebstätten der Gesellschafter (BFH 29.1.1964, I 153/61 S, BStBl III 1964, 165, BFH 23.8.2000, I R 98/96, BStBl II 2002, 207).

274

Die Gesellschafter der als GesBR unterhaltenen ARGE sind unabhängig davon als Mitunternehmer anzusehen, ob für die ARGE ein Gewinnfeststellungsverfahren durchzuführen ist oder nicht. Die ARGE haftet im Außenverhältnis in der Regel gesamtschuldnerisch gegenüber dem Auftraggeber. Im Innenverhältnis werden die Leistungsverpflichtungen zwar genau aufgeteilt, aber die Eigenverantwortlichkeit besteht nur im Innenverhältnis und nicht auch gegenüber dem Auftraggeber. Der Auftrag wird einheitlich durchgeführt und das Gesamtergebnis unter den ARGE-Partnern aufgeteilt. Die

gemeinschaftlichen Tätigkeiten von als Mitunternehmer anzusehenden ARGE-Partnern sind daher in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht als Einheit anzusehen, so dass die Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt oder nicht, nur einheitlich für die ARGE beurteilt werden kann (so auch Beispiel 11 in "Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships", OECD 1999).

275

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 OECD-MA fällt und nicht unter jene des Art. 14 (EAS 1333).

2.3. Personengesellschaften

2.3.1. Transparenz- und Intransparenzprinzip

276

Nach österreichischem Steuerrecht werden Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) nicht als eigenes Steuersubjekt behandelt, sondern es werden die von ihnen erwirtschafteten Gewinne anteilig in den Händen der Gesellschafter besteuert (Transparenzprinzip). Aus dieser auf der "Bilanzbündeltheorie" fußenden Sichtweise folgt, dass nicht die Personengesellschaft als solche ein Unternehmen betreibt, sondern es betreibt jeder einzelne Gesellschafter ein eigenständiges Unternehmen (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). 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). Bei grenzüberschreitenden Beteiligungen an Personengesellschaften kommt daher Art. 7 OECD-MA zur Anwendung; einer besonderen "Personengesellschaftsklausel", die Art. 7 ausdrücklich als für Personengesellschaften anwendbar erklärt und die noch in zahlreichen österreichischen DBA enthalten ist (zB Art. 7 Abs. 7 DBA-Deutschland) bedarf es daher nicht. Solchen Bestimmungen kann daher insoweit keine normative, sondern nur eine klarstellende Bedeutung beigemessen werden.

277

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

278

Auf österreichischer Seite fallen ausländische Personengesellschaften nicht unter den DBA-Begriff "Gesellschaft" im Sinn von Art. 3 Abs. 1 lit. b DBA. Denn für die Beurteilung der Frage, ob eine ausländische Gesellschaft bei Anwendung des österreichischen Steuerrechts als Personengesellschaft oder als Körperschaft zu behandeln ist, wird der deutschen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis folgend (Urteile des RFH 12.2.1930, RFHE 27, 73 und des BFH 17.7.1968, I 121/64, BStBl II 1968, 695 und BFH 23.6.1992, IX R 182/87, BStBl II 1992, 972) in erster Linie darauf abgestellt, ob die ausländische Gesellschaft sich mit einer Gesellschaft des österreichischen Rechts vergleichen lässt. 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 die steuerliche Behandlung der Gesellschaft bzw. ihrer Gesellschafter in dem ausländischen Staat (EAS 1454).

279

Wird im ausländischen Staat das Intransparenzprinzip (Trennungsprinzip) angewendet und der Gewinn der Personengesellschaft nicht in den Händen der Gesellschafter, sondern davon getrennt in den Händen der Gesellschaft besteuert, dann fällt im ausländischen Staat die Personengesellschaft abkommensrechtlich unter den Begriff "Gesellschaft" im Sinn von Art. 3 Abs. 1 lit. b DBA. Hat eine solche im Ausland als intransparent (als Körperschaft) besteuerte Personengesellschaft in Österreich eine Betriebstätte, dann werden die Betriebstättengewinne der österreichischen Betriebstätte 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 Betriebstättengewinne oder – bei Anwendung des DBA-Anrechnungsverfahrens – zur Anrechnung der in Österreich erhobenen Steuer auf seine Körperschaftsteuer verpflichtet; diese Anrechnungsverpflichtung besteht unabhängig davon, 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.

280

Führt eine im nationalen Recht der beiden DBA-Partnerstaaten vorgegebene unterschiedliche Qualifikation von Personengesellschaften zu positiven oder negativen Qualifikationskonflikten, sind diese auf der Grundlage von Art. 23 DBA aufzulösen. Denn Art. 23 verpflichtet den Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung zu beseitigen, wenn die Einkünfte „nach diesem Abkommen im anderen Staat besteuert werden dürfen“.

Beispiel:

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

Im umgekehrten Fall (ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger verkauft seine Beteiligung an einer Personengesellschaft des Staates X) wäre Österreich nicht zur Steuerfreistellung verpflichtet, weil in diesem Fall Staat X durch sein nach Art. 3 Abs. 2 DBA für die Abkommensauslegung maßgebendes innerstaatliches Steuerrecht zur Anwendung von Art. 13 Abs. 5 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 DBA den Ansässigkeitsstaat nicht zur Steuerfreistellung.

2.3.2. Personengesellschaften/Mitunternehmerschaften

281

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

282

Personengesellschaften in diesem weiten Sinn können indessen nur dann im Abkommensrecht von Art. 7 DBA erfasst werden, wenn sie in der Lage sind, grenzüberschreitend durch Betriebstätten Einkünfte zu erzielen. Dies wiederum ist nur der Fall, wenn sie als "Mitunternehmerschaft" anzusehen sind. Als Mitunternehmerschaften gelten nur solche Personengesellschaften, die im Rahmen eines Betriebes unternehmerisch tätig sind (EStR 2000 Rz 5802) und daher (betriebstättenbegründende) betriebliche Einkünfte erzielen.

283

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

284

Bei Anwendung der DBA gelten die Regelungen für Mitunternehmerschaften auch für die häufig anstelle der Gründung einer bloßen Betriebstätte 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.

285

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

286

"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.

287

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

288

Der Umstand, dass in vielen österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen 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 Betriebstätte verfügen, doch ist in diesen Fällen das Abkommen teleologisch so zu verstehen, dass das Besteuerungsrecht dem Staat zugewiesen ist, in dem sich die Betriebstätte des Unternehmens befindet, an dem sich der Investor als echter stiller Gesellschafter beteiligt hat. Derartige besondere Klauseln finden sich in den Abkommen mit Ägypten, (Argentinien), Australien, Belgien, Brasilien, China, (CSSR), Estland, Finnland, Griechenland, Großbritannien, Indonesien, Irland, Israel, Italien, Kanada, Kirgistan, Korea, Kroatien, Litauen, Malaysia, Malta, Mexiko, Mongolei, Nepal, Norwegen, Philippinen, Polen, Portugal, Schweiz, Slowenien, Spanien, Südafrika, Thailand, Tunesien, Ukraine, Ungarn, USA, Usbekistan, VAE, Weißrussland, Zypern. Das Abkommen mit Argentinien wurde mit Wirkung ab 2008 gekündigt; das Abkommen mit der CSSR gilt noch für die Slowakei und wurde mit Wirkung ab 2008 im Verhältnis zu Tschechien durch ein neues Abkommen ersetzt, das die Klausel nicht mehr enthält.

289

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

290

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

291

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

292

Wird eine Beteiligung an einer Personengesellschaft treuhänderisch gehalten, dann ist für die Beurteilung der Mitunternehmerstellung des Treugebers bzw. gegebenenfalls des Treuhänders die rechtliche Gestaltung des Treuhandvertrages ausschlaggebend. Mitunternehmer ist in der Regel der Treugeber (VwGH 15.3.1977, 2653/76). Hingegen ist der Treuhänder Mitunternehmer, wenn ihm gegenüber der Treugeber bloß eine Geldforderung und keinen Anspruch auf Herausgabe des Treuhandvermögens hat und der Treuhänder

persönliches Unternehmerrisiko trägt und Unternehmerinitiative entfaltet (VwGH 25.11.1999, 97/15/0118; VwGH 19.12.1990, 86/13/0136; EStR 2000 Rz 5829). In den Abkommen, die das Anrechnungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsehen, ist die dem Treuhänder vorgeschriebene ausländische Einkommensteuer bei der Besteuerung des inländischen Treugebers anrechenbar; dies gilt auch dann, wenn der Treuhänder in einem Staat ansässig ist, mit dem der Betriebsstättenstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat.

293

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

2.3.3. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft

2.3.3.1. Außerbetriebliche Leistungsbeziehungen

294

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

295

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

Österreich-Tätigkeit entfallenden Teil der Bezüge von der Besteuerung freistellen, dann wäre dieser negative Qualifikationskonflikt auf der Grundlage von Art. 23 OECD-MA zu lösen und es wäre Österreich insoweit nicht zur Steuerfreistellung verpflichtet (siehe Rz 280).

296

Sondervergütungen der KG liegen auch dann vor, wenn der Gesellschafter einen Geschäftsführungsvertrag formell nicht mit der KG, sondern mit der Komplementär-GmbH abgeschlossen hat (VwGH 23.3.1999, 99/14/0026); die Geschäftsführerbezüge bilden auch in diesem Fall Anteile an den in den inländischen Betriebstätten 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 DBA) der österreichischen Besteuerung unterliegen. Wegen der in Art. 3 Abs. 2 des Abkommens ausdrücklich bestätigten Rückgriffsmöglichkeit auf innerstaatliches Recht können die Geschäftsführerbezüge nicht der Zuteilungsregel des Art. 15 DBA zugeordnet werden (EAS 1712).

2.3.3.2. Betriebliche Leistungsbeziehungen

297

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

298

Bei einer vorhandenen (Mit)Veranlassung der Beziehungen zur Personengesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis ist wohl 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 Sonderbetriebseinnahmen im Sinn von § 23 Z 2 EStG 1988 vor (EStR 2000 Rz 5871). Es ist derzeit international noch nicht geklärt, ob unter Berücksichtigung des AOA auf der Ebene des Abkommensrechtes solche Entgelte noch einen Bestandteil des inländischen Betriebstättengewinnes bilden, oder unter Wahrung des Fremdvergleichsgrundsatzes als Betriebsausgabe gewinnmindernd anzusetzen

sind. Gesellschafter von Personengesellschaften, die mit diesem Problem konfrontiert sind, haben die Möglichkeit, beim BM für Finanzen eine Klärung der Rechtsfrage im Wege eines Verständigungsverfahrens mit dem jeweils betroffenen ausländischen Staat herbeizuführen.

