

VPR 2021 – Wartungserlass 2024

- Begutachtungsentwurf -

I. Übersicht

Durch diesen Erlass erfolgt die Anpassung der Verrechnungspreisrichtlinien 2021 auf Grund der Veröffentlichung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD-VPL) 2022 sowie auf Grund der seit 2021 notwendig gewordenen laufenden Wartung.

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Rz 3, 24, 45, 46, 48, 49, 57, 64, 67, 93, 104, 107-110, 113-116, 118, 120-122, 125-127, 129-130, 133-136, 196-197, 200-203, 429	Alle Verweise auf die OECD-VPL werden auf die Fassung der OECD-VPL aus 2022 angepasst.
Rz 42	Klarstellung der Kostenbasis für die Anwendung einer kostenorientierten Methode bei durchlaufenden Posten.
Rz 74	Klarstellung der grundsätzlichen Notwendigkeit einer Vergleichbarkeit der Rechnungslegungsvorschriften im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse.
Rz 102	Klarstellung des Begriffs Shareholder Activities und Zusammenspiel mit dem Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988
Rz 115	Klarstellung der Bedeutung des Konzernratings für das Rating einer einzelnen Konzerngesellschaft.
Rz 123, 124	Ergänzung eines Beispiels für ein konzerninternes Cash-Pooling sowie Klarstellung der transaktionsbezogenen Beurteilung von Cash-Pooling-Vereinbarungen.
Rz 125, 127	Klarstellung iZm Bürgschaftsübernahmen (Garantien) und Ergänzung eines Beispiels sowie Erläuterung des Zusammenspiels mit dem Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988.

Rz 148	Klarstellende Ergänzung betreffend die Vergütung von konzerninterner Auftragsforschung und Einfügen eines Beispiels.
Rz 178	Klarstellung hinsichtlich Konzernstrukturänderungen, die sich über mehrere Wirtschaftsjahre erstrecken
Rz 180, 185, 185a (neu), 186	Klarstellungen in Bezug auf die Ermittlung einer fremdüblichen Reorganisationsentschädigung, insb. bei Übertragung von mehreren Wirtschaftsgütern, die keinen (Teil-)Betrieb darstellen, sowie der Erforderlichkeit von Entschädigungszahlung im Falle des Fehlens einer diesbezüglichen vertraglichen Vereinbarung. Es werden außerdem klarstellende Aussagen zu Restrukturierungs- oder Schließungskosten inkl. einem Beispiel sowie zur zweiseitigen Betrachtung beider Transaktionspartner ergänzt.
Rz 194	Klarstellung im Bereich der Arbeitskräfteentsendung
Rz 199, 199a (neu) – 199b (neu)	Es werden klarstellende Ergänzungen betreffend die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 im Kontext von Standortvorteilen vorgenommen sowie klarstellende Aussagen zu staatlichen Nothilfen (zB Covid-19-Förderungen) getroffen.
Rz 273	Ergänzung von EAS-Aussagen zu Vertreterbetriebsstätte
Abschnitt 2.1.4. Rz 278a (neu), 278b (neu)	Es wird ein neuer Abschnitt betreffend die Befreiung für vorbereitende oder Hilfstätigkeiten eingefügt, in dem die bestehende Verwaltungspraxis konsolidiert dargestellt wird.
Rz 285a	Klarstellende Ergänzung aus AOA Report 2008 zu personallosen Betriebsstätten
Rz 395, 396a	Klarstellung zu Sondervergütungen bei Personengesellschaften im Anwendungsbereich des AOA light sowie Ergänzung der Sondernorm im DBA-Deutschland
Rz 401	Änderung der Aussagen zur deutschen Geprägetheorie (in Einklang mit neueren EAS)
Rz 432, 435, 456, 457, 461, 468a	Ergänzungen aufgrund der jüngsten Version der OECD Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung
Rz 478	Klarstellung zur Verpflichtung der Erstellung von Master und Local File in Folge einer Verschmelzung
Rz 503	Änderung aufgrund von Judikatur zur Anwendung von § 48 Abs. 5 BAO bei wirtschaftlicher Doppelbesteuerung

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses

Nach Abschnitt 2.1.3. wird Abschnitt 2.1.4. eingefügt und die Überschrift lautet:

2.1.4. Befreiung für vorbereitende oder Hilfstätigkeiten

ENTWURF

III. Änderung von Randzahlen

Rz 3 wird geändert (Verweisanpassung):

3

Die VPR 2021 sind auf der Grundlage der aktuellsten OECD-VPL erstellt und sollen ihre innerstaatliche Umsetzung erleichtern und sicherstellen (zur rechtlichen Bedeutung der OECD-VPL siehe Rz 19). Soweit die VPR 2021 auf Absätze der OECD-VPL verweisen, handelt es sich um die Fundstelle in der Fassung des Updates ~~2022~~2017 (OECD (~~2022~~18), OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen ~~2022~~2017, OECD Publishing, Paris; <https://doi.org/10.1787/148e4b28-de> ~~<https://doi.org/10.1787/9789264304529-de>~~). ~~Ein der Absatzzitierung nachgestelltes „rev“ verweist auf die Fundstelle in nach dem Update 2017 verfassten OECD Reports, welche erst zukünftig in die OECD-VPL eingearbeitet werden (zB im Bereich der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode und der Finanztransaktionen).~~

Rz 24 wird geändert (Verweisanpassung):

24

Als Missbrauch (§ 22 BAO) ist eine (bloß einen oder mehrere Schritte umfassende) rechtliche Gestaltung oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen anzusehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Liegt Missbrauch vor, sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen – aber eben nicht tatsächlich gewählten – Gestaltung zu erheben wären (VwGH 3.9.2008, 2008/13/0031). Einer derartigen Umqualifizierung stehen die OECD-VPL nicht entgegen, denen zufolge es möglich ist, gewisse Transaktionen für Verrechnungspreiszwecke nicht anzuerkennen, wenn sie einer wirtschaftlichen Rationalität entbehren (Z ~~1.123~~ **1.143** OECD-VPL).

Rz 42 wird geändert (Klarstellung):

42

Wird der Verrechnungspreis auf Basis einer kostenorientierten Nettomarge ermittelt, dürfen nur jene Kosten in die Kostenbasis zur Ermittlung des Gewinnaufschlags einbezogen werden, die in Zusammenhang mit dem konkreten Geschäftsvorfall stehen. In der Regel wird nur betrieblicher Aufwand zu berücksichtigen sein, während Steuern, Zinsaufwand und außerordentlicher Aufwand aus der Kostenbasis auszuschneiden sein werden. Auf durchlaufende Posten muss kein Gewinnaufschlag berücksichtigt werden (Verrechnung „at cost“), wenn fremde Dritte in vergleichbaren Situationen genauso kalkulieren und auf einen

Gewinnaufschlag auf solche Kostenbestandteile verzichten würden (Z 2.99 OECD-VPL). Im Rahmen eines konkreten Fremdvergleichs (zB bei der Durchführung einer Datenbankstudie) müssen diesfalls auch die Vergleichswerte entsprechend um die durchlaufenden Posten korrigiert werden (Z 2.100 OECD-VPL). **In der Regel wird die Kostenbasis für den Gewinnaufschlag nur jene Kosten umfassen, die in den originären Wertschöpfungsprozess des Leistungserbringers eingehen und bei denen es sich nicht bloß um Kosten für an den Leistungsempfänger vermittelte Leistungen handelt. Maßgeblich für die Qualifikation ist der wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung, wobei die vertraglichen Vereinbarungen Anhaltspunkte zur sachgerechten Abgrenzung bieten können (Haftung, Gewährleistung, gewerbliche Schutzrechte, Zahlungsrisiken etc). Lediglich an den Leistungsempfänger weitergereichte Kosten sind hingegen nicht einzubeziehen und ohne Zuschlag oder mit einer Handlingfee für den administrativen Aufwand weiterzuverrechnen.**

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

Die inländische Tochtergesellschaft eines amerikanischen Pharmakonzerns ist als Auftragsforscherin für die ausländische Konzernmuttergesellschaft tätig. In Österreich wird ein konzerninternes Kompetenzzentrum betrieben, in der präklinische Forschung und Entwicklung für ein bestimmtes Indikationsgebiet durchgeführt wird. Für klinische Studien in diesem Bereich sowie für alle klinischen Studien im Zusammenhang mit den bei anderen ausländischen Konzerngesellschaften erforschten Indikationsgebieten ist die österreichische Gesellschaft für alle Staaten der Europäischen Union als Sponsor bei der EMA (European Medicines Agency) registriert. Die Auftragsforschung wird auf Basis der TNMM mit einem Aufschlag von 15% auf die eigenen Forschungs- und Entwicklungskosten vergütet. Der Aufwand für von Prüfärzten und Studienzentren im Rahmen von klinischen Studien erbrachten Leistungen wird ohne Gewinnaufschlag weiterfakturiert, weil es sich nach Auffassung des Konzerns um durchlaufende Posten handelt.

Eine Funktions- und Risikoanalyse ergibt, dass in dem in Österreich bearbeiteten Indikationsgebiet die österreichische Gesellschaft die Gesamtverantwortung als Sponsor trägt und alle mit der Sponsoreigenschaft verbundenen Risiken kontrolliert sowie auch die wissenschaftliche Gesamtverantwortung für die Studien und die Auswertung der

Ergebnisse aus den klinischen Studien trägt, weil das präklinische Know-how am inländischen Standort angesiedelt ist.

Auf Grund des Funktions- und Risikoprofils der inländischen Tochtergesellschaft sind nicht nur die eigenen Forschungs- und Entwicklungskosten, sondern auch der Aufwand für klinische Studien im in Österreich bearbeiteten Indikationsgebiet mit einem Gewinnaufschlag zu versehen, da die klinischen Studien integrierender Bestandteil der an die amerikanische Muttergesellschaft zu erbringenden Gesamtleistung sind und die inländische Tochtergesellschaft auch als Sponsor für die Gesamtleistung haftet.

