

22. Juli 2009

BMF-010221/0896-IV/4/2009

EAS 3069

Umstellung des Verrechnungspreissystems als Folge einer Reorganisation

Haben sich zwei Weltkonzerne (Konzern A und Konzern B) entschlossen, ein Geschäftsfeld unter einer gemeinsamen Holdinggesellschaft gemeinsam zu betreiben, und führt diese Umstrukturierung dazu, dass die Landesgesellschaften des Konzerns A ihr bisheriges Geschäftsmodell (dezentrale Führung mit eigener Unternehmensverantwortung) an jenes des Konzerns B (zentrale Führung mit bloßer Dienstleistungsfunktion der Landesgesellschaften) anzupassen haben, dann ist eine solche Umstrukturierung aus steuerlicher Sicht einerseits dahingehend zu würdigen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe dadurch Übertragungen immaterieller Werte stattfinden, die nach Fremdvergleichsgrundsätzen Anspruch auf eine konzerninterne Abgeltung vermitteln. Andererseits ist zu prüfen, ob die Reorganisation Anlass gibt, das bisherige Verrechnungspreissystem des Konzerns A durch jenes des Konzerns B abzulösen. Die vorliegende EAS befasst sich ausschließlich mit diesem zweiten Aspekt der Reorganisation.

Führt die Reorganisation dazu, dass sich das Funktions- und Risikoprofil der österreichischen Landesgesellschaften so stark reduziert, dass die österreichischen Landesgesellschaften zu reinen "Dienstleistern" für die ausländische Zentralgesellschaft werden, dann erscheint eine Abgeltung solcher Dienstleistungen nach der Kostenaufschlagsmethode gerechtfertigt. In diesem Fall sind die Konzernkunden nicht mehr Kunden der jeweiligen Landesgesellschaft, sondern jene der Zentralgesellschaft, an die die Landesgesellschaften ihre Funktionen und Risiken übertragen haben. Der "Kunde" der Landesgesellschaft ist nach der Umstellung die Konzernzentralgesellschaft, der gegenüber die Landesgesellschaft ihre Dienstleistungen erbringt.

Sollte es allerdings nicht nur in Bezug auf Neuverträge mit Konzernkunden, sondern auch in Bezug auf die in der Vergangenheit noch von den Landesgesellschaften selbst mit den Konzernkunden abgeschlossenen und nun in Abwicklung befindlichen Verträge ("Altverträge") bereits zu einer Verlagerung von Funktionen und Risiken auf eine ausländische Zentralgesellschaft kommen, dann erscheint es durchaus

fremdverhaltenskonform, wenn hierfür der Landesgesellschaft ein Entgelt angelastet wird und daher nicht die Zentralgesellschaft ein Entgelt zu leisten hat. Denn wenn fremde Unternehmen einer Gesellschaft Risiken abnehmen (zB Versicherungsgesellschaften) oder als Fremdleister kostenverursachende Funktionen abnehmen, dann wird dies nicht unentgeltlich geschehen. Allerdings wird aus der Sicht einer hypothetischen Fremdvergleichsperspektive davon auszugehen sein, dass eine Funktions- und Risikoverlagerung an fremde Unternehmen nur stattfindet, wenn die damit verbundene (gewinnmindernde) Kostentragung zumindest ein ausgleichendes Gegenstück in der prognostizierten Kosteneinsparung findet.

Wenn die beiden Konzerngesellschaften im Vorgriff auf die sodann für die Neuverträge geltenden Regelungen weltweit das Verrechnungspreissystem auch für die Altverträge in einer Weise umstellen, dass sie den Landesgesellschaften eine nach der TNMM-Methode ermittelte angemessene EBIT-Marge von den durch die Altverträge vermittelten Umsätzen gewähren, dann könnte einer solchen Systemumstellung auf österreichischer Seite durchaus im Gleichklang mit der Vorgangsweise anderer Staaten gefolgt werden. In diesem Fall würde gleichsam auf pauschale Weise ein Ergebnis herbeigeführt, das der Verlagerung der kostenverursachenden Funktionen und Risiken Rechnung trägt.

Für die steuerliche Anerkennung der Systemumstellung auf eine EBIT-Marge und für die Ausmessung der EBIT-Marge wird aber zu belegen sein, dass die behaupteten Funktions- und Risikoverlagerungen tatsächlich stattgefunden haben und dass sich dies auch aus der unternehmensrechtlichen Buchführung ergibt. Wird zB eine Verlagerung von Risiken, wie Vorratsrisiko, Auslastungsrisiko, Marktrisiko, geltend gemacht, dann müsste dokumentiert werden, in welchem Umfang derartige Risiken in der Vergangenheit schlagend geworden sind und in der Zukunft entfallen; wird weiters geltend gemacht, dass Funktionen, wie Lagerhaltung, Verrechnung, Exportabwicklung usw. wegverlagert worden sind, dann müsste dokumentierbar sein, welcher Aufwand damit in der Vergangenheit verbunden war und inwieweit dieser Aufwand nach der Umstellung auch tatsächlich weggefallen ist. Denn eine bloß in Konzernverträgen festgelegte Funktions- und Risikoverlagerung, von der nicht belegt werden kann, dass sie in der wirtschaftlichen Realität auch tatsächlich stattfindet, wäre keine geeignete Grundlage für eine Umstellung des Verrechnungspreissystems.