2.3.3.3. Vermögensverwaltende Personengesellschaften

299

Eine Personengesellschaft, die ausschließlich eigenes Kapitalvermögen oder eigenes unbewegliches Vermögen nutzt, ist vermögensverwaltend tätig und hat daher keine betrieblichen Einkünfte. 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 Betriebstätte. Die in solche Personengesellschaften einfließenden Vermögenserträge (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Immobilienverwertungserträge) fallen daher nicht unter Art. 7, sondern unter Art. 10, 11 oder 12 DBA. Daher entfaltet auch der AOA keine Auswirkungen auf die Leistungsbeziehungen zwischen vermögensverwaltenden Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern.

300

Vermögensverwaltende Personengesellschaften begründen für die Gesellschafter selbst dann keine Betriebstätten, wenn die Gesellschafter gewerblich tätige Kapitalgesellschaften sind. Denn auch in solchen Fällen können nur Räumlichkeiten, die der Ausübung eines Betriebes dienen, als Betriebstätte 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).

301

Werden die nach österreichischem Recht als vermögensverwaltend eingestuft Personengesellschaften im Ausland als betrieblich tätig gewertet, kann dies zu einem internationalen Qualifikationskonflikt führen. Nach österreichischem Recht ist eine bloß eigenes Vermögen verwaltende GmbH&Co KG oder GmbH&Still daher keine Mitunternehmerschaft (EStR 2000 Rz 6015). Diese Rechtslage weicht von der in Deutschland geltenden ab, da nach der deutschen "Gepräge-theorie", 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 aufzulösen (siehe auch Rz 280).

Beispiel:

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

3. Teil: Dokumentationspflichten

3.1. Rechtsgrundlagen

302

§ 124 BAO sieht vor, dass derjenige, der nach Unternehmensrecht zur Führung und Aufbewahrung von "Büchern" verpflichtet ist, diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen hat.

303

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

304

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

305

Ergänzend statuiert § 131 Abs. 1 Z 5 BAO die Verpflichtung, die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufzubewahren, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. "Überprüfung der Eintragungen" bedeutet im gegebenen Zusammenhang, Überprüfung der steuerlichen Richtigkeit der in den Büchern vorgenommenen Eintragungen. Das Belegmaterial muss daher – soweit Geschäftsbeziehungen zu verbundenen Unternehmen betroffen sind - den Erfordernissen des Fremdverhaltens im Sinn des § 6 Z 6 EStG 1988 und des Art. 9 DBA entsprechen. Für die Auslegung, in welchem Umfang ein Belegsysteem erforderlich ist, ist auf die OECD-VPG zurückzugreifen (Hinweis insbesondere auf die allgemeinen Dokumentationserfordernisse in Kapitel V und auf die besonderen Dokumentationserfordernisse für Kostenverteilungsverträge in Z 8.40 ff OECD-VPG).

306

Bei der behördlichen Prüfung, ob der Fremdvergleichsgrundsatz in den Beziehungen zu den ausländischen verbundenen Unternehmen eingehalten wurde, ist gegebenenfalls auch auf § 138 BAO zurückzugreifen. Denn nach dieser Bestimmung haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörden in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Anbringen sind im gegebenen Zusammenhang vor allem die Steuererklärungen, in denen die steuerpflichtigen Gewinne unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 und Art. 9 DBA auszuweisen sind. Treten im Rahmen einer abgabenbehördlichen Außenprüfung Zweifel an der gesetzeskonformen Gewinnermittlung auf, dann trifft den Abgabepflichtigen die Kooperationsverpflichtung des § 138 BAO. Es dürfen hierbei zwar keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Richtigkeit der Parteibehauptungen auferlegt werden (VwGH 25.9.1964, 1528/63; 24.2.2004, 99/14/0247). Doch ist davon auszugehen, dass ein behördliches Auskunftsverlangen, das sich im Rahmen der international anerkannten Dokumentationserfordernisse der OECD-VPG bewegt (Hinweis insbesondere auf die allgemeinen Dokumentationserfordernisse in Kapitel V und auf die besonderen Dokumentationserfordernisse für Kostenverteilungsverträge in Z 8.40 ff OECD-VPG), grundsätzlich nichts Unerfüllbares verlangt.

307

Der Abgabepflichtige hat demnach im Rahmen der ihn nach den Bestimmungen der §§ 124, 131 und 138 BAO treffenden Obliegenheiten zu belegen, dass die Preisgestaltung in Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Unternehmen auf der Grundlage der

Bestimmungen des § 6 Z 6 EStG 1988 und der Art. 7 und 9 DBA dem Grundsatz des Fremdverhaltens entspricht (Angemessenheitsdokumentation).

308

Die diesbezüglichen Aufzeichnungen müssen einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Frist die Prüfung ermöglichen, ob und inwieweit die Abgrenzung der Einkünfte zwischen dem Steuerpflichtigen und dem nahestehenden Unternehmen dem Grundsatz des Fremdverhaltens entspricht. Unsortierte Massendrucke 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).

309

Wird die Verrechnungspreisdokumentation von multinationalen Unternehmen auf der Grundlage der EU-Ratsentschließung über den EU-Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen, 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-Verrechnungspreisdokumentation steht allerdings nicht im Gegensatz zu den OECD-VPG, sondern ist im Gegenteil vor dem Hintergrund der OECD-VPG zu betrachten (Präambel zur Ratsentschließung); ihre Anwendung ist im Übrigen für die multinationalen Unternehmen nicht verpflichtend vorgeschrieben. Sie entbindet auch nicht davon, dass während einer Außenprüfung oder sonst über Anforderung durch das Finanzamt zusätzlich zu der EU-Verrechnungspreisdokumentation weitere Informationen und Unterlagen vorzulegen sind (Z 18 des Anhangs zur Ratsentschließung).

3.2. Funktions- und Risikoanalyse

310

Der Steuerpflichtige ist im Rahmen der Angemessenheitsdokumentation gehalten, für seine Geschäftsbeziehungen mit den Nahestehenden auch eine Funktions- und Risikoanalyse durchzuführen. In diesem Zusammenhang sind Informationen über die wesentlichen eingesetzten Wirtschaftsgüter, über die Vertragsbedingungen, über die gewählte Geschäftsstrategie sowie über die für die Preisvereinbarung bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse und die Position des Unternehmens in der internationalen Konzernstruktur aufzuzeichnen und gegebenenfalls zu erläutern. Rz 311 ff enthalten beispielhafte Hinweise zu Dokumentationserfordernissen, die je nach Lage des Falles Rückschlüsse auf die tatsächlichen Funktions- und Risikoverhältnisse ermöglichen sollen.

311

Konzernstruktur:

- Information über den Konzernaufbau unter Angabe der zugehörigen Konzerngesellschaften und der Beteiligungsverhältnisse,
- Darstellung von Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen zu verbundenen Unternehmen,
- ggf. Darstellung der Einbindung des inländischen Unternehmens in eine international verlaufende Wertschöpfungskette des Konzerns.

312

Produktherstellung:

- Funktionen: zB Fertigung, Verpackung, Montage, Qualitätssicherung,
- 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).

313

Vertriebsbereich:

- Funktionen: zB Beschaffung, Lagerhaltung, Werbung, Verkauf, Finanzierung, Transport, Verzollung, Montage, technische Unterstützung, Kundendienst,
- eingesetzte Wirtschaftsgüter: zB Vertriebsrecht, Kundenstamm, aufgebaute Marktpräsenz, Fahrzeuge, Lagervorrichtungen,
- Risiken: zB Absatzrisiko, Forderungsausfälle, Preisverfall, Gewährleistungsrisiko, Wechselkursveränderungen, Zinsrisiko, Transportrisiko, Lagerrisiko.

314

Forschung und Entwicklung:

- Funktionen: zB Auftragsforschung, Grundlagenforschung, Patententwicklung, Produktentwicklung, Produktdesign, Lizenzierung,
- eingesetzte Wirtschaftsgüter: zB Patente, Lizenzen, Forschungslaboratorien,

- Risiken: zB Forschungsfehlschläge, Substitutionsrisiko, Marktrisiko, Patentstreitigkeiten, Ausscheiden von Forschungsspitzenkräften.

315

Unternehmensverwaltung:

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

316

Geschäftsstrategie:

- Kostenführerschaft,
- Diversifikation oder Beschränkung auf spezifische Bereiche,
- Marktführerschaft.

317

Markt- und Wettbewerbsverhältnisse:

- Wettbewerbsposition und Verhandlungsmacht der Käufer (Anzahl der Anbieter und der potentiellen Nachfrager, Angebots- und Nachfragemenge, Verkauf direkt an Endkunden oder an Händler oder an Filialisten) sowie der Lieferanten (Qualitätsprodukte),
- Größe des Marktes, Marktstufe, Kaufkraft von Konsumenten, Kosten für Kapital, Arbeit und Umweltschutz, Konjunkturlage,
- Preiskontrollen, Importbeschränkungen, Einschränkungen beim Devisenverkehr.

3.3. Vorteilsausgleich

318

Für die Anerkennung eines Vorteilsausgleiches ist eine eindeutige (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160), wechselseitige, im Voraus getroffene (grundsätzlich schriftliche) Vereinbarung notwendig. Konkludente Handlungen können nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende klare Regelungen nicht ersetzen. Von einer ausdrücklichen Vereinbarung kann nur abgesehen werden, wenn ein von vorneherein bestehender innerer Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung offenkundig ist (VwGH 22.3.1991, 90/13/0252; 22.11.1995, 95/15/0070).

319

Für einen Vorteilsausgleich im Konzern ist daher das Vorliegen einer Vereinbarung und eine ausreichende Beweissicherung und Beweisvorsorge notwendig. Werden diese Vorsorgemaßnahmen unterlassen und wird erstmalig bei einer Außenprüfung das Vorliegen eines Vorteilsausgleiches behauptet (aber nicht entsprechend mit vorbereiteten Nachweisen untermauert), gilt dessen Nichtanerkennung als vom Unternehmen selbst verschuldet (UFS 14.3.2005, RV/2154-L/02).

3.4. Verwendung von Datenbanken

320

Hat der Steuerpflichtige eine Margenermittlung im Wege einer Datenbankrecherche durchgeführt, sind der Abgabenbehörde alle Informationen über den eingeschlagenen Suchprozess offenzulegen, sodass dieser im Rahmen der technischen Möglichkeiten nachvollziehbar und prüfbar ist. Zur Erlangung von Beweiskraft eines datenbankgestützten Nettoenditenvergleichs sind folgende Informationen dienlich:

- genaue Angabe der Datenbank (Name, Anbieter, Version, Medium, Lizenzzeitraum);
- Kriterien des Datenbankanbieters für die Aufnahme der Unternehmensdaten in die Datenbank;
- allgemeine Beschreibung der insgesamt in der Datenbank enthaltenen Unternehmensdaten;
- Erläuterung der in der Datenbank verwendeten Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz (Gesamtkostenverfahren, Umsatzkostenverfahren);
- die Auswahlsschritte und die Gründe für deren Anwendung vor dem Hintergrund des Funktions- und Risikoprofils des geprüften Unternehmens;
- Erläuterung der in der Datenbank zu Grunde gelegten Branchenklassifizierung und Begründung für die ausgewählte Branche;
- Erläuterung der gegebenenfalls vorgenommenen Anpassungsrechnungen;
- Erläuterung hilfsweise eingesetzter Berechnungsmodelle und Softwareprogramme (zB CAPM-Modell, Regressionsanalyse);
- Benennung aller Unternehmen, die im Rahmen eines manuellen Auswahlverfahrens, dh. auf Grund subjektiver Beurteilung (sog. qualitatives Screening) ausgeschieden wurden. Außerdem sind die jeweiligen Gründe für das Ausscheiden darzulegen;

- nachvollziehbare Darlegung der angestellten Internetrecherchen und anderer Bemühungen zur Gewährleistung ausreichender Vergleichbarkeit (Rz 63 ff) bei den zum Vergleich herangezogenen Unternehmen.