Rz 45 wird geändert (Verweisanpassung):

45

Indikatoren dafür, wann diese Methode als die am besten geeignete Methode für die Bestimmung eines Verrechnungspreises anzusehen ist, sind (Z 2.126 ~~rev 2.151~~ OECD-VPL):

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

Es handelt sich hierbei lediglich um (allenfalls auch gemeinsam auftretende) Indikatoren und nicht um strikte Voraussetzungen für die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode. Es ist jedenfalls im Einzelfall zu prüfen, ob trotz Vorliegens eines der genannten Indikatoren nicht doch eine andere Verrechnungspreismethode besser geeignet ist (Rz 50 ff). Neben den OECD-VPL kann hierbei der Profit-Split-Bericht des EU-JTPF als Auslegungshilfe herangezogen werden (EU-JTPF (2019), The application of the profit split method within the EU, JTPF/002/2019/EN).

Rz 46 wird geändert (Verweisanpassung):

46

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

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

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

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

Rz 48 wird geändert (Verweisanpassung):

48

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

Rz 49 wird geändert (Verweisanpassung):

49

Die Gewinnaufteilung kann durch Aufteilung des geschäftsvorfallbezogenen Gesamtgewinns (Gesamtgewinnmethode) oder – nach Abgeltung einer allfälligen Routinefunktion eines Transaktionspartners (oder beider) – durch Aufteilung des Restgewinns (Restgewinnmethode) erfolgen. Der für die Gewinnaufteilung herangezogene Aufteilungsschlüssel soll die Beiträge der Transaktionspartner zur Gewinnerzielung widerspiegeln und kann nach Maßgabe der jeweiligen Gegebenheiten etwa auf den einschlägigen Kosten (zB Entwicklungs- oder Marketingkosten), den eingesetzten Wirtschaftsgütern (zB Anlagevermögen oder immaterielle Werte), dem investierten Kapital, den erbrachten Dienstleistungen oder unter Umständen auch auf anderen Faktoren, wie zB Umsatzsteigerungen, Arbeitnehmervergütungen oder Beitragsanalysen, beruhen. Eine Kombination aus mehreren Aufteilungsfaktoren kann ebenso zweckmäßig sein. Wichtig ist in

jedem Fall, dass die Aufteilungsfaktoren auf objektiven Daten basieren, überprüfbar sind und mit Vergleichs- bzw. internen Daten untermauert werden (siehe Beispiele in Z 2.167rev OECD-VPL und in Annex 3 zum Bericht des EU-JTPF).

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

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

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

Schritt 1. Ermittlung der Grundrendite für die bloße Produktherstellungsfunktion

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

Schritt 2. Aufteilung des Restgewinns (als Reingewinn)

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

<i>Restgewinnanteil von B (62 * 40/70)</i>	<i>35,43</i>
--	--------------

Schritt 3. Ergebnis der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode

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

Rz 57 wird geändert (Verweisanpassung):

57

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

- Vergleichbarkeit der Vertragsbedingungen (Z 1.42 ff OECD-VPL),
- Vergleichbarkeit der Funktionen (Z 1.51 ff OECD-VPL),
- Vergleichbarkeit der Produkteigenschaften (Z ~~1.107~~**1.127** ff OECD-VPL),
- Vergleichbarkeit der Marktgegebenheiten (Z ~~1.110~~**1.130** ff OECD-VPL) und

Vergleichbarkeit der Geschäftsstrategien (Z ~~1.114~~**1.134** ff OECD-VPL).

Rz 64 wird geändert (Verweisanpassung):

64

Produktanalyse: Eine Preisableitung durch Preisvergleich setzt begrifflich voraus, dass hierfür Preise für Güter oder Dienstleistungen herangezogen werden, die nach Art, Menge und Qualität vergleichbar sind. Die Ähnlichkeit der Eigenschaften gelieferter Wirtschaftsgüter und erbrachter Dienstleistungen wird im Allgemeinen bei der Anwendung der Preisvergleichsmethode wesentlich wichtiger sein als bei einem Vergleich der Gewinnspannen (Z ~~1.108~~**1.128** OECD-VPL).

Beispiel:

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

Rz 67 wird geändert (Verweisanpassung):

67

Zu den wirtschaftlichen Umständen für die Marktvergleichbarkeit zählen beispielsweise die geographische Lage, die Größe der Märkte, die Konjunkturlage, die Wettbewerbsintensität auf den Märkten und die jeweilige Wettbewerbsposition und Verhandlungsmacht der Käufer (Anzahl der Anbieter und der potentiellen Nachfrager, Art der Distributionskanäle) und Verkäufer, die Möglichkeit Ersatzwaren und Ersatzdienstleistungen zu erhalten, die Angebots- und Nachfragemenge auf dem Markt insgesamt und gegebenenfalls in bestimmten Regionen, die Kaufkraft der Konsumenten, Art und Umfang staatlicher Marktregulierung (Preiskontrollen, Importbeschränkungen, Einschränkungen im Devisenverkehr), die Produktionskosten einschließlich der Kosten für Grund und Boden, Arbeit, Kapital und Umweltschutz, Transportkosten, die Marktstufe (zB Einzelhandel oder Großhandel), sowie der Zeitpunkt der Geschäfte (Z ~~1.110~~ **1.130** OECD-VPL).

Rz 74 wird geändert (Klarstellung):

74

Für die Identifizierung potenziell vergleichbarer Geschäftsvorfälle wird in der Praxis häufig mit Datenbankrecherchen gearbeitet (deduktiver Ansatz, vgl. Z 3.42 OECD-VPL; der ebenfalls zulässige additive Ansatz ist in der Praxis von untergeordneter Bedeutung).

Datenbankrecherchen führen grundsätzlich nur dann zu verlässlichen Margenermittlungen, wenn einwandfrei feststeht, dass hierdurch vergleichbare Sachverhalte untersucht worden sind. Dies ist nur dann der Fall, wenn von Seiten des Steuerpflichtigen nachvollziehbar dokumentiert werden kann, dass die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren (Rz 57) berücksichtigt worden sind und gegebenenfalls Anpassungsrechnungen getätigt wurden. Dabei wird zunächst in einer Datenbank eine große Anzahl an Unternehmen ausgewählt, die im gleichen Bereich tätig sind, im Großen und Ganzen vergleichbare Funktionen ausüben und keine offensichtlich unterschiedlichen wirtschaftlichen Merkmale aufweisen (Z 3.42 OECD-VPL). Zur Verfeinerung der Ergebnisse ist sodann im Zuge eines qualitativen Screenings jedenfalls

auch eine Internet-Recherche durchzuführen und die hierbei zugänglichen Informationsquellen sind zur Überprüfung der Vergleichbarkeit heranzuziehen.

Weiters muss eine Vergleichbarkeit der Rechnungslegungsvorschriften gegeben sein, was allenfalls auch durch Anpassungsrechnungen bei dem geprüften Unternehmen (tested party) erreicht werden kann. Aus Gründen der Verlässlichkeit sind daher grundsätzlich (lokale) Vergleichsunternehmen mit denselben Rechnungslegungsvorschriften zu bevorzugen, sofern diese zuverlässig identifiziert werden können (Z 1.130 bzw. 3.35 OECD-VPL).

Rz 93 wird geändert (Verweisanpassung):

93

Unter besonderen Umständen kann eine Dienstleistungsverrechnung auch ohne Gewinnaufschlag als fremdverhaltenskonform gewertet werden (Z 7.35 f OECD-VPL). Dies kann für Dienstleistungen gelten, die nicht zum Unternehmensgegenstand des Dienstleisters gehören und die sich als bloße Nebenleistung gegenüber einer Konzerngesellschaft darstellen, mit der eine dauernde Geschäftsverbindung besteht. Denn auch unter Fremden ist feststellbar, dass zur Aufrechterhaltung einer Kundenbeziehung gewisse Nebenleistungen bloß auf Kostenersatzbasis erbracht werden, zB aus Gründen einer längerfristigen Geschäftsstrategie. Die wichtigste Überlegung wird dabei sein, ob von der betreffenden Geschäftsstrategie realistischerweise erwartet werden kann, dass sie sich in absehbarer Zukunft als rentabel erweist (wobei die Möglichkeit des Scheiterns mit zu berücksichtigen ist), und ob ein unter fremdüblichen Bedingungen agierender Beteiligter unter den gleichen wirtschaftlichen Umständen und Wettbewerbsbedingungen innerhalb eines akzeptablen Zeitraums zu einem Rentabilitätsopfer bereit gewesen wäre (Z ~~1.118~~ **1.138** OECD-VPL).

Rz 102 wird geändert (Klarstellung):

102

~~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.~~ **Auf Gesellschafterebene entstandene** Kosten für Leistungen, die im Anteilseignerinteresse getätigt werden (Gesellschaftertätigkeit oder „Shareholder Activities“), sind ~~daher~~ nicht **an die Tochtergesellschaft** verrechenbar (Z 7.9 OECD-VPL). Bei der Tätigkeit der Anteilseigner steht die Kontrollfunktion über die **Tochtergesellschaft** im Vordergrund, **wodurch der Tochtergesellschaft kein wirtschaftlicher oder kommerzieller Wert verschafft wird. Die Verrechnung einer Dienstleistung ist daher nicht möglich.**

Handelt es sich beim Anteilseigner um eine in Österreich ansässige Gesellschaft, kann das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 dazu führen, dass Aufwendungen für Shareholder Activities steuerlich nicht abzugsfähig sind. Dies ist jedoch nur dann der Fall, wenn sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen (insb. Beteiligungserträgen gemäß § 10 KStG 1988) in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Ein derartiger unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang wird bei Aufwendungen für Shareholder Activities (insb. bei den in Rz 103 aufgezählten Aufwendungen) in der Regel nicht gegeben sein.

