

27. Oktober 2008

BMF-010221/2852-IV/4/2008

EAS 3006

Funktionsverlagerung nach Großbritannien

Hat ein amerikanischer Konzern mit weltweitem Betätigungsfeld in Österreich die X-Zentraleuropa-GmbH gegründet, deren Aufgabe darin bestand, nach dem politischen Umbruch in den zentral- und osteuropäischen Ländern dort in alleiniger Verantwortung "von Null" einen Markt für den X-Konzern aufzubauen, dann ist mit dem erfolgreichen Abschluss dieser Funktionen ein immaterieller Wert geschaffen worden, der als selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert nicht aktivierungsfähig war.

Im Allgemeinen ist ein immaterieller Wert demjenigen als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen, der ihn als „developer“ (AOA Teil I Z 120 letzter Satz) selbst geschaffen hat. Wirtschaftlicher Eigentümer ist demnach nicht jener Unternehmensteil, der den Wert zu nutzen beabsichtigt (AOA Teil I Z 121 fünfter Satz), sondern jener, in dem die wesentlichen Mitarbeiterfunktionen in Bezug auf das Eingehen und das Management der einschlägigen Projektrisiken eigenverantwortlich ausgeübt wurden (in diesem Sinn AOA Teil I Z 116). Der Umstand, dass eine lokale Unternehmensniederlassung in ihren Entscheidungen die Zustimmung übergeordneter Unternehmensteile einholen muss, bedeutet nicht, dass damit die für die Zuordnung des "wirtschaftlichen Eigentums" maßgebenden Mitarbeiterfunktionen auf den übergeordneten Unternehmensteil übergehen (AOA Teil I Z 118 zweiter Satz). Auch der Umstand, dass das für die Entwicklungsarbeit nötige Kapital in den Büchern des übergeordneten Unternehmensteils erfasst sein mag, rechtfertigt nicht, das wirtschaftliche Eigentum auf diesen übergeordneten Unternehmensteil zu verlagern (AOA Teil I Z 122 zweiter Satz: "capital follows risk and not the other way round").

Der AOA ist zwar für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Gewinnzuordnung zu Betriebstätten entwickelt worden, beruht aber auf jenen Prinzipien, die der Handhabung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Kapitalgesellschaftskonzern zu Grunde liegen; der AOA will lediglich aufzeigen, inwieweit diese Grundsätze bei Betriebstätten-Niederlassungen anwendbar sind (Z 3 des Vorwortes zu der AOA-Veröffentlichung 2008) und will daher nicht diese Grundsätze in Bezug auf Kapitalgesellschaften verändern. Die

Grundsätze für die Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter zu Betriebstätten wohnen daher auch den Fremdvergleichsgrundsätzen bei der Zuordnung zu Tochtergesellschaften inne, da diese Zuordnungsproblematik im Kapitalgesellschaftskonzern und im Betriebstättenkonzern dieselbe ist.

Ist es folglich so, dass das wirtschaftliche Eigentum an dem immateriellen Wirtschaftsgut "Markt Osteuropa" der X-Zentraleuropa-GmbH zukommt, kann in der bisherigen Kostenabgeltung, die mit einem 10-prozentigen Gewinnaufschlag erfolgte, kein entgeltlicher Erwerb dieses immateriellen Wirtschaftsgutes durch die Konzernspitze gesehen werden, zumal der (Ertrags-)Wert des Osteuropamarktes ein Vielfaches dieses vergüteten Dienstleistungsaufwandes ausmacht. Aus der Fremdvergleichsperspektive betrachtet kann darin lediglich eine Subventionierung der von der X-Zentraleuropa-GmbH entwickelten Markterschließungsstrategie gesehen werden.

Wird im Zuge einer Konzernreorganisation das Osteuropageschäft unter Nutzung des von der X-Zentraleuropa-GmbH geschaffenen Marktzuganges von einer britischen Konzerngesellschaft weitergeführt und nun von ihr eigenverantwortlich fortentwickelt, wobei der X-Zentraleuropa-GmbH nur mehr unterstützende Routinefunktionen zukommen, deren Aufwand mit einem 5-prozentigen Rohgewinnaufschlag abgegolten wird, dann spricht die Vermutung dafür, dass das wirtschaftliche Eigentum an dem von der österreichischen Gesellschaft geschaffenen immateriellen Wert auf die britische Gesellschaft übergegangen ist und damit nach einer fremdüblichen Abgeltung verlangt.

Bundesministerium für Finanzen, 27. Oktober 2008