4. Teil: Abgabenbehördliche Verrechnungspreisprüfung

4.1. Abgabenbehördliche Berichtigungen

4.1.1. Primärberichtigungen

321

Werden auf der Grundlage von 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 1 bis 3 umfassenden Außenprüfung bei der T-GmbH kommen die österreichischen Prüfungsorgane im Jahr 5 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 Euro höher ausfallen müssen. Der Gewinn der österreichischen T-GmbH wird daraufhin für die Jahre 1 bis 3 im Prüfungsverfahren um insgesamt 300.000 Euro erhöht (Primärberichtigung).

322

Um zu vermeiden, dass durch diese Primärberichtigung der Effekt einer (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung eintritt, muss im DBA-Partnerstaat eine korrespondierende Gegenberichtigung ("primäre Gegenberichtigung") erfolgen. Durch Art. 9 Abs. 2 DBA wird diese Gegenberichtigungspflicht bestätigt, wenn internationales Einvernehmen über die Fremdverhaltenskonformität der Primärberichtigung besteht.

Beispiel:

Die im vorstehenden Beispiel bei der T-GmbH für die Jahre 1 bis 3 vorgenommene Gewinnerhöhung von 300.000 Euro muss grundsätzlich zu einer korrespondierenden Gegenberichtigung bei der M-Corp in den USA führen, wenn beide Vertragsstaaten Einigung über die sachliche Richtigkeit der Korrekturmaßnahme erzielen. Hierbei verlangt es das Prinzip der korrespondierenden Gegenberichtigung, dass diese periodengerecht auf die Jahre 1 bis 3 verteilt wird; und zwar auch dann, wenn die T-GmbH den Betrag von 300.000 Euro erst im Jahr 5 von der M-Corp rückfordert. Nach DBA-Recht muss die primäre Gegenberichtigung allerdings nicht zwingend in einer korrespondierenden Gewinnminderung bestehen; sie könnte auch durch Anrechnung

der durch die Primärberichtigung verursachten Körperschaftsteuer bewirkt werden (Z 4.34 OECD-VPG).

323

Kann von der ausländischen Konzerngesellschaft eine Gegenberichtigung im ausländischen Staat trotz Vorlage einer einwandfreien Dokumentation über die österreichische Primärberichtigung nicht erwirkt werden, steht hierzu das Rechtsinstitut des Verständigungsverfahrens (Rz 351) zur Verfügung. Innerhalb der EU kann ein Verfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen zur Herbeiführung einer korrespondierenden Gegenberichtigung in Gang gesetzt werden (Rz 363).

324

Eine von der österreichischen Abgabenbehörde als fremdverhaltenskonform beurteilte ausländische Primärberichtigung kann von Amts wegen als Grundlage für eine österreichische Gegenberichtigung herangezogen werden; eines Verständigungsverfahrens bedarf es hierzu nicht (EAS 2493). Der Abgabepflichtige, der eine österreichische Gegenberichtigung anstrebt, hat die entsprechenden Nachweise über die sachliche Richtigkeit der ausländischen Korrekturen vorzulegen. Eine ungeprüfte und daher automatische Gegenberichtigung zu ausländischen Gewinnberichtigungen ist allerdings nicht zulässig.

325

Die vorstehenden Grundsätze gelten sinngemäß bei Unternehmen, die grenzüberschreitend durch Betriebstätten tätig sind.

4.1.2. Körperschaftsteuerliche Sekundärberichtigungen

4.1.2.1. Verrechnungspreisforderungen

326

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 5 EStG 1988 ist der steuerpflichtige Gewinn nach den Regeln der doppelten Buchhaltung durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Dies bedeutet, dass jede Gewinnkorrektur – nach oben und nach unten – zwangsläufig eine Rückwirkung im (steuerlichen) Betriebsvermögen haben muss. Jede gewinnerhöhende Betriebseinnahme bewirkt damit eine Erhöhung des Betriebsvermögens; jede Betriebsausgabe zieht eine Betriebsvermögensverminderung nach sich. Wird daher bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen zwischen Nahestehenden ein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz festgestellt, dann wird dieser als bisher nicht erfasste "Betriebseinnahme" oder als überhöht angesetzte "Betriebsausgabe" zu berücksichtigen sein und muss zwangsläufig Rückwirkungen auf das steuerliche Betriebsvermögen zeitigen und damit zu Sekundärberichtigungen führen.

327

Nach den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen sollen internationale Verrechnungspreiskorrekturen, wenn möglich, durch eine Rückführung der verlagerten Gewinne umgesetzt werden. Die Gewinnverlagerung wird diesfalls gleichsam als "verdecktes Darlehen" (Z 4.75 OECD-VPG) gesehen und es ist daher ein Rückzahlungsanspruch als Verrechnungspreisforderung in das steuerliche Betriebsvermögen einzustellen. In diesem Fall verbleibt sonach die Vermögenserhöhung in Gestalt einer Verrechnungspreisforderung im Unternehmen.

Beispiel:

Im Beispiel der Rz 321 hat wegen einer doppelten Anlastung der Produktionsentwicklungskosten eine Gewinnverlagerung in Höhe von 300.000 Euro an die US-Muttergesellschaft stattgefunden. Anerkennt die US-Gesellschaft ihre Verpflichtung, diesen Betrag an die österreichische Tochtergesellschaft rückzuführen, dann wird die österreichische Tochtergesellschaft eine Verrechnungspreisforderung in Höhe von 300.000 Euro in ihrem steuerlichen Betriebsvermögen auszuweisen haben (Sekundärberichtigung).

328

Eine Verrechnungspreisforderung kann als Sekundärberichtigung aber nur dann angesetzt werden, wenn diese von dem nahestehenden ausländischen Unternehmen als Verrechnungspreisverbindlichkeit anerkannt wird und wenn weiters ein Tilgungsplan vorliegt und seine Einhaltung glaubhaft ist. Es ist ausreichend, wenn die ausländische Gesellschaft die Verrechnungspreisverbindlichkeit unter der Bedingung anerkennt, dass diese Beurteilung bei nachfolgenden Prüfungen auch von der ausländischen Steuerverwaltung akzeptiert wird. Sollte in der Folge die ausländische Steuerverwaltung nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens die Verrechnungspreisverbindlichkeit nicht anerkennen, ist die zugrundeliegende österreichische Verrechnungspreisforderung steuerneutral auszubuchen, ohne dass dies zu einer verdeckten Ausschüttung umqualifiziert wird.

4.1.2.2. Verrechnungspreisverbindlichkeiten

329

Werden die grenzüberschreitenden konzerninternen Geschäftsbeziehungen im Ausland einer Primärberichtigung unterzogen und wird diese Berichtigung auf österreichischer Seite als berechtigt anerkannt, dann muss bei der österreichischen Konzerngesellschaft eine entsprechende Gegenberichtigung vorgenommen werden (Rz 324).

Beispiel:

Lizenzgebühren, die die österreichische Tochtergesellschaft ihrer kanadischen Muttergesellschaft zahlt, werden von der kanadischen Steuerverwaltung im Jahr 6 für die Jahre 1 bis 4 um jährlich 100.000 Euro, sonach insgesamt um 400.000 Euro,

erhöht. Die österreichische Abgabenbehörde anerkennt im Jahr 6 die Fremdüblichkeit der erhöhten Lizenzgebühr. Im wiederaufgenommenen Verfahren werden die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1 bis 4 durch Gewinnherabsetzung um je 100.000 Euro berichtigt, wobei im steuerlichen Betriebsvermögen am Ende des Jahres 4 eine Rückzahlungsverbindlichkeit von 400.000 Euro gegeben ist, die – erfolgsneutral – im Jahr 6 in die unternehmensrechtliche Buchhaltung aufzunehmen ist.

330

Wird der Verrechnungspreis für Leistungen der ausländischen Konzerngesellschaft bei der inländischen Konzerngesellschaft unter Einstellung einer Verrechnungspreisverbindlichkeit erhöht, ist zu prüfen, ob sich bei Tilgung der Verbindlichkeit eine Steuerabzugspflicht nach § 99 EStG 1988 ergibt.

Beispiel:

Wird im vorstehenden Beispiel die Verrechnungspreisverbindlichkeit im Jahr 8 getilgt, ist vom Überweisungsbetrag unter Berücksichtigung von Art. 12 Abs. 2 DBA-Kanada im Jahr 8 der besondere Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige nach § 99 EStG 1988 mit 10% vorzunehmen. Kanada ist gemäß Art. 23 des Abkommens verpflichtet, diese österreichische Abzugssteuer bei der Steuererhebung für die Jahre 1 bis 4, in denen die Lizenzgebührenerhöhung in Kanada der Besteuerung unterzogen wurde, anzurechnen.

331

Eine Verzinsung der Rückzahlungsverbindlichkeit ist nur dann vorzunehmen, wenn auch einander fremd gegenüberstehende Unternehmen zu einer solchen Verzinsung bereit gewesen wären. Werden von einander fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern bereits verjährte Schulden nachträglich (freiwillig) anerkannt, ist im Allgemeinen nicht anzunehmen, dass sie zusätzlich auch noch zur Leistung von Zinsen bereit sein werden.

4.1.2.3. Verdeckte Ausschüttungen

332

Scheidet im Fall von Verrechnungspreisberichtigungen gemäß Art. 9 DBA der Ansatz einer Verrechnungspreisforderung in der Tochtergesellschaft als Sekundärberichtigung aus (insb. weil eine korrespondierende Verrechnungspreisverbindlichkeit von der Konzerngesellschaft im DBA-Partnerstaat nicht anerkannt wird), wird eine verdeckte Ausschüttung als Sekundärfolge der Verrechnungspreisberichtigung gegeben sein. Dies bedeutet, dass damit auch die Unterlassung des Kapitalertragsteuerabzuges festgestellt wird. Dieser Kapitalertragsteuerabzug ist gemäß § 1 Z 2 der Verordnung BGBl. Nr. 56/1995 ungeachtet des § 94a EStG 1988 oder zwischenstaatlicher Abkommen in voller Höhe nachzufordern, wenn eine "offenkundige" verdeckte Ausschüttung vorliegt, oder wenn keine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Muttergesellschaft auf jenen Vordrucken beigebracht wird, die für Zwecke einer abkommensgemäßen Steuerentlastung in Österreich

aufgelegt sind (§ 4 Abs. 2 lit. b der Verordnung BGBl. Nr. 56/1995). Für Zwecke der abkommensgemäßen Steuerentlastung für Körperschaften ist Vordruck ZS-QU 2 aufgelegt. Einer nach Gemeinschaftsrecht oder zwischenstaatlichen Abkommen bestehenden Entlastungsverpflichtung wird diesfalls im Rückerstattungsweg nachgekommen.