Rz 104 wird geändert (Verweisanpassung):

104

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

- a) die Gewährung und Nutzung des Konzernrückhalts einschließlich des Rechts, den Konzernnamen zu führen (BFH 9.8.2000, I R 12/99, BStBl II 2001, 140) sowie der Vorteile, die sich allein aus der rechtlichen, finanziellen und organisatorischen Eingliederung in den Konzern ergeben (zB höhere Kreditwürdigkeit, Z 7.13 OECD-VPL);
- b) die Gewährung und Nutzung von Vorteilen, die sich infolge von Effizienzsteigerungen bei anderen Konzerngesellschaften oder von Synergieeffekten für die Tochtergesellschaft ergeben (Z ~~1.158~~ **1.178** OECD-VPL, **siehe auch Rz 200 ff**).

Rz 107 wird geändert (Verweisanpassung):

107

Kapitel X der OECD-VPL beschäftigt sich mit der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Finanztransaktionen. Wie auch bei anderen konzerninternen Transaktionen (Hinweis auf Kapitel I-III der OECD-VPL, insb. D.1. und D.2. in Kapitel I) beginnt die sachgerechte Abgrenzung der Geschäftsvorfälle in Zusammenhang mit Finanzierungsaktivitäten mit der Identifizierung der wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalles – bestehend aus der Identifizierung der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den einzelnen an der Transaktion beteiligten Konzerngesellschaften sowie der Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Begleitumstände dieser Beziehungen (Z 10.17 ~~rev~~ OECD-VPL). Dabei sind die Vertragsbedingungen, die ausgeübten Funktionen (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken), die Eigenschaften des Finanzinstruments, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und des Markts sowie die verfolgten Geschäftsstrategien zu untersuchen.

Rz 108 wird geändert (Verweisanpassung):

108

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

Rz 109 wird geändert (Verweisanpassung):

109

Zur sachgerechten Abgrenzung und Anerkennung der konzerninternen Überlassung von Finanzmitteln – unabhängig von der vertraglichen Gestaltung als Konzerndarlehen oder Einlagen – gelten die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung von Geschäftsvorfällen (Hinweis auf Kapitel I OECD-VPL), wobei bei der Abgrenzung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall zB die Vereinbarung eines fixen Rückzahlungsdatums, die Verpflichtung Zinsen zu zahlen, das Vorliegen von Sicherheiten oder die Fähigkeit des Darlehensnehmers, die Mittel von fremden Dritten zu erhalten, eine Rolle spielen (Z 10.12rev OECD-VPL). Der Fremdvergleichsgrundsatz dient daher auch der Beurteilung, ob eine als Darlehen bezeichnete Überlassung von Finanzmitteln für steuerliche Zwecke als solches anerkannt wird, oder ob nicht eine andere Art von Geschäftsvorfall (zB eine Eigenkapitalzufuhr) vorliegt (siehe auch Rz 111). Eine sachgerechte Abgrenzung kann auch dazu führen, dass ein Teil eines konzerninternen Darlehens als Fremdkapital und der andere Teil als Eigenkapital qualifiziert wird.

Rz 110 wird geändert (Verweisanpassung):

110

Manche Staaten regeln in ihrem innerstaatlichen Recht die Kapitalausstattung eines Unternehmens dahingehend, dass ein gewisses Eigen-/Fremdkapitalverhältnis erfüllt sein muss. Hat ein anderer Staat eine derartige Regelung anstelle des Fremdvergleichsgrundsatzes herangezogen, um ein Konzerndarlehen dem Grunde nach abzugrenzen (Z 10.8rev OECD-VPL), so ist seitens Österreichs dennoch anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes die Qualifikation als Eigen- bzw. Fremdkapital zu prüfen.

Beispiel:

Eine österreichische Gesellschaft gewährt einer ausländischen Konzerngesellschaft ein Darlehen. Auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes wird das Darlehen in Österreich als Fremdkapital anerkannt und werden die Zinsen als Betriebseinnahme erfasst. Im anderen Staat gilt eine Thin-Cap-Regelung (zB fixes Verhältnis von Fremd- zu Eigenkapital iHv 2:1),

der zufolge ein Teil des Fremdkapitals in Eigenkapital umqualifiziert wird, sodass die Zinsen teilweise nicht abzugsfähig sind. Art. 9 DBA hindert den anderen Staat nicht daran, die Zinsen nicht als Betriebsausgaben zum Abzug zuzulassen. Gleichzeitig führt Art. 9 Abs. 2 DBA nicht dazu, dass Österreich eine Gegenberichtigung vornehmen muss. Denn eine Gegenberichtigung muss nur in jener Höhe vorgenommen werden, als dies dem Grunde und der Höhe nach dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Rz 113 wird geändert (Verweisanpassung):

113

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

Rz 114 wird geändert (Verweisanpassung):

114

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

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

Rz 115 wird geändert (Verweisanpassung, Klarstellung):

115

Die Kreditwürdigkeit einer Konzerngesellschaft kann auch durch deren Zugehörigkeit zum Konzern beeinflusst werden. Einerseits, da die Konzernspitze in der Regel die Fähigkeit besitzt, auf die Kapitalstruktur ihrer Gesellschaften direkten Einfluss zu nehmen und damit die Kreditwürdigkeit zu beeinflussen. Andererseits, da durch die Zugehörigkeit ein zufälliger Vorteil entsteht, welcher im Kontext von Konzerndarlehen als implizite Unterstützung („implicit support“) bezeichnet wird (Z 10.77~~rev~~ OECD-VPL). Dieser zufällige Vorteil entsteht einzig aufgrund der Konzernzugehörigkeit (siehe auch Rz 201) und äußert sich darin, dass die darlehensnehmende Konzerngesellschaft im Falle finanzieller Schwierigkeiten in der Regel Unterstützung vom Konzern erhält. Somit führt er zu einer höheren Kreditwürdigkeit der Konzerngesellschaft, als diese als Einzelgesellschaft erzielt hätte. Die implizite Unterstützung tritt bei strategisch wichtigeren Konzerngesellschaften eher ein, weshalb das Einzelrating dieser Gesellschaften enger mit dem Konzernrating verknüpft ist. Das Konzernrating selbst darf aber nur dann als Rating für die Einzelgesellschaft verwendet werden, wenn es sich unter Berücksichtigung aller Tatsachen als der zuverlässigste Indikator erweist (Z 10.82~~rev~~ OECD-VPL).

Das Rating einer Konzerngesellschaft ist grundsätzlich mit dem Rating der Konzernspitze limitiert und kann daher nicht besser als das Konzernrating sein („negativer Konzernrückhalt“). Je nach den Gegebenheiten und Umständen kann es jedoch angemessen sein, das Rating einer Konzerngesellschaft isoliert von der Gruppe zu bestimmen (Z 10.78 OECD-VPL), wobei es diesfalls auch besser als das Konzernrating sein kann. Dies wäre etwa der Fall, wenn die Konzerngesellschaft operativ und finanziell nicht im wesentlichen Ausmaß mit dem Konzern verbunden ist oder andere Faktoren vorliegen, welche die Konzerngesellschaft vor einem Vermögensabfluss bei Zahlungsschwierigkeiten der Konzernspitze schützen (zB nationale rechtliche Rahmenbedingungen zum Schutz des Vermögens der Konzerngesellschaft bei Konkurs der Konzernspitze, bestimmte Minderheitsgesellschafter mit wirtschaftlichem Einfluss auf die operative Geschäftstätigkeit) („insulated companies“).

Rz 116 wird geändert (Verweisanpassung):

116

Nach den allgemeinen Grundsätzen der Verrechnungspreisgestaltung ist auch im Fall von konzerninternen Finanzierungen für die Ermittlung der angemessenen Verzinsung der Preisvergleichsmethode der Vorzug vor anderen Methoden zu geben, wenn vergleichbare Fremdgeschäfte auf dem Geld- oder Kapitalmarkt festgestellt werden können. Da zwischen fremden Dritten eine Vielzahl von Finanzierungstransaktionen abgeschlossen werden, es öffentlich zugängliche Märkte gibt und auch öffentlich zugängliche und verfügbare Informationen vorliegen, ist die Preisvergleichsmethode bei konzerninternen Darlehensgeschäften leichter anwendbar als bei anderen Arten von konzerninternen Geschäftsfällen und daher nach den Umständen des Einzelfalls die bevorzugte Verrechnungspreismethode. Der Zinssatz für Konzerndarlehen kann auf Basis interner Vergleichswerte oder öffentlich zugänglicher Daten für Darlehen mit vergleichbaren Bedingungen (Darlehenssumme, Laufzeit, Fälligkeit, Währung, Besicherung und sonstige Nebenabreden etc.) von Unternehmen mit vergleichbarem Rating verglichen werden (Z 10.91^{rev} OECD-VPL). Dabei müssen immer alle fünf Vergleichbarkeitsfaktoren beachtet werden (für die Besonderheiten bei Finanztransaktionen siehe Z 10.21^{rev} ff OECD-VPL). So kann beispielsweise die Zugehörigkeit zu verschiedenen Branchen bei Unternehmen mit vergleichbarem Rating zu verschiedenen Zinssätzen führen. Auch andere Finanztransaktionen mit vergleichbaren wirtschaftlichen Eigenschaften (zB Anleihen, Schuldverschreibungen, ...) können unter Umständen als Vergleichsfall herangezogen werden. Darüber hinaus kann auch ein innerer Preisvergleich möglich sein (Z 10.94^{rev} OECD-VPL), beispielsweise wenn die Konzerngesellschaft bereits Finanzmittel bei einem unabhängigen Darlehensgeber aufgenommen hat. Aufgrund der vielen Variablen, die die Vergleichbarkeit konzerninterner Finanzierungen beeinflussen können, wird aber selten ein vollständig vergleichbarer Geschäftsvorfall gefunden werden können, weshalb – sofern die Unterschiede quantifiziert werden können – Anpassungsrechnungen vorzunehmen sind (Z 10.20^{rev} OECD-VPL).

Rz 118 wird geändert (Verweisanpassung):

118

Sofern keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle für die Bestimmung des fremdüblichen Zinssatzes auf Basis der Preisvergleichsmethode vorliegen, kann auch auf andere Methoden zurückgegriffen werden. In eingeschränkten Fällen könnten zB die Kosten des Darlehensgebers für die Aufbringung der Finanzmittel unter Berücksichtigung der Transaktionskosten, einer Risikoprämie und eines Gewinnaufschlags (insb. für zusätzliche Kosten aufgrund von allfällig erforderlichem Eigenkapital zur Deckung des Darlehens)

angesetzt werden („cost of funds approach“). Bei einer derartigen Bestimmung des konzerninternen Zinssatzes auf Basis der Refinanzierungskosten des Darlehensgebers muss immer mitbedacht werden, dass die Kosten des Darlehensgebers aufgrund des Wettbewerbs am Kapitalmarkt niedrig gehalten werden müssen, und dass der Darlehensnehmer auch andere, günstigere Alternativen am Markt auswählen könnte (Z 10.97^{rev} OECD-VPL). Eine weitere Möglichkeit beim Fehlen vergleichbarer Geschäftsvorfälle ist die Verwendung wirtschaftlicher Modelle, mittels derer der Zinssatz aus einem risikolosen Zinssatz und verschiedenen (Risiko-)Zuschlägen „zusammengesetzt“ wird. Das Heranziehen der Bandbreite von Credit Default Swaps (also von am Kapitalmarkt gehandelten Kreditderivaten) ist aufgrund deren Volatilität zur Ermittlung einer fremdüblichen Risikoprämie von Konzerndarlehen in der Regel nicht geeignet (Z 10.103^{rev} OECD-VPL); Credit Default Swaps können jedoch unter Umständen zur Bestimmung einzelner Komponenten der Risikoprämie (zB des Länderrisikos) herangezogen werden. Die Stellungnahme einer Bank, zu welchen Zinsen sie ein Darlehen gewähren würde, reicht in der Regel als Beweis für die Fremdüblichkeit nicht aus (Z 10.107^{rev} OECD-VPL). Sofern jedoch ein konkretes Kreditangebot einer Bank vorliegt, welchem eine ausführliche Bonitätsprüfung zugrunde liegt, kann dies ein angemessener Preisvergleich sein (Z 10.108^{rev} OECD-VPL).

Rz 120 wird geändert (Verweisanpassung):

120

Wenn festgestellt wird, dass die Konzernfinanzierungsgesellschaft (bzw. die darlehensgewährende Gesellschaft) nicht die Kontrolle über das Risiko in Zusammenhang mit der Finanzierungstätigkeit ausübt (Finanzierungsrisiko, siehe Z 10.42^{rev} OECD-VPL) oder nicht die finanzielle Kapazität besitzt, das Risiko zu tragen, sollte das Risiko jenem Unternehmen zugeordnet werden, das die Kontrolle ausübt und über die finanzielle Kapazität verfügt, das Risiko zu tragen (Z 10.25^{rev} OECD-VPL). Die Kontrolle über das Finanzierungsrisiko kann auch ohne eine eigene Treasury-Abteilung ausgeübt werden, solange nur die laufenden Tätigkeiten der Risikominimierung ausgelagert werden (siehe im Detail Rz 63). Übt eine Konzernfinanzierungsgesellschaft diese Kontrolle jedoch nicht aus, steht ihr nur eine risikolose Rendite zu (Z 1.108^{rev} 1.128 OECD-VPL). Diese wird sich in der Regel auf der Grundlage der nachgewiesenen Kosten bemessen, wobei einerseits Ersatz der nachgewiesenen und steuerlich anzuerkennenden Refinanzierungskosten zu leisten wäre und andererseits eine Dienstleistungsvergütung gebührt. Sollte allerdings ein Fall von Rechtsmissbrauch vorliegen, würden die gemäß § 22 Abs. 2 BAO damit verknüpften Rechtsfolgen eintreten (Rz 24; siehe auch die Möglichkeit einer Nichtanerkennung der Transaktion nach Z 1.122 1.142 OECD-VPL).

Rz 121 wird geändert (Verweisanpassung):

121

Ein Cash-Pool (Z 10.109~~rev~~ ff OECD-VPL) ist ein Finanzierungsinstrument für das kurzfristige Liquiditätsmanagement innerhalb eines Konzerns, welches zwischen fremden Dritten in der Regel nicht zum Einsatz kommt. Beim Cash-Pooling werden täglich bzw. in anderen kurzfristigen Zeitabständen die Salden der Zahlungsverkehrskonten der einzelnen Konzerngesellschaften auf einem Sammelkonto der mit dem Cash-Pooling betrauten Konzerngesellschaft konsolidiert (physisches oder effektives Pooling) oder die Bank aggregiert fiktiv die Salden, ohne dass tatsächliche Überweisungen nötig sind (fiktives oder notional Pooling). Dadurch ist für den Gesamtkonzern nur mehr der jeweilige Saldo des Sammelkontos (extern) zu finanzieren (bzw. zu 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-Pooling werden – nach Verrechnung der für das Cash-Pooling anfallenden Kosten und der Vergütung des Cash-Pool-Betreibers – in der Regel allen Cash-Pool-Mitgliedern zu Gute kommen (Z 10.143~~rev~~ OECD-VPL).

Rz 122 wird geändert (Verweisanpassung):

122

Die Besonderheit beim Cash-Pooling – im Vergleich zu anderen konzerninternen Finanzierungen – ist, dass die Cash-Pool-Mitglieder nicht direkt untereinander liquide Mittel transferieren, sondern die Mittel über den Cash-Pool einlegen bzw. ausleihen. Die Ausführungen zur Ermittlung eines fremdüblichen Zinssatzes bei Konzerndarlehen sind daher nur eingeschränkt anwendbar. Die Vergütung der Cash-Pool-Mitglieder hängt grundsätzlich von den konkreten Umständen sowie dem Funktions- und Risikoprofil der einzelnen Cash-Pool-Mitglieder ab (Z 10.144~~rev~~ OECD-VPL). Bei der Ermittlung des fremdüblichen Zinssatzes werden die aus dem Pooling resultierenden Synergieeffekte zwischen den Cash-Pool-Mitgliedern aufgeteilt. Dabei sind etwa die realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen der Cash-Pool-Mitglieder sowie eine gegebenenfalls bestehende Vereinbarung mit einer fremden Bank als Vergleichswert zu berücksichtigen, wobei allerdings die zwischen einer Bank und einem Cash-Pool-Betreiber bestehenden funktionalen Unterschiede zu berücksichtigen sind (Z 10.145~~rev~~ OECD-VPL).

Rz 123 wird geändert (Verweisanpassung und Ergänzung Beispiel):

123

Aus dem Cash-Pooling ergeben sich nicht nur Vorteile, sondern auch Risiken für die Cash-Pool-Mitglieder. Einerseits besteht beim effektiven Pooling ein Ausfallrisiko hinsichtlich der in den Pool eingelegten Mittel, andererseits haften (beim effektiven und beim fiktiven Pooling) in der Regel alle Cash-Pool-Mitglieder gegenüber der Bank. Im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse ist daher zu ermitteln, wer diese Risiken wirtschaftlich trägt, um eine funktions- und risikogerechte Vergütung der Cash-Pool-Mitglieder ermitteln zu können. Gegenseitige Garantien zwischen Cash-Pool-Mitgliedern werden jedoch häufig nicht zu vergüten sein, sofern der sich daraus ergebende Vorteil nicht über die Bonitätsverbesserung hinausgeht, die dem impliziten Konzernrückhalt zuzuschreiben ist (Z 10.148~~rev~~ OECD-VPL, Rz 126). Werden die Mittel über längere Zeit in den Cash-Pool eingelegt (bzw. von ihm ausgeliehen), wird die sachgerechte Abgrenzung des Geschäftsvorfalles womöglich dazu führen, dass gar kein (kurzfristiger) Cash-Pool-Saldo, sondern vielmehr ein längerfristiges Konzerndarlehen bzw. eine längerfristige Veranlagung vorliegt (Z 10.122~~rev~~ OECD-VPL).

Beispiel:

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

Die A-GmbH, ein österreichisches Tochterunternehmen des XY-Konzerns (Dienstleistungsbranche), ist in ein grenzüberschreitendes konzerninternes Cash-Pooling eingebunden. Die A-GmbH hat über mehrere Jahre hinweg wachsende Habensalden im Cash-Pool, die unterjährig nur sehr geringfügig schwanken und niedrig verzinst werden. Der Zinssatz wird durch Fremdvergleich mit der Verzinsung von Sichteinlagen bei Geschäftsbanken abgeleitet. Aufgrund der Branchen- und Unternehmensstruktur spielt die kurzfristige Finanzierung durch Fremdkapital bei der A-GmbH keine Rolle; der laufende Personal- und Sachaufwand wird aus dem laufenden Cashflow finanziert. Die A-GmbH plant außerdem kurzfristig keine größeren Investitionen oder Ausschüttungen an die Anteilseigner, für die Barmittel erforderlich wären. Cash-Pool-Betreiber ist die konzerninterne Finanzierungsgesellschaft, die aus der Cash-Pool-Einlage im Rahmen des Finanzierungsportfolios langfristige und hoch verzinsten Konzerndarlehen finanziert.

Die Analyse der umsatzbedingten Liquidität („current ratio“; Kennzahl, die das Verhältnis zwischen dem Umlaufvermögen und den kurzfristigen Verbindlichkeiten darstellt) ergibt, dass diese auf Konzernebene des XY-Konzerns zwischen 125% und 135% liegt, was den branchenüblichen Werten unabhängiger Unternehmen mit guter Kapitalstruktur entspricht. Entsprechend anerkannter betriebswirtschaftlicher Grundsätze wird ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer (Rz 16) grundsätzlich das für die Absicherung der kurzfristigen Zahlungsfähigkeit notwendige Ausmaß an Barmitteln und kurzfristigen Finanzierungsmitteln halten. Bei der A-GmbH beträgt die umsatzbedingte

Liquidität jedoch 900%. Auf Basis einer sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ist daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse jener Teil der Cash-Pool-Einlage der A-GmbH, der die kurzfristig notwendigen Veranlagungsbeträge übersteigt, als ein langfristiges Finanzierungsgeschäft umzuqualifizieren, welches entsprechend fremdüblich zu verzinsen ist (Rz 109 ff).