333

Eine verdeckte Ausschüttung ist "offenkundig" getätigt worden, wenn die mit der Vorteilszuwendung an den Gesellschafter verbundene Minderung des steuerpflichtigen Gewinnes bei unbestreitbar feststehendem Sachverhalt unter Verletzung von administrativ eindeutig geklärten Rechtsvorschriften erfolgt ist (EAS 3009).

Beispiel:

Wäre im Fall des Beispiels der Rz 321 die US-Gesellschaft nicht zur Anerkennung der Gewinnrückführungsverpflichtung bereit, dann müsste seitens der österreichischen Außenprüfung angesichts der unbestreitbar nachgewiesenen unzulässigen Doppelverrechnung neben der primären Gewinnerhöhung gegenüber der T-GmbH auch noch die Kapitalertragsteuerhaftung geltend gemacht werden. Wenn die US-Gesellschafterin hierfür keinen Regress leistet und die KEST daher von der T-GmbH zu tragen ist, kommt nicht der Steuersatz von 25%, sondern jener von 33,33% zur Anwendung. Der T-GmbH wäre diesfalls Kapitalertragsteuer in Höhe von 100.000 Euro (33,3333% von 300.000) vorzuschreiben. Das österreichisch-amerikanische DBA schützt die amerikanische M-Corp nicht vor einer österreichischen Quellenabzugsbesteuerung; allerdings besteht gemäß Art. 10 Abs. 2 DBA Anrecht auf Rückerstattung der die 5-prozentige Sockelsteuer übersteigenden Beträge. Der Steuerrückerstattungsantrag kann aber nicht von der T-GmbH eingebracht werden, sondern muss von der M-Corp beim Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart gestellt werden.

334

Die Quellensteuersätze des Art. 10 Abs. 2 DBA beziehen sich jeweils auf den Bruttobetrag der Dividende. Die Kapitalertragsteuer kürzt daher nicht die Bemessungsgrundlage; auch dann nicht, wenn sie von der ausschüttenden Gesellschaft getragen wird. Wird die Kapitalertragsteuer von der ausschüttenden Gesellschaft getragen, erhöht sich daher der Nettobetrag der Gewinnausschüttung nicht um die gemäß DBA hochgerechnete KEST, sondern um die unter Außerachtlassung des DBA nach inländischem Recht auf 33,33% hochzurechnende KEST-Belastung.

Beispiel:

Im vorstehenden Beispiel wurde im Zuge der Außenprüfung Kapitalertragsteuer in Höhe von 33,33% mit 100.000 Euro nachgefordert. Es besteht ein Rückforderungsanspruch von 80.000 Euro.

<i>Verdeckte Gewinnausschüttung (netto)</i>	<i>300.000</i>
<i>von T-GmbH gemäß innerstaatlichem Recht zu tragende KEST (33,33%)</i>	<i><u>+ 100.000</u></i>

<i>verdeckte Gewinnausschüttung (brutto)</i>	<u>400.000</u>
<i>KESSt gemäß DBA (5%)</i>	20.000
<i>tatsächlich einbehaltene KESSt</i>	<u>-100.000</u>
<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).

335

Die Nichterhebung der Kapitalertragsteuer kann im Fall einer "offenkundigen" verdeckten Ausschüttung nicht in allen Fällen mit einer Nichterhebung der Kapitalertragsteuer aus "grobem Verschulden" im Sinn von § 217 Abs. 7 BAO gleichgesetzt werden. Die Nichtbeachtung einer sich aus den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen 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).

336

Werden die Verrechnungspreise nicht gegenüber einer ausländischen Muttergesellschaft, sondern gegenüber anderen im Konzernverbund stehenden Gesellschaften berichtigt, die aber nicht zur Rückführung des verlagerten Gewinnes bereit sind, sodass als Sekundärberichtigung keine Verrechnungspreisforderung gegenüber diesen anderen Gesellschaften angesetzt werden kann, ist eine verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft bewirkt worden. Denn wendet eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensvorteil zu und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung, so liegt einerseits eine Gewinnausschüttung an die gemeinsame Muttergesellschaft und andererseits eine Einlage des Ausschüttungsempfängers bei der Schwestergesellschaft vor (VwGH 30.5.1995, 91/13/0248).

4.1.2.4. Verdeckte Einlagen

337

Während Sekundärfolgen bei Gewinnverlagerungen von der inländischen Tochtergesellschaft zur ausländischen Muttergesellschaft (upstream) zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen, müssen vergleichbare Vorgänge in umgekehrter Richtung, dh. von der

Muttergesellschaft zur Tochtergesellschaft (downstream), 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 Euro), 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 Euro 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 Euro 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 Euro unter gleichzeitiger korrespondierender Erhöhung des Wertes der Beteiligung an der ungarischen Tochtergesellschaft.

4.1.3. Umsatzsteuerliche Sekundärberichtigungen

4.1.3.1. Verrechnungspreisforderungen und Verrechnungspreisverbindlichkeiten

338

Werden die Verrechnungspreise für grenzüberschreitende konzerninterne Leistungen durch Ansatz von Verrechnungspreisforderungen und Verrechnungspreisverbindlichkeiten berichtigt, so wird damit auch das umsatzsteuerlich relevante Entgelt berichtigt. Es bestehen aber keine Bedenken, wenn in solchen Verrechnungspreisberichtigungsfällen umsatzsteuerliche Berichtigungen nach § 16 UStG 1994 unterbleiben, wenn diese auf das Steueraufkommen keine Auswirkung haben und wenn hierdurch keine Störung des Informationssystems über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen (MIAS) eintritt.

339

Umsatzsteuerliche Sekundärberichtigungen als Folge einer Verrechnungspreisberichtigung haben keine Auswirkung auf das Steueraufkommen, wenn konzernintern steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen oder steuerfreie Ausfuhrlieferungen getätigt werden. Werden Lieferungen an ausländische Konzerngesellschaften unter Inanspruchnahme der

Ausfuhrsteuerbefreiung nach § 7 UStG 1994 getätigt und wird im Zuge einer Außenprüfung der hierfür in Rechnung gestellte und verbuchte Verrechnungspreis erhöht und als Forderung gegenüber der ausländischen Gesellschaft gewertet, geht dadurch der für die Ausfuhrsteuerbefreiung erforderliche Buchnachweis nicht verloren (Hinweis auf VfGH 12.12.2003, B 916/02).

340

Werden die Verrechnungspreise für sonstige Leistungen, die mit inländischem Leistungsort an ausländische Konzernunternehmen erbracht werden, erhöht, steigt zwar das veranlagte Umsatzsteueraufkommen des für die Umsatzsteuerveranlagung zuständigen Finanzamtes, wenn die Umsatzsteuer für diese Entgelterhöhung eingefordert wird; wenn aber die ausländische Konzerngesellschaft Anspruch auf Erstattung dieser nachgeforderten Umsatzsteuer durch das Finanzamt Graz-Stadt hat, löst die Verrechnungspreisberichtigung insgesamt betrachtet keine Steigerung des österreichischen Umsatzsteueraufkommens aus.

Beispiel:

Zufolge einer von der deutschen Konzernmuttergesellschaft entwickelten neuen Konzernstrategie war 2008 eine gewinnbringende Produktion von der österreichischen auf eine polnische Konzerngesellschaft zu übertragen (EAS 2987). Im Rahmen einer Außenprüfung wird festgestellt, dass die deutsche Muttergesellschaft für den fremdunüblichen Verzicht auf Gewinnpotential in der österreichischen Konzerngesellschaft eine Abgeltung zu leisten gehabt hätte (Rz 142). Die deutsche Muttergesellschaft akzeptiert das österreichische Prüfungsergebnis und anerkennt eine Verrechnungspreisforderung der österreichischen Gesellschaft in Höhe von 100.000 Euro. Es liegt eine von § 3a Abs. 12 UStG 1994 idF vor dem BBG 2009 erfasste sonstige Leistung der österreichischen Gesellschaft vor, die zu einer Umsatzsteuernachforderung von 20.000 Euro und damit zur Erhöhung des Umsatzsteueraufkommens des prüfenden Finanzamtes führen würde. Da aber die deutsche Muttergesellschaft zur Erstattung dieser Umsatzsteuer berechtigt ist (Verordnung BGBl. Nr. 279/1995), kann eine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung zur Verrechnungspreisberichtigung unterbleiben. Wäre die sonstige Leistung gegenüber der deutschen Konzernmuttergesellschaft ab 2010 erbracht worden, hätte ebenfalls keine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung zu erfolgen, weil diesfalls gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 idF BBG 2009 der Leistungsort in Deutschland gelegen und damit Nichtsteuerbarkeit in Österreich gegeben wäre. Voraussetzung ist, dass auch in Deutschland keine Berichtigung erfolgt, da ansonsten die österreichische ZM berichtigt werden müsste.

341

Wird im Fall von einfuhrumsatzsteuerpflichtigen Importen von ausländischen Konzerngesellschaften der überhöht angesetzte Verrechnungspreis für den Warenbezug unter Einstellung einer Verrechnungspreisforderung herabgesetzt, berührt dies solange nicht den EUSt-Vorsteuerabzug bei der die Lieferung abnehmenden inländischen Konzerngesellschaft als die Verrechnungspreiskorrektur keine Auswirkung auf den Zollwert entfaltet, die zu einer Herabsetzung der Einfuhrumsatzsteuer führt, sodass auch in solchen

Fällen eine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung nicht erforderlich ist. Im Übrigen findet eine Erstattung oder ein Erlass der EUST gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 nur in Ausnahmefällen statt.

342

Im Fall von überhöht fakturierten erwerbsteuerpflichtigen Importen von ausländischen Konzerngesellschaften kann ebenfalls eine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung unterbleiben. Der Abzug einer – aus der Sicht des Ergebnisses der Verrechnungspreisberichtigung – überhöhten Erwerbsteuer als Vorsteuer vermindert nicht das inländische Umsatzsteueraufkommen, wenn diese Erwerbsteuer nicht herabgesetzt wird. Voraussetzung ist, dass in Deutschland keine Berichtigung der ZM erfolgt.

343

Werden von ausländischen Konzerngesellschaften sonstige Leistungen mit inländischem Leistungsort erbracht, kommt es in der Regel zum Übergang der Steuerschuld, sodass auch in derartigen Fällen eine Unterlassung der umsatzsteuerlichen Sekundärberichtigung im Gefolge einer Verrechnungspreisberichtigung zu keiner Verminderung des inländischen Umsatzsteueraufkommens führt. Es ist aber darauf zu achten, dass keine Störung des Informationssystems über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen (MIAS) eintritt.