Rz 124 wird geändert (Verweisanpassung, Klarstellung):

124

Die Dienstleistungen des Cash-Pool-Betreibers („cash pool leader“) können bei lediglich niedrigem Funktions- und Risikoprofil nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt werden. Werden hingegen vom Cash-Pool-Betreiber tatsächlich konzernintern unvermeidbare Risiken im Zusammenhang mit der Cash-Pooling-Vereinbarung getragen (zB auf Grund eines beständigen und erheblichen Refinanzierungsüberhangs gegenüber fremden Dritten), bedürfen diese einer für das Funktions- und Risikoprofil angemessenen Abgeltung (siehe dazu Z 10.129~~rev~~ ff OECD-VPL). **Die Cash-Pooling-Funktion ist transaktionsbezogen zu beurteilen; andere Finanzierungsgeschäfte des Cash-Pool-Betreibers sind bei der Ermittlung einer fremdüblichen Vergütung aus der Cash-Pooling-Vereinbarung nicht zu berücksichtigen.**

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

Die österreichische A-GmbH ist Konzerngesellschaft eines Konzerns, dessen oberste Muttergesellschaft die in Großbritannien ansässige X Ltd ist. Es wird ein effektiver Cash-Pool mit mehreren ausländischen Konzerngesellschaften eingerichtet. Die in Luxemburg ansässige M BV wird als Cash-Pool-Betreiber eingesetzt und schließt für diese Zwecke eine Cash-Pool-Vereinbarung mit einer konzernfremden Bank ab. Alle Cash-Pool-Mitglieder zahlen ihre Überschüsse auf das zentrale Konto der M BV ein bzw. es werden die Fehlbeträge über dieses zentrale Konto ausgeglichen. Die Bank bemisst sodann die Soll- oder Habenzinsen auf Basis des Gesamtsaldos auf dem Konto der M BV. Der Kreditrahmen, den die M BV in Anspruch nehmen kann, wird von der X Ltd garantiert.

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

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

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

*externe Finanzierungen **und auf die Abdeckung von Fehlbeträgen aus dem Cash-Pool.** Außerdem trägt sie das Kredit-, Liquiditäts- und Währungsrisiko für konzerninterne Finanzierungen **aus dem Cash-Pool** und sichert diese Risiken ab.*

*Eine sachgerechte Abgrenzung der von der T-GmbH ausgeführten Transaktionen ergibt, dass diese über eine Koordinationsfunktion hinausgehen und ~~vielmehr einem konzerninternen Darlehen entsprechen~~ **die Tätigkeit der T-GmbH mit wesentlichen Risiken verbunden ist, die sie auch finanziell tragen kann.** Die T-GmbH muss daher dementsprechend vergütet werden, was im Wege einer teilweisen oder vollständigen Vereinnahmung der Zinsmarge zwischen den von ihr aufgenommenen und ausgereichten Mitteln **aus dem Cash Pool** geschehen könnte.*

Rz 125 wird geändert (Verweisanpassung, Klarstellung):

125

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

Rz 126 wird geändert (Verweisanpassung):

126

Dient die Bürgschaft oder Garantie dazu, die Konditionen einer Konzerngesellschaft für die Darlehensaufnahme zu verbessern, ist zu überprüfen, ob die Konzerngesellschaft insgesamt tatsächlich bessergestellt ist. Dafür werden die Kosten der Darlehensaufnahme mit und ohne Bürgschaft oder Garantie verglichen. Keine Provision gebührt, wenn eine Konzerngesellschaft keinen zusätzlichen Nutzen aus der Bürgschaft oder Garantie erhält, sondern lediglich von einer impliziten Unterstützung aus der Konzernzugehörigkeit profitiert (Z 7.13 und Z 10.164rev OECD-VPL); dies kann zB bei gegenseitigen Garantien im Cash-Pool (Rz 123) der Fall sein.

Rz 127 wird geändert (Verweisanpassung, Klarstellung):

127

Für Bürgschaftsübernahmen (Garantien) innerhalb des Konzerns ist eine fremdübliche Provision zu leisten, wenn die Bürgschaftsübernahme aus wirtschaftlichen Gründen und nicht auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses erfolgt.

Beispiel:

Eine österreichische Muttergesellschaft übernimmt für die Gewährung eines Kredits durch eine österreichische Großbank an ihre ungarische Tochtergesellschaft eine Bürgschaft durch Unterfertigung von Wechselverpflichtungserklärungen gegenüber dieser Großbank. Aufgrund der Bürgschaft kann die Tochtergesellschaft günstigere Kreditbedingungen in Anspruch nehmen, welche sie allein aufgrund der Konzernzugehörigkeit nicht erhalten hätte. Es bedarf daher einer fremdüblichen Abgeltung durch eine Haftungsprovision.

Dient die Bürgschaftsübernahme dazu, die Kreditwürdigkeit der die Darlehen aufnehmenden Konzerngesellschaft erst herzustellen oder die Aufnahme einer höheren Darlehenssumme zu ermöglichen, ist die Eigenkapitalausstattung zu prüfen; gegebenenfalls geht bei nicht ausreichender Eigenkapitalausstattung der Anspruch auf Bürgschaftsprovision teilweise oder vollständig verloren. Denn in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kann es sich vielmehr um eine teilweise oder vollständige Darlehenshingabe an den Bürgen und in weiterer Folge um eine (verdeckte) Einlage in die darlehensnehmende Konzerngesellschaft handeln (Z 10.161~~rev~~ OECD-VPL). **Leistet daher eine österreichische Gesellschaft auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses Bürgschaft und wird die bürgende Gesellschaft in der Folge aus dem Sicherungsverhältnis in Anspruch genommen, so ist der daraus resultierende Aufwand gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht abzugsfähig, da ein unmittelbarer Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen gegeben ist (Rz 102).**

Beispiel:

Eine österreichische Muttergesellschaft übernimmt für die Gewährung eines Kredits durch eine österreichische Großbank an ihre ungarische Tochtergesellschaft eine Bürgschaft durch Unterfertigung von Wechselverpflichtungserklärungen gegenüber dieser Großbank. Aufgrund der Bürgschaft kann die Tochtergesellschaft günstigere Kreditbedingungen in Anspruch nehmen, welche sie allein aufgrund der Konzernzugehörigkeit nicht erhalten hätte. Es bedarf daher einer fremdüblichen Abgeltung durch eine Haftungsprovision.

Rz 129 wird geändert (Verweisanpassung):

129

Die Bestimmung einer fremdüblichen Haftungsprovision (Garantiegebühr) muss auf Basis der am besten geeigneten Methode erfolgen. Gibt es externe oder interne Vergleichswerte, wird die Preisvergleichsmethode anzuwenden sein (Z 10.170~~rev~~ OECD-VPL). Es bestehen keine Bedenken, sich beispielsweise an den für Bankbürgschaften üblichen Sätzen einer Avalprovision zu orientieren (EAS 2896). Wenn eine Garantie zu besseren Zinskonditionen

führt, kann die Garantiegebühr beispielsweise auch so ermittelt werden, dass die Differenz zwischen den Zinskonditionen mit und ohne Garantie berechnet wird, wobei die implizite Unterstützung aus der Konzernzugehörigkeit berücksichtigt werden muss (yield approach, Z 10.174^{rev} ff OECD-VPL). Aus dieser Gegenüberstellung ergibt sich der Betrag, den der Garantiennehmer maximal zu zahlen bereit ist. Die fremdübliche Garantiegebühr wird in der Regel jedoch niedriger sein, da der Garantiennehmer sonst nicht bessergestellt wäre als ohne Garantie.

Beispiel (Z 10.184^{rev} OECD-VPL):

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

Die fremdübliche Haftungsprovision (Garantiegebühr) kann auch aus den Kosten für die Hingabe der Bürgschaft (Garantie) abgeleitet werden, indem deren Wert auf Basis des Ausfallrisikos bzw. des erwarteten Verlusts geschätzt wird (valuation of expected loss approach, Z 10.181^{rev} ff OECD-VPL). Weniger gebräuchliche Methoden sind der Kostenansatz (cost approach, Z 10.178^{rev} ff OECD-VPL) und die Kapitalunterstützungsmethode (capital support method, Z 10.182 OECD-VPL).

Rz 130 wird geändert (Verweisanpassung):

130

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

Rz 133 wird geändert (Verweisanpassung):

133

Innerhalb eines Konzerns können bestimmte Geschäftsrisiken durch Captive-Insurance-Gesellschaften abgesichert werden. Dies sind Gesellschaften, die ausschließlich oder überwiegend Versicherungsleistungen gegenüber verbundenen Unternehmen erbringen (Z 10.190~~rev~~ OECD-VPL). Für die Verrechnungspreisfindung ist zunächst abzugrenzen, ob tatsächlich eine Versicherungsleistung vorliegt, dh. ob ein Risiko vorhanden ist, das auf die Captive-Insurance-Gesellschaft übergeht (Z 10.199~~rev~~ OECD-VPL).

Rz 134 wird geändert (Verweisanpassung):

134

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

Rz 135 wird geändert (Verweisanpassung):

135

Eine Captive-Insurance-Gesellschaft kann auch dazu dienen, externe Versicherungsvereinbarungen innerhalb der Unternehmensgruppe zu poolen (Z 10.222~~rev~~ OECD-VPL). Die Captive-Insurance-Gesellschaft schließt dafür eine Versicherungsvereinbarung mit einer externen Versicherung für alle Konzerngesellschaften ab und erhält für diese Leistung eine fremdübliche Dienstleistungsvergütung. Die durch das

Poolen der Verträge entstehenden Synergien sind zwischen allen versicherten Konzerngesellschaften aufzuteilen, indem sie zB günstigere Prämien leisten.

Rz 136 wird geändert (Verweisanpassung):

136

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

Rz 148 wird geändert (Klarstellung und Ergänzung Beispiel):

148

Im Bereich der konzerninternen Auftragsforschung ist das Unternehmen, welches die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten ausübt, nach Maßgabe sämtlicher Gegebenheiten und Umstände zu vergüten, beispielsweise abhängig davon, ob das Forschungsteam über einzigartige für die Forschungsarbeiten relevante Kompetenzen und Erfahrungen verfügt, ob es Risiken übernimmt, ob es seine eigenen immateriellen Werte nutzt oder ob es von einem anderen Beteiligten kontrolliert und verwaltet wird. Eine Vergütung auf der Basis einer Erstattung der Kosten zuzüglich einer kleinen Gewinnspanne wird demnach nicht in jedem Fall von Auftragsforschung fremdüblich sein (Z 6.79 OECD-VPL); **sie wird insbesondere dann nicht angemessen sein, wenn das verbundene Unternehmen (Auftraggeber), das gemäß der vertraglichen Vereinbarung die Kontrolle von Forschungs- und Entwicklungsrisiken wahrnehmen soll, nicht über das notwendige fachkundige technische Personal zur Durchführung, Konzeption und Überwachung der Forschungsleistungen verfügt (control over risk, siehe Rz 63).**

Beispiel:

Die in Österreich ansässige Konzerngesellschaft X-GmbH betreibt Forschung und Entwicklung in der pharmazeutischen Industrie. Im Rahmen der Forschungs- und Entwicklungsarbeit entwickelt die X-GmbH auf Auftragsforschungsbasis ein Arzneimittel, das erfolgreich mit hohen Gewinnen vermarktet wird. Die Y-AG (verbundenes Unternehmen) vereinnahmt sämtlichen Residualgewinn für die Vermarktung des Arzneimittels. Die X-GmbH wurde vor der Vermarktung des Arzneimittels auf Basis der Forschungs- und Entwicklungskosten zuzüglich eines Gewinnaufschlages vergütet (Dienstleistungsvertrag). Die Y-AG vereinbart mit der X-GmbH, die gesamte Forschungstätigkeit zu finanzieren, das finanzielle Risiko eines potentiellen Scheiterns zu tragen, sowie die jährlichen Forschungsbudgets zu genehmigen.

Die Y-AG verfügt selbst über kein vergleichbares technisches Personal, das in der Lage wäre, die Entwicklung des Arzneimittels (d.h. Durchführung, Konzeption und Überwachung) voranzutreiben. Die Forschungsbudgets und strategischen Entwicklungsentscheidungen werden zwar auf Ebene der Y-AG in einem Management Board entschieden, hierfür muss aber leitendes Forschungspersonal der X-GmbH an diesen Sitzungen teilnehmen, um fachlichen Input zu liefern.

Da die Y-AG im vorliegenden Fall weder wesentliche Funktionen noch die tatsächliche Kontrolle über die Forschung und Entwicklung ausübt, sondern sich ihre Tätigkeit auf die Finanzierung der Entwicklung beschränkt und die X-GmbH wesentliche Forschungs- und Entwicklungsrisiken kontrolliert, ist entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung die Y-AG für ihre Finanzierungstätigkeit fremdüblich zu vergüten und die X-GmbH erhält entsprechend ihrem Funktions- und Risikoprofil bei der Forschung und Entwicklung einen Anteil am Residualgewinn aus der Vermarktung des Arzneimittels, der sich am Wertbeitrag der vorangegangenen und aktuellen Forschung und Entwicklung und an der Wertschöpfung bei der Verwertung des Arzneimittels orientiert.

Rz 178 wird geändert (Klarstellung):

178

Im Fall von Konzernstrukturänderungen, die zu erheblichen Gewinneinbußen inländischer Konzerngesellschaften führen, sind aber die mit solchen Strukturänderungen einhergehenden Funktions-, Vermögens- und Risikoverlagerungen in ihren steuerlichen Auswirkungen aus der Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes zu prüfen. **Sofern separat verwirklichte Transaktionen wirtschaftlich Bestandteil einer einheitlichen Konzernstrukturänderung sind, sind sie in einer Gesamtbetrachtung zu beurteilen, auch wenn sich der Vorgang über mehrere Wirtschaftsjahre erstreckt.**

Rz 180 wird geändert (Klarstellung):

180

Im Rahmen von Konzernreorganisationen können typischerweise körperliche Wirtschaftsgüter (zB Maschinen, Anlagen oder Lagerbestände), immaterielle Werte und Rechte (zB Patente, Marken, Know-how oder Kundenlisten) oder Geschäftstätigkeiten („ongoing concern“) übertragen werden. Übertragung einer Geschäftstätigkeit, dh. einer funktionierenden, wirtschaftlich integrierten Geschäftseinheit, bedeutet in diesem Zusammenhang die Übertragung von Vermögenswerten, zusammen mit der Fähigkeit zur Ausübung bestimmter Funktionen und zur Übernahme bestimmter Risiken (Z 9.68 OECD-VPL). Die Übertragung einer Geschäftstätigkeit im Sinne der OECD-VPL ist jedenfalls vom Anwendungsbereich des § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 erfasst (Überführung eines (Teil-)Betriebs).

Einer von einer Konzernreorganisation betroffenen Gesellschaft gebührt eine fremdübliche Reorganisationsentschädigung, deren Höhe nach den Umständen des Einzelfalles zu

ermitteln ist. Wird im Rahmen einer Konzernreorganisation ein ganzer (Teil-)Betrieb verlegt, so wird bei der Ermittlung des Fremdvergleichswertes in der Regel auch ein Firmenwert zu berücksichtigen sein (EStR 2000 Rz 2517). Bei der Übertragung von mehreren Wirtschaftsgütern, die keinen Betrieb oder Teilbetrieb darstellen, kann der Fremdvergleichswert ebenfalls höher als die Summe der Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter sein, sofern auch ein fremder Dritter bereit wäre, für das Bündel von Wirtschaftsgütern einen höheren Preis zu zahlen (Z 6.28 OECD-VPL).

Rz 185 wird geändert (Klarstellung):

185

Der bloße Umstand, dass befristete Konzernverträge nicht mehr verlängert oder aufgekündigt werden, kann für sich allein keinen Grund für eine Verweigerung einer Entschädigungsleistung darstellen. Umgekehrt besteht aber auch nicht bei jeder Kündigung oder wesentlichen Neuverhandlung automatisch ein Anspruch auf eine Entschädigung (Z 9.78 OECD-VPL). Als Anhaltspunkt für die Notwendigkeit einer solchen Entschädigung dienen zB die jeweils diesbezüglich anwendbaren unternehmens- oder zivilrechtlichen Bestimmungen (Z 9.80 ff OECD-VPL). Wurden in den Verträgen entsprechende Klauseln vereinbart, so sind diese in Hinblick auf die Vertragsdauer und die übernommenen Verpflichtungen auf ihre Fremdüblichkeit zu überprüfen.

Wurden Entschädigungsklauseln vertraglich nicht vereinbart, kann dennoch eine Entschädigungszahlung zu leisten sein, wenn auf dem Markt zwischen fremden Dritten solche Klauseln unter vergleichbaren Umständen bei Kündigung oder Beendigung von Verträgen üblich sind (zB Earn-out Klauseln, Investitionersatzansprüche, Kündigungsentschädigungszahlungen, Wettbewerbsverzicht, Konkurrenzverbot, Stillhalteklausele). Auch gesetzliche Verpflichtungen (zB § 24 HVertrG) können vertraglich nicht vereinbarte Entschädigungszahlungen bedingen.

Beispiel:

Die Konzerngesellschaft S hat in der Vergangenheit auf ihre Kosten den Marktzugang für den Konzern geöffnet und in diesem Zusammenhang auch langfristig zu amortisierende Investitionen getätigt. Im Rahmen einer Reorganisation von S ist zu berücksichtigen, dass aus der Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes eine Entschädigungsklausel in die Verträge mit S aufgenommen hätte werden müssen (Z 9.78 OECD-VPL). Die Vertragsverhältnisse sind in solchen Fällen – ungeachtet der formalrechtlichen Vertragsformulierungen – als langfristig gültig zu werten, denn ein fremder Dritter würde keine umfassenden Investitionen tätigen, wenn er sich nicht dahingehend absichern würde, dass sich diese auch amortisieren.

Nach Rz 185 wird Rz 185a eingefügt (Klarstellung):

185a

Im Rahmen einer Konzernstrukturänderung können auch Restrukturierungs- oder Schließungskosten einen Entschädigungsanspruch bedingen, selbst wenn keine Wirtschaftsgüter übertragen werden, sondern nur konzerninterne Verträge gekündigt bzw wesentlich neuverhandelt werden. Bei der Analyse der Fremdvergleichskonformität der Bedingungen der Vertragskündigung bzw. -neuverhandlung wie auch bei der Bestimmung der Konzerngesellschaft, die die damit einhergehende Entschädigung zu leisten hat, sind die Verhandlungspositionen aller beteiligten Konzerngesellschaften zu berücksichtigen. Dabei sind jeweils die Gegebenheiten und die Umstände des Einzelfalls zu prüfen, insbesondere die Rechte und sonstigen Vermögenswerte der Beteiligten, die von den Beteiligten übernommenen Risiken sowie die wirtschaftlichen Beweggründe für die Vertragsauflösung. Außerdem ist die Frage zu beantworten, für welche Beteiligten die Vertragsauflösung von Vorteil sein dürfte, sowie die Alternativen, die den Beteiligten realistisch zur Verfügung stehen (Z 9.93 OECD-VPL).