Beispiel:

Im Rahmen einer im Jahr 5 für die Jahre 1 bis 3 durchgeführten Außenprüfung bei der inländischen Konzerngesellschaft (Kranbau-GmbH) wird festgestellt, dass eine von der Kranbau-GmbH mit Kraninstallationen und –reparaturen beauftragte slowakische Konzerngesellschaft (Service-S.R.O.) für derartige bei den österreichischen Kunden der Kranbau-GmbH durchgeführte Arbeiten einen überhöhten Preis verrechnet hat. Aus Stichproben, die aus den 5.000 gelegten Rechnungen ausgewählt wurden, ergibt sich der Schluss, dass der insgesamt in den drei Jahren verrechnete Betrag um 100.000 Euro (Nettobetrag) überhöht ist. Die Service-S.R.O. anerkennt das Erfordernis einer Rückführung der in die Slowakei verlagerten Gewinne und den daraus resultierenden Rückforderungsanspruch der Kranbau-GmbH in Höhe von 100.000 Euro. Die gemäß § 3a Abs. 8 lit. b UStG 1994 idF vor dem BBG 2009 bzw. § 3a Abs. 6 UStG 1994 idF BBG 2009 bestehende Umsatzsteuerschuld der Service-S.R.O. ist auf Grund des Übergangs der Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 UStG 1994 zur – im Vorsteuerabzugsweg wieder neutralisierten – Umsatzsteuerschuld der Kranbau-GmbH geworden. Der Rückforderungsbetrag kann gegenüber der Service-S.R.O. im Jahr 5 unter Verzicht auf umsatzsteuerliche Sekundärberichtigungen mit 100.000 Euro und mit Hinweis auf das Ergebnis der Außenprüfung in Rechnung gestellt werden. Ab dem Jahr 2010 ist für das Unterbleiben der Berichtigung erforderlich, dass in der Slowakei keine Berichtigung der dortigen ZM erfolgt.

4.1.3.2. Verdeckte Ausschüttungen

344

Werden von inländischen Konzerngesellschaften an ausländische Konzerngesellschaften steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen oder steuerfreie Ausfuhrlieferungen getätigt und wird im Zuge einer Außenprüfung infolge Unterfakturierung eine verdeckte Ausschüttung festgestellt, so ist gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zunächst zu prüfen, ob der gelieferte Gegenstand überhaupt für Zwecke des inländischen Konzernunternehmens erworben worden ist. Verneinendenfalls muss als Folge der körperschaftsteuerlichen Verrechnungspreiskorrektur eine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung durch nachträgliche Korrektur des Vorsteuerabzuges vorgenommen werden. In der Regel wird aber ein Erwerb für Zwecke des Konzernunternehmens auch dann vorliegen, wenn dieses in der Folge eine derart krasse Unterfakturierung an die ausländische Konzerngesellschaft vornimmt, dass der vom Abzug als Wareneinsatz ausgeschlossene Wareneinkaufspreis den abzugsfähigen überwiegt.

Beispiel:

Im Zuge einer Außenprüfung stellt sich heraus, dass die österreichische Ö-GmbH Waren, die sie zu einem Verrechnungspreis von 100.000 Euro an ihre schweizerische Muttergesellschaft verkauft hat, in Österreich um (netto) 250.000 Euro bezogen und Vorsteuer in Höhe von 50.000 Euro geltend gemacht hat. Die schweizerische Muttergesellschaft behauptet, ihrer Tochtergesellschaft weit höherwertige Unterstützungsleistungen erbracht zu haben und verweigert die Anerkennung der Gewinnerhöhung und der darauf basierenden Regressforderung der österreichischen Tochtergesellschaft. Da die Richtigkeit dieser Behauptung nicht belegbar ist, wird als Ergebnis der Außenprüfung unter Ansatz eines bei vergleichbaren Fremdgeschäften üblichen Rohaufschlages von 30% eine Gewinnerhöhung um 225.000 Euro ($250.000 + 75.000 - 100.000$) vorgenommen und eine Ausschüttung dieses Wertes in verdeckter Form festgestellt. Die Anschaffungskosten der Waren werden daher nur mit 100.000 Euro und nicht mit 250.000 Euro als Aufwand (Wareneinsatz) anerkannt. Bei der Außenprüfung kommt somit hervor, dass die Anschaffungskosten der in die Schweiz unterpreisig verkauften Waren überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 waren. Für die Versagung des Vorsteuerabzuges auf Basis § 12 Abs. 2 UStG 1994 ist hier aber insofern kein Raum, als davon auszugehen ist, dass seitens der österreichischen Gesellschaft im ersten Schritt grundsätzlich eine Anschaffung für das Unternehmen erfolgt ist. Die Verrechnungspreiskorrektur erscheint in Folge dessen erst ausgangsseitig bei Weitergabe an die Schweizer Gesellschaft notwendig und daran müssen sich dann die umsatzsteuerlichen Konsequenzen knüpfen (siehe hierzu Rz 345).

345

Wurde die unterpreisig an das ausländische Konzernunternehmen gelieferte Ware zwar für das österreichische liefernde Unternehmen angeschafft, wird sie aber unter den Selbstkosten an das ausländische Konzernunternehmen verkauft, wird als Folge der Verrechnungspreiskorrektur eine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung durch Erfassung

als Eigenverbrauch (§ 3 Abs. 2 UStG 1994) vorzunehmen sein. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 (vgl. UStR 2000 Rz 367). Weiters kommt es grundsätzlich zu einer Berichtigung der seinerzeitigen Bemessungsgrundlage für die steuerfreie Ausfuhrlieferung (Rückgängigmachung). Die umsatzsteuerlichen Sekundärberichtigungen können allerdings unterbleiben, wenn sich durch sie keine Auswirkung auf das Umsatzsteueraufkommen ergeben würde, weil bei gesondertem Rechnungsausweis nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 die ausländische Konzerngesellschaft eine Entlastung von der österreichischen Umsatzsteuer erwirken kann.

Beispiel (Fortsetzung des Beispiels der Rz 344):

Die österreichische Gesellschaft hat den Vorsteuerabzug wohl zu Recht vorgenommen; weil sie allerdings die Waren unter den Selbstkosten weitergegeben hat, wird der Fall eines Eigenverbrauchs vorliegen, dessen Bemessungsgrundlage 250.000 Euro beträgt. Weiters ist die Berichtigung der Ausfuhrlieferung mit der seinerzeitigen Bemessungsgrundlage von 100.000 Euro durchzuführen. Diese umsatzsteuerlichen Sekundärberichtigungen können aber unterbleiben, wenn die schweizerische Konzerngesellschaft Anspruch auf Entlastung von einer ihr gesondert in Rechnung gestellten Eigenverbrauchs-USt hat.

346

Dies gilt auch für sonstige Leistungen. Werden daher sonstige Leistungen unentgeltlich oder unterpreisig an ausländische Konzerngesellschaften erbracht und ist dies nicht auf betriebliche, sondern auf unternehmensfremde Gründe zurückzuführen, weil eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Vorteilszuwendung (verdeckte Ausschüttung) erfolgt, liegt im Rahmen der Gleichstellungsfiktion des § 3a Abs. 1a UStG 1994 ebenfalls ein umsatzsteuerlich zu erfassender Eigenverbrauch vor. Die umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung kann unterbleiben, wenn sich durch sie keine Auswirkung auf das Umsatzsteueraufkommen ergeben würde, weil der Ort des Eigenverbrauchs im Ausland liegt oder bei gesondertem Rechnungsausweis nach § 12 Abs. 15 UStG 1994 die ausländische Konzerngesellschaft eine Entlastung von der österreichischen Umsatzsteuer erwirken kann.

347

Werden konzernintern Lieferungen oder sonstige Leistungen zu überhöhten Preisen bezogen und wird dies im Zuge einer Verrechnungspreisberichtigung im Wege einer verdeckten Ausschüttung korrigiert, kommt es in der Regel zu keiner umsatzsteuerlichen Sekundärberichtigung. Denn gewährt eine inländische Kapitalgesellschaft für eine Leistung der ausländischen Muttergesellschaft eine überhöhte Gegenleistung und hat dies seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis, ist der überhöhte Betrag nicht als Entgelt für die Leistung anzusehen. Der Mehrbetrag wird nicht deshalb aufgewendet, um die Leistung zu erhalten, sondern um (in verdeckter Form) Gewinn auszuschütten (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0190).

Es ist aber darauf zu achten, dass keine Störung des Informationssystems über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen (MIAS) eintritt.

Beispiel:

Die holländische Muttergesellschaft verkauft im Prüfungszeitraum an ihre österreichische Tochtergesellschaft Bauzusatzstoffe um insgesamt 300.000 Euro, deren Marktwert aber nur 100.000 Euro beträgt. Im Zuge der Außenprüfung wird der für den Prüfungszeitraum summierte Differenzbetrag in Höhe von 200.000 Euro als verdeckte Ausschüttung an die holländische Muttergesellschaft gewertet. Die Erwerbsteuerbemessungsgrundlage vermindert sich damit für sämtliche Lieferungen um insgesamt 200.000 Euro auf 100.000 Euro. Es bestehen aber keine Bedenken, wenn im Gefolge der körperschaftsteuerlichen Gewinnkorrektur die auf Grund der gelegten Fakturen mit 60.000 Euro gebuchten Beträge der Erwerbsteuer und der hierdurch begründeten Vorsteuer nicht berichtigt werden und wenn sonach eine umsatzsteuerliche Sekundärberichtigung deshalb unterbleibt, weil sie keine Auswirkung auf das Umsatzsteueraufkommen zeitigt. Weiters ist für das Unterbleiben der Berichtigung erforderlich, dass auf holländischer Seite keine Berichtigung der dortigen ZM erfolgt.

4.1.4. Gesellschaftsteuerliche Sekundärberichtigungen

348

Wendet ein Gesellschafter seiner Gesellschaft Vermögensvorteile zu, die äußerlich nicht als Einlage in Erscheinung treten, ihre Ursache aber im Gesellschaftsverhältnis haben, liegt – in steuerlicher Hinsicht – eine verdeckte Einlage vor. Die dadurch bewirkte Vermögensvermehrung der Körperschaft hat ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis und unterliegt in der Regel der Gesellschaftsteuer (UFS 1.4.2008, RV/0099-I/07). Denn der Tatbestand des § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz erfasst häufig als „verdeckte Einlagen“ oder „verdeckte Kapitalzuführung“ bezeichnete (freiwillige) Leistungen (VwGH 9.6.2004, 2003/16/0017; 20.11.2007, 2007/16/0146).