Grundsätzlich sind Restrukturierungs- oder Schließungskosten vom betroffenen („übertragenden“) Unternehmen dann nicht zu tragen, wenn es realistische Handlungsalternativen zur Reorganisation gibt bzw das betroffene Unternehmen ein reduziertes Funktions- und Risikoprofil hat und daher selbst nur eingeschränkt über Marktchancen und -risiken disponieren kann (zB Routineunternehmen mit Vergütung auf Grundlage der Kostenaufschlagsmethode).

Beispiel:

Das österreichische Konzernunternehmen Y-GmbH nimmt im Jahr X1 eine Auftragsfertigungstätigkeit für Industrieprodukte exklusiv für die ausländische Konzernmutter Z-AG und unter Konkurrenzverbot zu deren Gunsten auf. Die Y-GmbH wird mit entsprechendem Eigenkapital und Fremdkapital ausgestattet, um Spezialmaschinen, die anderweitig nicht nutzbar sind, mit Anschaffungskosten in Höhe von mehreren Mio. Euro und einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren anzuschaffen. Vergütet wird die Auftragsfertigungstätigkeit mittels kostenbasierter TNMM auf Basis Vollkosten (inkl. Maschinen-Afa) und einem Gewinnaufschlag von 7%. Entscheidend für die Standortwahl war die Verfügbarkeit hoch qualifizierter Fachkräfte am österreichischen Standort. Es gibt noch weitere Standorte mit demselben Produktsortiment in Deutschland, China und den USA.

Wegen Überkapazitäten im Konzern kündigt die Z-AG im Jahr X7 den Auftragsfertigungsvertrag mit der Y-GmbH unter Wahrung der Kündigungsfrist von drei Monaten, während die anderen Produktionsstandorte aufgewertet werden. Der österreichische Produktionsstandort der Y-GmbH wird in der Folge geschlossen. Die Maschinen werden vollständig abgeschrieben und mit großem Verlust an fremde Dritte veräußert. Ein Sozialplan mit Aufwand in Höhe von mehreren Mio. Euro wird umgesetzt. Materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter werden innerhalb des Konzerns anlässlich der Werksschließung nicht übertragen. Die angeführten Restrukturierungsaufwendungen werden von der Z-AG mit dem Argument nicht ersetzt, dass Entschädigungsansprüche vertraglich nicht vereinbart wurden und die Kosten einer

Werksschließung fremdüblicher Weise stets von dem von der Schließung betroffenen Unternehmen selbst zu tragen seien.

Da anlässlich der Werksschließung konzernintern keine materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter übertragen werden, kann sich eine Entschädigungsleistung nur aus der Vertragsbeendigung ergeben. Auch wenn gesetzliche oder vertragliche Entschädigungsklauseln fehlen, ist zu prüfen, ob unter fremden Dritten in vergleichbaren Umständen solche Klauseln vereinbart worden wären. Im vorliegenden Fall kommen vor allem so genannte Investitionsschutzklauseln in Betracht. Derartige Klauseln betreffen Investitionsgüter, die für die Durchführung des Auftragsverhältnisses wesentlich sind, und sollen die Investitionen der investierenden Vertragspartei absichern, die aus eigenen Mitteln finanziert werden. Darin wird geregelt, in welchem Ausmaß sich der Vertragspartner an den Investitionskosten beteiligt, wenn das Vertragsverhältnis vor Amortisation der Investitionen vorzeitig beendet wird. Ohne Investitionsschutzklausel würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht langfristige und erhebliche Investitionen tätigen und als Gegenleistung lediglich eine geringe Vergütung als Dienstleister auf Kostenbasis mit einem moderaten Gewinnaufschlag akzeptieren (in diesem Sinne auch Z 9.87 ff OECD-VPL).

Im vorliegenden Fall sind die Anschaffungskosten der Maschinen, die von der Y-GmbH finanziert wurden, erst teilweise über die Weiterverrechnung der Afa amortisiert. Der Aufwand im Zusammenhang mit der außerordentlichen Abschreibung ist von der Z-AG zu ersetzen, da es sich im Wesentlichen um nur konzernintern nutzbare Spezialmaschinen handelt und die Y-GmbH sich vertraglich exklusiv an die Auftraggeberin Z-AG gebunden hat. Auch die Sozialplankosten sind von der Z-AG im Rahmen der Entschädigungsleistung zu berücksichtigen, weil die Y-GmbH lediglich einen Routinegewinn erzielt, mit dem nach Abzug der Restrukturierungskosten kein angemessener betrieblicher Gesamtgewinn erzielt werden kann. Für einen Ersatz der gesamten Restrukturierungsaufwendungen durch die Z-AG spricht auch der Umstand, dass die Schließung des Werkes zu einer besseren Auslastung anderer Standorte im Konzern führt und damit ein wirtschaftlicher Vorteil bei der Z-AG bzw bei mit dieser verbundenen Unternehmen geschaffen wird (siehe auch Z 9.94 ff OECD-VPL).

Rz 186 wird geändert (Klarstellung):

186

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

Beispiel:

Eine Vertriebsgesellschaft, deren fremdübliche Reingewinnsätze in den letzten fünf Jahren zwischen 5% und 10% vom Umsatz betragen und bei der keine wesentliche Veränderung in den nächsten Jahren zu erwarten ist, wäre als fremdes Unternehmen nicht bereit, sich ohne

entsprechende Entschädigung mit einer Kommissionärsfunktion abzufinden. Denn die Vertriebsgesellschaft hat aufgrund der Rechte, über die sie gemäß der langfristigen Vereinbarung in Bezug auf diese Geschäftsvorgänge verfügt, realistischerweise die Option, eine Umwandlung in ein im Auftrag eines verbundenen ausländischen Unternehmens tätiges risikoarmes Vertriebsunternehmen anzunehmen oder abzulehnen. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass damit ein garantierter Gewinn in Höhe von 2% vom Umsatz verbunden ist (siehe in diesem Sinn Z 9.45 ff OECD-VPL).

Die Höhe der Entschädigungsleistung ist unter Berücksichtigung der Sicht des Käufers sowie des Verkäufers und ihrer realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen zu ermitteln (Z 9.27 OECD-VPL). Daher wird die Entschädigungsleistung nicht nur von verlorenen Gewinnchance des abgebenden, sondern auch von gewonnenen Gewinnchancen des übernehmenden Unternehmens abhängen. Aufgrund dieser beiden Perspektiven ergeben sich Wertunter- und Wertobergrenzen für die Entschädigungsleistung.

Rz 194 wird geändert (Klarstellung):

194

Bei einer konzerninternen Entsendung von Arbeitskräften ist zu prüfen, ob es sich um die Erbringung einer Aktiv- oder Passivleistung durch das entsendende Unternehmen handelt (zur Unterscheidung siehe den Erlass des BMF vom 12.06.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014). Liegt eine Passivleistung, also eine echte Arbeitskräfteüberlassung, vor, **und besteht diese den Vorteilstest (Rz 87), so ist diese Dienstleistung fremdüblich zu vergüten (siehe auch Rz 105).** Die fremdübliche Vergütung **wird** in der Regel auf Basis eines (internen oder externen) Preisvergleichs oder der Kostenaufschlagsmethode ermittelt. Bei der Kostenaufschlagsmethode sind alle mit der Entsendung zusammenhängenden Kosten (Vollkosten) sowie gegebenenfalls ein fremdüblicher Gewinnaufschlag zu berücksichtigen (**für eine mögliche Weiterbelastung „at cost“** siehe auch Rz ~~93105~~ **105**). Aus der Sicht des aufnehmenden Unternehmens wird dabei auch zu beachten sein, ob entsprechendes Personal mit denselben Fähigkeiten und Kenntnissen auf dem lokalen Arbeitsmarkt verfügbar und welcher Aufwand dafür zu leisten wäre.

Rz 196 wird geändert (Verweisanpassung):

196

Verlagert ein internationaler Konzern einen Teil seiner Geschäftstätigkeit an einen Ort, an dem die Kosten (zB Lohn-, Immobilienkosten etc.) niedriger sind als an dem Ort der ursprünglichen Geschäftstätigkeit, so können dadurch Standortvorteile (Location Savings) erzielt werden (Z ~~1.140~~ **1.160** iVm Z 9.126 OECD-VPL). Sofern diese nicht an unabhängige Kunden oder Lieferanten weitergegeben werden, stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls wie die Standortvorteile zwischen den betroffenen Konzernunternehmen aufgeteilt werden

sollen. Die Grundsätze gelten in allen Fällen, in denen Standortvorteile existieren, und nicht nur im Rahmen von Strukturänderungen (Z ~~1.140~~ **1.160** OECD-VPL).

Rz 197 wird geändert (Verweisanpassung):

197

Können Vergleichsunternehmen und vergleichbare Transaktionen im Zielland identifiziert werden, so stellen diese den verlässlichsten Indikator für eine entsprechende Aufteilung dar. Entscheidend ist hierbei, zu welchen Konditionen dieses Fremdunternehmen seine Leistung anbieten würde; besondere Anpassungsrechnungen, um die Standortvorteile zu berücksichtigen, werden dann nicht notwendig sein (Z ~~1.142~~ **1.162** OECD-VPL). Dies hat zur Folge, dass ein sehr geringer Teil der Standortvorteile dem dort angesiedelten Konzernunternehmen zufallen wird (Z 9.129 OECD-VPL). Denn auch ein am gleichen Standort tätiges Fremdunternehmen mit vergleichbaren (Routine-)Funktionen würde seine Preise mit standortüblichen Margen kalkulieren, sodass die Auftrag gebende inländische Konzerngesellschaft dem verbundenen Unternehmen keine höheren Preise zahlen wird als einem solchen Fremdunternehmen. Bei der Bestimmung, welchem oder welchen Beteiligten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz die Standortvorteile zugeordnet werden sollten, ist es wichtig, die Funktionen, Risiken und Vermögenswerte der Beteiligten sowie die ihnen realistisch zur Verfügung stehenden Alternativen zu berücksichtigen (siehe dazu auch Z 9.131 OECD-VPL und das dortige Beispiel).