349

Eine verdeckte Einlage in eine österreichische Konzerngesellschaft kann im Zuge eines Verständigungsverfahrens hervorkommen, wenn in diesem Verfahren von Österreich die Auffassung der ausländischen Steuerverwaltung geteilt wird, dass die inländische Konzerngesellschaft unter Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz Leistungen der ausländischen Muttergesellschaft unentgeltlich oder unterpreisig in Anspruch genommen hat. Ein solches Anerkenntnis der im Ausland vorgenommenen Verrechnungspreiskorrektur wird als verdeckte Einlage gewertet werden müssen, wenn keine Möglichkeit besteht, eine Verrechnungspreisverbindlichkeit für die der Muttergesellschaft gegenüber vorenthaltenen Entgelte anzusetzen, weil der Konzern keine Rückführung des nach Österreich verlagerten Gewinnes wünscht. Anstelle des Ansatzes einer Verrechnungspreisverbindlichkeit ist diesfalls der Wert der Kapitalrücklage zu erhöhen.

Beispiel:

Die inländische Tochtergesellschaft eines niederländischen Konzerns hat für die Erzeugung von Elektronikprodukten eine Lizenzgebühr an die niederländische Muttergesellschaft zu entrichten. Im Jahr 7 stellt die niederländische Steuerverwaltung fest, dass in den Jahren 1 bis 5 diese Lizenzgebühren zu niedrig bemessen worden sind. Im Zuge eines Verständigungsverfahrens wird schließlich Einigung erzielt, dass die Lizenzgebühren für die Jahre 1 bis 5 um jeweils 1 Mio Euro zu erhöhen sind. Österreich nimmt eine entsprechende Gegenberichtigung vor. Hierbei wird einerseits der Lizenzgebührenaufwand in den Jahren 1 bis 5 um jeweils 1 Mio Euro erhöht und andererseits eine Kapitalzuführung von der niederländischen Muttergesellschaft in Höhe von 5 Mio Euro angenommen, weil die niederländische Muttergesellschaft keine entsprechende Nachforderung gegenüber der Tochtergesellschaft geltend macht. Bezüglich der Jahre 1 bis 5 ist jeweils eine Gesellschaftsteuerschuld in Höhe von 1 % von 1 Mio Euro entstanden.

350

Erweist sich eine ausländische Verrechnungspreiskorrektur als eine in die österreichische Konzerngesellschaft getätigte Kapitalzuführung, ist davon auszugehen, dass die Verrechnungspreisverbindlichkeit damit getilgt worden ist. Denn im gegebenen Zusammenhang kann die ausländische Muttergesellschaft begrifflich in die österreichische Tochtergesellschaft nur einlegen, was zunächst (als Einkünfte) in ihre Verfügungsmacht gelangt ist. Dies hat zur Folge, dass durch die Tilgung der Verbindlichkeit eine allenfalls nach § 99 EStG 1988 vorgesehene Abzugsteuerschuld nach Maßgabe der DBA-Bestimmungen entstanden ist, und dass demzufolge nur der Nettobetrag der ausländischen Verrechnungspreiskorrektur in die österreichische Tochtergesellschaft eingelegt wurde. Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer ist daher der auf Grund der Verrechnungspreiskorrektur angefallene zusätzliche Aufwand nach Kürzung um die Abzugsteuer.

Beispiel:

Wäre in dem vorstehenden Beispiel die Muttergesellschaft nicht in den Niederlanden, sondern in Japan ansässig, würde im Jahr 7 aus Anlass der Tilgung der noch offenen Lizenzgebühr in Höhe von 5.000.000 Euro die Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 fällig und wäre gemäß Art. XI DBA-Japan in Höhe von 500.000 Euro (10% Quellenbesteuerungsrecht) zu entrichten. Damit gelangt ein Betrag von 4.500.000 Euro in die Verfügungsmacht der japanischen Konzerngesellschaft, der in dieser Höhe wieder als Einlage der österreichischen Kapitalgesellschaft zugeführt werden kann. Die Gesellschaftsteuer beträgt daher 45.000 Euro.

4.2. Verständigungsverfahren**351**

Gemäß Art. 25 Abs. 1 und 2 DBA ist der Abgabepflichtige berechtigt, die Einleitung eines internationalen Verständigungsverfahrens zu beantragen, wenn er der Auffassung ist, dass Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für ihn zu einer Besteuerung

führen oder führen werden, die dem DBA nicht entspricht. Die Antragstellung ist daher ab dem Zeitpunkt möglich, zu dem dem Abgabepflichtigen bekannt wird, dass seitens der Abgabenbehörde eine Gewinnberichtigung in Erwägung gezogen wird.

Beispiel:

Im Zuge einer Außenprüfung bei einer inländischen Konzerngesellschaft wird gemäß § 138 BAO Aufklärung über die Höhe des Veräußerungspreises für die Übertragung von selbstgeschaffenen Patenten auf eine nahestehende schweizerische Patentverwertungsgesellschaft verlangt und um Bekanntgabe der Höhe der von der schweizerischen Konzerngesellschaft nach Lizenzrechtserwerb vereinnahmten Lizenzgebühren ersucht. Ist die inländische Gesellschaft der Auffassung, dass der Veräußerungspreis auf Grund der angestellten Prognoseberechnungen einem Fremdvergleich standhält, weigert sich aber gleichzeitig der Konzern, die von der Abgabenbehörde benötigten Daten offenzulegen und ist folglich mit einer Erhöhung des Veräußerungserlöses im Schätzungsweg zu rechnen, kann bereits zu diesem Zeitpunkt die Einleitung des Verständigungsverfahrens beantragt werden.

352

Das Verständigungsverfahren ist gemäß Art. 25 DBA im Ansässigkeitsstaat des Abgabepflichtigen zu beantragen. Im Fall der Gewinnberichtigung bei einer inländischen Betriebstätte einer schweizerischen Gesellschaft ist daher das Verständigungsverfahren in der Schweiz zu beantragen. Analog wird im Kapitalgesellschaftskonzern vorzugehen sein, wenn sich der ausländische Konzern bei seinem wirtschaftlichen Engagement im Inland dafür entschieden hat, nicht eine Betriebstätten-Niederlassung, sondern eine Tochtergesellschafts-Niederlassung zu errichten. Auch in diesem Fall soll der Besteuerungskonflikt regelmäßig vom Heimatstaat des betroffenen Konzerns ausgehen und es kann daher das Bundesministerium für Finanzen die Befassung mit der Angelegenheit von der Verfahrenseinleitung im Heimatstaat des Konzerns abhängig machen. Dies deshalb, weil die Problemlösung auf internationaler Ebene zweckmäßigerweise mit der Muttergesellschaft und nicht mit der von ihr abhängigen Tochtergesellschaft zu suchen ist (siehe aber auch Rz 367).

Beispiel:

Handelt es sich bei der im vorstehenden Beispiel genannten schweizerischen Patentverwertungsgesellschaft um die Muttergesellschaft der österreichischen Gesellschaft, dann müsste die Verfahrenseinleitung in der Schweiz erfolgen. Nur dann, wenn es sich bei der schweizerischen Gesellschaft um eine Schwestergesellschaft mit gemeinsamer Obergesellschaft in den USA handelt, kann die Verfahrenseinleitung entweder in der Schweiz oder in Österreich beantragt werden.

353

Betrifft eine Verrechnungspreiskorrektur die grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Betriebstätten einer in einem dritten Staat ansässigen Gesellschaft, kann ungeachtet des Umstandes, dass sich das im Drittstaat ansässige Unternehmen nicht auf das

DBA zwischen den beiden Betriebsstättenstaaten berufen kann, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens im Betriebsstättenstaat beantragt werden.

Beispiel:

Eine deutsche GmbH ist zu 100% an einer operativen österreichischen KG beteiligt und verfügt daher in Österreich über eine Personengesellschaftsbetriebsstätte. Wenn diese KG in osteuropäischen Ländern Vertriebs-Betriebsstätten unterhält, wobei die in diesen Ländern erklärten Gewinnanteile im Rahmen von örtlichen Steuerprüfungen erhöht wurden und wenn auf österreichischer Seite keine Gegenberichtigung vorgenommen werden kann, weil die Feststellungen der osteuropäischen Steuerverwaltungen sich unter Anwendung der einschlägigen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze als unberechtigt herausstellen, dann kann die deutsche GmbH in Österreich den Antrag auf Einleitung von Verständigungsverfahren mit den Oststaaten stellen. Die Rechtsgrundlage für eine österreichische Kontaktaufnahme mit den Oststaaten wäre dann in Art. 25 Abs. 3 letzter Satz der OECD-konformen Abkommen mit diesen Staaten gegeben; denn durch diese Bestimmung wird die Führung eines Verständigungsverfahrens auch in Fällen zulässig, "die im Abkommen nicht behandelt sind" (EAS 2796).

354

Das Verständigungsverfahren wird von den nach Art. 3 DBA zuständigen Behörden geführt. Auf österreichischer Seite ist dies in internationalen Verrechnungspreisangelegenheiten das Bundesministerium für Finanzen. Kommt es im Rahmen des Verständigungsverfahrens zu mündlichen Verhandlungen, obliegt es der ministeriellen Entscheidung, die Zusammensetzung der österreichischen Verhandlungsdelegation zu bestimmen. Es können daher auch Organe des örtlich zuständigen Finanzamtes, insbesondere das mit dem Verrechnungspreisfall betraute Prüforگان, in die Verhandlungsdelegation einberufen werden.

355

Das Bundesministerium für Finanzen entscheidet über den Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens in Ausübung des freien Ermessens. Bei Rechtsmissbrauch ist es nicht ermessensfehlerhaft, die Einleitung eines Verständigungsverfahrens abzulehnen (BFH 26. Mai 1982, I R 16/78, BStBl II 1982, 583).

356

Das Verständigungsverfahren stellt im Geltungsbereich der österreichischen Rechtsordnung eine abgabenbehördliche Maßnahme zur Durchführung der Abgabenvorschriften im Sinn des § 49 Abs. 2 BAO dar. Der gesamte Verfahrensablauf (im Geltungsbereich der österreichischen Rechtsordnung) richtet sich daher nach den Vorschriften der BAO. Dem Abgabepflichtigen steht daher auch das Recht auf Parteiengehör zu. Der das Verständigungsverfahren beantragende Abgabepflichtige kann geltend machen, dass er vor Abschluss des Verständigungsverfahrens noch gehört werden muss, falls dessen Ergebnis erkennbar von erklärten Zielen der Antragstellung abweicht. Eine Teilnahme an mündlichen

Verhandlungen ist international unüblich und könnte in Verhandlungsteilbereichen nur nach Einholung der Zustimmung durch die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates in Erwägung gezogen werden.

357

Fehlendes Einvernehmen mit dem Abgabepflichtigen hindert die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten nicht daran, das Verständigungsverfahren einvernehmlich zu beenden und die Besteuerung dementsprechend vorzunehmen. Die in Vollziehung der Verständigungslösung durchgeführte Besteuerung unterliegt allerdings der Überprüfung im Rechtsmittelweg. Sollte hierbei zugunsten des Abgabepflichtigen eine vom Ergebnis des Verständigungsverfahrens abweichende Besteuerung erwirkt werden, hat das für die Besteuerung zuständige Finanzamt dies dem Bundesministerium für Finanzen zur Kenntnis zu bringen, damit zur Verhinderung allfälliger Nichtbesteuerungen eine Benachrichtigung des anderen Vertragsstaates erfolgen kann.

358

Der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens und die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen einen vom Abgabepflichtigen als abkommenswidrig beurteilten Steuerbescheid stehen unabhängig voneinander als Rechtsbehelfe zur Verfügung. Allerdings wird eine parallele Behandlung der Sach- und Rechtsbeurteilung in den beiden Verfahren untunlich sein, sodass eine Aussetzung des Berufungsverfahrens gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung des Verständigungsverfahrens zweckmäßig ist. Sollte der Aussetzungsbescheid gemäß § 281 Abs. 3 BAO seine Wirksamkeit verlieren, weil der Abgabepflichtige die Fortsetzung des Berufungsverfahrens beantragt, wäre dies je nach Lage des Falles ein Grund für eine Unterbrechung oder für den Abbruch des Verständigungsverfahrens.

359

Betrifft der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens eine in Österreich vorgenommene Gewinnerhöhung und wird keine Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO in Anspruch genommen, kann zur Vermeidung einer temporären Doppelbesteuerung eine zeitlich befristete Entlastungsmaßnahme nach § 48 BAO ergriffen werden, sofern kein Fall von Rechtsmissbrauch vorliegt. Auf der Grundlage von § 48 BAO ergehende Bescheide dürfen hierbei nur als vorläufige Bescheide ergehen.

360

Das Bundesministerium für Finanzen kann das Finanzamt, dem die Erhebung der vom Verständigungsverfahren betroffenen Abgabe obliegt, gegebenenfalls unter Einbindung der Großbetriebsprüfung, mit den zur Durchführung des Verständigungsverfahrens erforderlichen Erhebungsmaßnahmen im eigenen Verantwortungsbereich betrauen; dies gilt insbesondere

für die Ermittlung und Würdigung des dem Verständigungsverfahren zugrundeliegenden maßgebenden Sachverhaltes sowie für erforderliche Sachverhaltsabstimmungen mit Vertretern der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates.

361

Wird ein Verständigungsverfahren mit Deutschland nicht innerhalb von 3 Jahren ab Verfahrenseinleitung abgeschlossen, ist der Abgabepflichtige, der das Verständigungsverfahren beantragt hat, gemäß Art. 25 Abs. 5 DBA-Deutschland berechtigt, die Vorlage des Streitfalles an den Europäischen Gerichtshof zur Durchführung eines Schiedsverfahrens nach Art. 239 EG-Vertrag (Art. 273 AEUV) zu beantragen.

362

Amtshandlungen des Bundesministeriums für Finanzen in seiner Eigenschaft als „zuständige Behörde“ sowie Amtshandlungen des mit Erhebungsmaßnahmen beauftragen Finanzamtes wirken sich im Sinn von § 209 Abs. 1 BAO verlängernd auf die Verjährungsfrist aus. Das Ergebnis eines internationalen Verständigungsverfahrens ist gemäß Art. 25 Abs. 2 letzter Satz DBA ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechtes umzusetzen. Auch die zehnjährige absolute Verjährung steht daher einer korrespondierenden Umsetzung der im Verständigungsverfahren vereinbarten Gewinnkorrekturen nicht entgegen. In älteren DBA, in denen Art. 25 Abs. 2 letzter Satz noch nicht enthalten ist, kann ein Hinwegsetzen über die absolute Verjährungsfrist nur auf eine entsprechend reziprok gehandhabte DBA-Auslegung gestützt werden, nach der die Vertragsstaaten einer auf Völkerrecht basierenden abkommenskonformen Besteuerung nicht unter Berufung auf ihre nationalen Verjährungsfristen ausweichen können (siehe die Regelung mit Deutschland, Erlass des BMF vom 13.01.2006, BMF-010221/0019-IV/4/2006, AÖF Nr. 72/2006, und mit Liechtenstein, Erlass des BMF vom 24.08.2006, BMF-010221/0479-IV/4/2006, AÖF Nr. 223/2006).

4.3. EU-Schiedsübereinkommen

363

Die Einleitung eines internationalen Verständigungsverfahrens zur Beseitigung eines Verrechnungspreiskonfliktes kann auch auf Art. 6 des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (EU-Schiedsübereinkommen, ABl. Nr. L 225 vom 20.08.1990 S. 10), gestützt werden. In diesem Fall werden die am Verständigungsverfahren beteiligten zuständigen Behörden verpflichtet, den Streitfall einem Schiedsausschuss („Beratender Ausschuss“) vorzulegen, wenn es nicht innerhalb von zwei Jahren zu einem Einvernehmen zwischen den zuständigen Behörden über die Beseitigung der Doppelbesteuerung gekommen ist.

364

Wird zeitgerecht das Einvernehmen zwischen den zuständigen Behörden hergestellt, kommt aber keine Einigung mit dem oder den am Verfahren beteiligten Steuerpflichtigen zustande, so besteht keine Verpflichtung zur Befassung des Schiedsausschusses.

365

Enthält ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens keine Bezugnahme auf das EU-Schiedsübereinkommen, wird dieser als ein Antrag auf Verständigung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen gewertet. Denn die Zweijahresfrist beginnt erst zu laufen, wenn alle in Z 2 des Verhaltenskodex zum EU-Schiedsübereinkommen, ABl. Nr. C 176 vom 28.07.2006 S. 8, aufgelisteten Mindestinformationen der zuständigen Behörde übermittelt worden sind. Dazu gehört auch eine Darlegung seitens des Unternehmens, inwiefern seiner Ansicht nach die in Art. 4 des EU-Schiedsübereinkommens festgelegten Grundsätze nicht beachtet worden sind.

366

Der Beginn des Fristenlaufes setzt nicht nur das Übermitteln der Mindestinformationen nach Z 2 des Verhaltenskodex voraus, sondern bedingt auch die endgültige Entscheidung der Steuerverwaltung über die Einkommenserhöhung (Z 2 ii lit. a Verhaltenskodex). Ein vorläufiger Bescheid erfüllt diese Voraussetzung nicht.

367

Der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens kann gleichzeitig auf das Doppelbesteuerungsabkommen und auf das EU-Schiedsübereinkommen gestützt werden. Gründet sich der Antrag auf das Schiedsübereinkommen, kann er gemäß Art. 6 Abs. 1 EU-Schiedsübereinkommen auch im Betriebsstättenstaat oder im Staat der Tochtergesellschaft eingebracht werden.

368

Sollte in dem strittigen Verrechnungspreisfall eine höchstgerichtliche Entscheidung ergehen, dann ist die Finanzverwaltung in dem Beschwerdefall daran gebunden. Solange daher die Frist für die Einlegung eines Rechtsmittels gegen den vom Verrechnungspreiskonflikt betroffenen Steuerbescheid noch offen ist oder ein ergriffenes Rechtsmittel dagegen nicht zurückgezogen worden ist, kann gemäß Art. 7 Abs. 3 des EU-Schiedsübereinkommens Abs. 1 des genannten Artikels nicht angewendet werden, sodass auch die darin statuierte Zweijahresfrist nicht in Lauf gesetzt wird.

5. Teil: Steuergestaltung mittels Zwischengesellschaften

5.1. Begriff der Zwischengesellschaft

369

Der Begriff der Zwischengesellschaft in dem hier verwendeten Sinn ist in weitem Sinn zu verstehen; er umfasst alle Gesellschaften, die im Einkünftefluss zwischen einer Einkunftsquelle und dem Steuerpflichtigen zivilrechtlich in Erscheinung treten. Es handelt sich hierbei nicht nur um reine Holdinggesellschaften, das sind Gesellschaften, die ausschließlich nach ihrem statutarischen Zweck Beteiligungen verwalten, sondern auch um Holdinggesellschaften, die Kapitalanlagen anderer Art sowie immaterielle Werte, wie insbesondere Patente und Know-how-Werte in ihrem Vermögen halten. Der Begriff der Zwischengesellschaft ist aber nicht nur auf derartige vermögensverwaltende Gesellschaften beschränkt, sondern bezieht sich auch auf Gesellschaften, deren zivilrechtliches Erscheinungsbild den Eindruck einer gewerblich tätigen Gesellschaft vermittelt, wie beispielsweise geschäftsleitende Holdinggesellschaften, Handelsgesellschaften, Produktionsgesellschaften mit ausgelagerter Lohnfertigung.

370

Das Ziel der Verrechnungspreisrichtlinien 2010 ist darauf ausgerichtet, ungerechtfertigten Gewinnverlagerungen in das Ausland entgegenzutreten. In Entsprechung dieses Richtlinienzieles werden daher in erster Linie die im internationalen Geschehen auftretenden ausländischen Zwischengesellschaften angesprochen. Der Begriff der „Zwischengesellschaft“ ist aber nicht auf ausländische Gesellschaften beschränkt und gilt daher in diskriminierungsfreier Weise für ausländische und inländische Gesellschaften.

371

Gewinnverlagerungen auf ausländische Zwischengesellschaften sind dann rechtswidrig erfolgt, wenn die betreffenden Einkünfte wegen Vorliegens von Scheingeschäften, Rechtsmissbrauchs oder einer sonstigen Verletzung der Einkünftezurechnung nicht der Zwischengesellschaft, sondern anderen in Österreich (beschränkt oder unbeschränkt) steuerpflichtigen Personen als deren Einkünfte steuerlich zuzurechnen sind.

372

Rechtswidrigkeit liegt aber auch dann vor, wenn die Prüfung der Fallgestaltung ergibt, dass die Einkünftezurechnung durch eine unzulässige Verrechnungspreisgestaltung bewirkt wurde.

373

Weitere Gründe für das Fehlschlagen einer Gewinnverlagerung sind im Übrigen Verletzungen der Mitwirkungspflicht durch fehlende oder mangelhafte Erfüllung von Nachweisverpflichtungen, wie zB die Namhaftmachung von Gesellschaftern vermuteter Briefkastengesellschaften (VwGH 26.7.2000, 97/14/0070 betr. eine Gewinnausschüttung an eine schweizerische Domizilgesellschaft). Eine „Briefkastenfirma“ ist „ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistungen erbringen kann“ (VwGH 22.3.1995, 93/13/0076 und VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

374

Im Zusammenhang mit dem Empfängernachweis reicht es nicht aus, eine ausländische Gesellschaft zu benennen, die als funktionslos anzusehen ist. Fließen daher einer unstrittig als bloße „Briefkastenfirma“ anzusehenden Gesellschaft für das Zustandekommen von Geschäften „Provisionen“ zu, wird eine Beweismwürdigung nicht als unschlüssig zu erkennen sein, die zur Feststellung gelangt, dass nicht die funktionslose Gesellschaft, sondern jene Personen, die durch ihr Tätigwerden bzw. Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben, die wahren Empfänger der Provisionen waren und daher mit der Nennung einer bloß als „Briefkasten“ fungierenden Gesellschaft dem Verlangen nach § 162 BAO nicht entsprochen worden ist (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145).

5.2. Berichtigung der Einkünftezurechnung

5.2.1. Scheingeschäfte

375

Werden im Verhältnis zu einer „amtsbekannten Steueroase“ (VwGH 19.3.1974, 1527/72) überhöhte Zahlungen oder unglaubwürdige Vorgänge festgestellt, kann vom Vorliegen eines Scheingeschäftes auszugehen sein. Denn durch das Scheingeschäft soll bloß über das wirklich Gewollte hinweggetäuscht werden. Wirklich gewollt war kein Abfluss von Betriebsausgaben in der vorgegebenen Höhe; die hiezu verwendeten Mittel sollten vielmehr stets in der eigenen Verfügungsmacht verbleiben. Steuerlich kann aber nur das wirklich Gewollte beachtlich sein (also nicht der vorgegebene steuermindernde Abfluss von Betriebsausgaben).

376

Bei unbelegten Werbebeiträgen an eine liechtensteinische Holding kann es sich in Wahrheit um Firmenskapital gehandelt haben, das zum Schein zu unkontrollierten Zwecken in das Ausland verbracht worden ist (VwGH 31.1.1964, 1391/63).

377

Eine überhöhte Maschinenmiete an ein liechtensteinisches Etablissement lässt die Annahme zu, dass eine nicht offengelegte Nebenabrede besteht, die dem Zahlenden das Verfügungsrecht über den Mehrbetrag sichert (VwGH 19.3.1974, 1527/72).

378

Eine außergewöhnlich hohe Gewinnbeteiligung einer liechtensteinischen Anstalt stützt die Annahme, dass die gutgeschriebenen Beträge in Wahrheit über Mittelsmänner geleitete, letztlich aber dem Steuerpflichtigen selbst zugutekommende Teile seines eigenen Gewinnes bildeten (VwGH 25.10.1977, 0333/75).

379

Eine unglaubliche Know-how-Überlassung aus Liechtenstein ist ein Scheingeschäft (VwGH 24.2.1982, 0837/80).

380

Ein Scheingeschäft liegt zwar nur dann vor, wenn die Vertragsteile die Absicht hatten, ein Scheingeschäft abzuschließen. Allerdings reicht es aus, dass zwischen dem inländischen Steuerpflichtigen und Vertretern einer ausländischen Domizilgesellschaft diese Absicht bestand, es ist nicht erforderlich, dass auch ein Dritter, der Geschäfte mit der Domizilgesellschaft abgeschlossen hat, ein bloßes Scheingeschäft eingehen wollte (VwGH 12.9.2001, 99/13/0166).

5.2.2. Rechtsmissbrauch

381

Als Missbrauch anzusehen ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (ständige Rechtsprechung zB VwGH 10.5.1988, 87/14/0084; 18.10.2006, 2003/13/0031). Beachtliche außersteuerliche Gründe einer Gestaltung stehen dem Rechtsmissbrauchsvorwurf entgegen.

Beispiel:

Wird zur Umgehung der österreichischen Gewerbeordnung (Vermeidung der Kosten für die Einstellung eines weiteren Mitarbeiters mit der Qualifikation des „gewerberechtlichen Geschäftsführers“) von einem österreichischen Einzelunternehmer der inländische Vertrieb von Hoteleinrichtungen über eine britische „non-resident company“ abgewickelt, weil diese nach britischem Recht keinen derartigen Geschäftsführer benötigt und nach EU-Recht bei ihrer Geschäftstätigkeit in Österreich nicht behindert werden darf, so liegt in der Kostenvermeidung für einen entsprechend ausgebildeten Mitarbeiter ein außersteuerlich beachtlicher Grund vor, der der

Geltendmachung des steuerlichen Rechtsmissbrauchsvorwurfes auch dann entgegensteht, wenn die britische Gesellschaft in Großbritannien nicht besteuert wird. Das Nichtvorliegen von Rechtsmissbrauch hindert aber nicht, nach den allgemeinen Zurechnungsgrundsätzen die Einkünfte nicht der künstlich zwischengeschalteten britischen Gesellschaft, sondern dem das Vertriebsgeschehen und die damit verbundene Gewinnerzielung bestimmenden österreichischen Gesellschafter unmittelbar zuzurechnen.

382

Im Fall von Rechtsmissbrauch sind die Abgaben so zu erheben, „wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen – aber eben nicht tatsächlich gewählten – Gestaltung zu erheben wären“ (VwGH 3.9.2008, 2008/13/0031, betreffend Besteuerung des Zinsenertrages einer Guernsey-Gesellschaft in den Händen der österreichischen Muttergesellschaft).

383

Dienen Gestaltungen der missbräuchlichen Umgehung von Vorschriften, die nicht Bestandteil des österreichischen Abgabenrechts sind, liegt kein Rechtsmissbrauch im Sinn von § 22 BAO vor. Liegt in der Einschaltung einer ausländischen Zwischengesellschaft kein Fall eines Rechtsmissbrauches vor, dann hat dies aber nicht zwangsläufig zur Folge, dass die von der Zwischengesellschaft verbuchten Einkünfte ihr zuzurechnen sind; vielmehr ist nach den allgemeinen Einkünftezurechnungsgrundsätzen zu prüfen, wer die Einkünfte tatsächlich generiert hat.

5.2.3. Allgemeine Zurechnungsgrundsätze

384

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

385

Auf der Grundlage von § 24 BAO sind Wirtschaftsgüter dem „wirtschaftlichen Eigentümer“ zuzurechnen; dieser ist vom zivilrechtlichen Eigentümer verschieden, wenn er und nicht der zivilrechtliche Eigentümer über diese Wirtschaftsgüter die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Die Zurechnung von Einkünften muss sich zwar nicht immer mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken (VwGH 25.2.1997, 92/14/0039; VwGH 9.7.1997, 95/13/0025; VwGH 21.7.1998, 93/14/0149); nutzt aber der wirtschaftliche Eigentümer die Wirtschaftsgüter für Belange seiner eigenen Einkünfteerzielung, sind die Einkünfte ihm und nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen.

Beispiel:

Der von einer inländischen Konzerngesellschaft aufgebaute Markenname wird im Zuge einer Konzernreorganisation gegen ein pauschales Einmalentgelt auf eine in einer Steueroase errichtete Konzerngesellschaft übertragen und von dieser gegen Lizenzgebühr zur weiteren Nutzung rückgewonnen; weiters verpflichtet sich die inländische Gesellschaft gegenüber der Steueroasengesellschaft (die über kein entsprechend geschultes Personal und Know-how verfügt) wie bisher die Marktposition der Marke zu betreuen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hat sich an der Beherrschung der Marke und ihrer Wertentwicklung nichts verändert, sodass aus steuerlicher Sicht weder eine Veräußerung der Marke noch eine Rücklizenzierung stattgefunden hat; an der wirtschaftlichen Eigentümerschaft der österreichischen Gesellschaft hat sich nichts geändert. Daher kann weder der österreichischen Gesellschaft ein Veräußerungsgewinn noch kann der Steueroasengesellschaft die Erzielung von Lizenzeinkünften zugerechnet werden (siehe auch Beispiel B in Z 9.189 OECD-VPG).

386

Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung sind demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt ist (EStR 2000 Rz 106). Im Allgemeinen ist daher davon auszugehen, dass der wirtschaftlichen Inhaberschaft einer Darlehensforderung die Zurechnung der daraus resultierenden Zinseinkünfte folgt (BFH 20.1.1999, I R 69/97, BStBl II 1999, 514).

387

Hat eine als Empfänger von Zahlungen für Leistungen namhaft gemachte Person (I-Ltd, Jersey) eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine „Briefkastenfirma“, dh. um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistungen erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger iSd § 162 BAO angesehen werden. Die „formelle Existenz“ einer Domizilgesellschaft ist ebensowenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin von strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

388

Der Empfängerbenennung wird daher nicht entsprochen, wenn hinter dem bekannt gegebenen Unternehmen eine bloße Briefkastenfirma zu vermuten ist. In diesem Fall liegt der Verdacht nahe, dass die bezahlten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen oder überhaupt nicht aus dessen Verfügungsmacht ausgeschieden sind (VwGH 13.10.1999, 93/13/0200).

389

Die Abgabenbehörde ist berechtigt zu prüfen, ob eine Holdinggesellschaft nur deshalb zwischengeschaltet wurde, um die Vorteile aus einem Doppelbesteuerungsabkommen zu lukrieren (VwGH 26.7.2000, 97/14/0070).

5.3. Verrechnungspreisberichtigungen

390

Bevor bei einer Prüfung einer internationalen Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Unternehmen in die Verrechnungspreisprüfung eingetreten wird, ist vorrangig zu klären, ob diese Geschäftsbeziehungen dem Grunde nach steuerlich anzuerkennen sind, oder ob diese Anerkennung wegen Vorliegens von Scheingeschäften, Rechtsmissbrauch oder Verletzung von allgemeinen Einkünftezurechnungsgrundsätzen zu versagen ist.

391

Wird eine Geschäftsbeziehung zu einer nahestehenden Zwischengesellschaft steuerlich anerkannt, gelten auch im Verhältnis zu Niedrigsteuerländern die Regelungen des § 6 Z 6 EStG 1988 und – soweit DBA bestehen – die Vorschriften der Art. 7 und Art. 9 DBA. Wird daher steuerlich anerkannt, dass eine inländische Vertriebsgesellschaft ihre Verkaufsprodukte von einer nahestehenden Zwischengesellschaft in Liechtenstein bezieht (Hinweis auf den Sachverhalt in VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042), ist für diese Produkte auch dann der fremdübliche Marktpreis anzusetzen, wenn die Zwischengesellschaft diese Produkte in einem Drittstaat um einen Bruchteil des Marktpreises fertigen ließ. Denn mit der steuerlichen Anerkennung des Bezuges des Fertigproduktes von der Zwischengesellschaft wird ihr die Funktion des Produzenten zuerkannt, sodass ihr der Produktionsgewinn zusteht. In diesem Fall wäre daher eine Herabsetzung der Verrechnungspreise für den Warenbezug unter den fremdüblichen Marktwert nicht gerechtfertigt. Der Produktionsgewinn wäre – zur Gänze oder zum Teil – nur dann in den Händen der Vertriebsgesellschaft zu versteuern, wenn eine genauere Durchleuchtung des Sachverhaltsbildes ergeben hätte, dass der im Inland ansässige Hauptgesellschafter des Konzerns im Wege seiner inländischen Vertriebsgesellschaft zur Gänze oder zum Teil an der Vergabe und Erfüllungsüberwachung des Produktionsauftrages und damit an der Produktion mitgewirkt hat.