Rz 199 wird geändert (Klarstellung):

199

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

Standortvorteile werden am Markt regelmäßig dann an den Transaktionspartner (Kunden) weitergegeben, wenn sie im Rahmen von Leistungen entstehen, die in einem stark

kompetitiven Wettbewerbsumfeld erbracht werden und die leicht substituierbar sind, sodass der Anbieter einem starken Preisdruck unterliegt (Z 9.129 und Z 9.131 OECD-VPL). Wenn der Anbieter hingegen über besonderes (anwendungsspezifisches) Know-how verfügt, wenige bis keine Marktteilnehmer in direkter Konkurrenz stehen oder nur geringer Preisdruck herrscht, dann werden Standortvorteile unter fremden Dritten grundsätzlich nicht über reduzierte Preise weitergegeben (siehe das Beispiel in Z 9.131 OECD-VPL).

Im Bereich der Auftragsforschung wird beispielsweise ein Wechsel zwischen Dienstleistungsanbietern meist nur mit großem Aufwand und unter Inkaufnahme von Effizienzverlusten möglich sein bzw. herrschen hohe Eintrittsbarrieren am Markt (zB aufgrund langer Genehmigungsprozesse vor Inbetriebnahme von Forschungseinrichtungen in der Pharmaindustrie). Die Analyse der Marktbedingungen und der Wettbewerbsposition bei konzerninterner Auftragsforschung führt daher zu dem Ergebnis, dass in vielen Fällen die Weitergabe von Vorteilen aus der österreichischen Forschungsprämie über Preisreduktionen an den konzerninternen Auftraggeber nicht sachgerecht erscheint.

Beispiel:

Ein Pharmakonzern betreibt über eine österreichische Konzerngesellschaft Auftragsforschung, welche mit speziell qualifizierten Mitarbeitern, die über besonderes Know-how verfügen, durchgeführt wird. Der österreichische Standort fungiert im Konzern als Kompetenzzentrum für spezielle anwendungsorientierte Entwicklungen. Die Forschungsaktivität erfüllt die Voraussetzung von § 108c EStG 1988, sodass der österreichischen Konzerngesellschaft eine Forschungsprämie zusteht. Die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode erweist sich als zweckmäßigste Verrechnungspreismethode (Hinweis auf Rz 50). Aufgrund der Hochwertigkeit der Forschungsleistung wird auf Basis einer Vergleichbarkeitsstudie ein Gewinnaufschlag in Höhe von 12% vereinbart. Die durch die Forschungsprämie entstehenden standortgebundenen Kostenvorteile müssen dann nicht (ganz oder teilweise) über niedrigere Verrechnungspreise (durch eine Reduktion der zu entschädigenden Kostenbasis) an den Auftraggeber weitergegeben werden, wenn die relative Verhandlungsmacht der österreichischen Gesellschaft aufgrund mangelnder vergleichbarer Konkurrenz hoch ist, oder wenn zwar Vergleichsunternehmen (andere Auftragsforscher in der Branche) identifiziert werden, diese jedoch keinen Preisrabatt aufgrund der bezogenen Forschungsprämie gewähren.

Nach Rz 199 werden Rz 199a bis 199b eingefügt (Klarstellung):

199a

Wenn die Anwendung einer kostenbasierten Verrechnungspreismethode zur Vergütung von konzerninterner Auftragsforschung sachgerecht ist und die Ermittlung der Höhe des fremdüblichen Gewinnaufschlags auf Grundlage von Datenbankstudien erfolgt, muss die Vergleichbarkeit der Kostenbasis bei den Vergleichsunternehmen gegeben sein. Es ist zu beachten, dass in den meisten Staaten keine der österreichischen Forschungsprämie vergleichbaren steuerlichen Maßnahmen existieren, welche den wirtschaftlichen

Forschungs- und Entwicklungsaufwand reduzieren. Demzufolge wird in der Regel eine Anpassungsrechnung beim geprüften Unternehmen (tested party) durchzuführen sein (siehe auch Rz 74). Selbst bei vergleichbaren Förderungen in anderen Staaten wird bei der Anwendung einer kostenbasierten Verrechnungspreismethode im Rahmen einer Vergleichbarkeitsanalyse darauf Bedacht zu nehmen sein, dass unterschiedliche Bilanzierungsmethoden bei Subventionen zu Unterschieden bei der dem Gewinnaufschlag zu Grunde liegenden Kostenbasis führen, insbesondere wenn bilanzielle Wahlrechte zu einer Saldierung zwischen dem Brutto-Forschungs- und Entwicklungsaufwand mit der darauf entfallenden Subvention führen.

199b

Im Rahmen von unvorhergesehenen Notsituationen gewährte staatliche Nothilfen bzw Zuschüsse von öffentlicher Hand (zB verschiedene Covid-19-Förderungen), deren Ziel etwa die Sicherstellung der Unternehmensfortführung ist, können Teil der Marktbedingungen sein, in denen Konzerngesellschaften handeln (sonstige Merkmale lokaler Märkte im Sinne von Kapitel I Abschnitt D.6.2. der OECD-VPL; siehe auch Z 70 der OECD Covid-19-VP-Richtlinien). Merkmale des lokalen Markts sollten bei der Verrechnungspreisfindung vordergründig dadurch berücksichtigt werden, dass Vergleichsunternehmen aus demselben Markt herangezogen werden. Ist dies nicht möglich, sind die wirtschaftlichen Auswirkungen solcher Nothilfen bei der Vergleichbarkeitsanalyse grundsätzlich im Rahmen etwaiger Anpassungsrechnungen zu berücksichtigen, sofern verlässliche Anpassungen zur Verbesserung der Vergleichbarkeit ermittelt werden können (Z 1.164 OECD-VPL). Im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse sind neben den Charakteristika der staatlichen Nothilfe bzw Zuschüsse (Dauer, Rechtsanspruch, Zweck, Gewährungszeitpunkt) auch die Marktposition des empfangenden Unternehmens (Wettbewerbssituation), die Nachfrage am relevanten Markt sowie das Funktions- und Risikoprofil der an der Transaktion beteiligten Konzernunternehmen zu berücksichtigen (siehe auch Z 74 der OECD Covid-19-VP-Richtlinien). Wenn nachgewiesen wird, dass die staatlichen Nothilfen zwischen fremden Dritten in vergleichbaren Umständen ganz oder teilweise weitergereicht werden, können vergleichbare Überlegungen für eine sachgerechte Aufteilung zwischen Konzernunternehmen angestellt werden.

Durch staatliche Zuschüsse bzw Nothilfen werden zwar die quantitativen Auswirkungen des Eintrittes von Risiken abgemildert, es ändert sich aber nicht das konzerninterne Funktions- und Risikoprofil der an der Transaktion beteiligten Konzerngesellschaften. Das Funktions- und Risikoprofil ist ein wesentliches Kriterium dafür, ob staatliche Zuschüsse bzw Nothilfen bei der Ermittlung der konzerninternen Verrechnungspreise zu berücksichtigen sind (siehe auch Z 80 ff der OECD Covid-19-VP-Richtlinien).

Liegen keine verlässlichen Vergleichsdaten vor und können auch keine verlässlichen Anpassungen vorgenommen werden, so sind staatliche Zuschüsse bzw Nothilfen als nicht planbare Vorteile zu qualifizieren, die von der inländischen Konzerngesellschaft nicht in ihrer Preisstrategie berücksichtigt werden können (insbesondere bei ex-post gewährten Nothilfen, auf die grundsätzlich kein Rechtsanspruch besteht), sodass eine Weitergabe an den Konzernauftraggeber über den Verrechnungspreis ausgeschlossen ist.

Beispiel:

Wird das Marktrisiko von einer inländischen Vertriebsgesellschaft mit eingeschränktem Funktions- und Risikoprofil in Nicht-Krisenzeiten vereinbarungsgemäß von einem ausländischen Prinzipal getragen, dann ergibt sich durch staatliche Ersatzleistungen für einen krisenbedingten Umsatzausfall auf Grund eines bloßen Nachfragerückganges keine Änderung des Funktions- und Risikoprofils der beteiligten Konzerngesellschaften. Der Prinzipal trägt weiterhin das Risiko von Umsatzeinbrüchen und die staatliche Nothilfe reduziert nicht die Vergütung für die Vertriebstätigkeit; dh. die staatliche Nothilfe ist nicht zu Gunsten des ausländischen Prinzipals bei der Verrechnungspreisbildung zu berücksichtigen. Zudem handelt es sich um eine ex-post Förderung, die erst nach dem Eintritt des Marktrisikos beantragt und gewährt werden kann und daher typischerweise in Preiskalkulationen unter fremden Marktteilnehmern keine Berücksichtigung findet.

Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Covid-19-Pandemie variieren teils erheblich zwischen Märkten, Branchen und Unternehmen. Auch Covid-19-Förderungen wirken nicht für alle Unternehmen gleich. Daher ist zeitnah zu dokumentieren, wie und in welchem Ausmaß Steuerpflichtige tatsächlich betroffen sind. Bei der Verrechnungspreisanalyse ist nach den allgemeinen Grundsätzen der OECD-VPL vorzugehen, wobei insbesondere eine sorgfältige Abgrenzung von Geschäftsvorfällen notwendig ist, um die Konzerngesellschaft zu identifizieren, die die im Rahmen einer Transaktion relevanten Risiken trägt.

Rz 200 wird geändert (Verweisanpassung):

200

Ein Synergieeffekt ist eine positive Wirkung, die sich aus der Zusammenarbeit zweier oder mehrerer Organisationen (Unternehmen) ergibt, und entsteht sonach aus dem Zusammenwirken von Faktoren, die sich gegenseitig fördern bzw. gemeinsam mehr bewirken als jeder für sich allein. Internationale Konzerne profitieren häufig von derartigen Synergien, zB aufgrund von Größenvorteilen, vereinter Kaufkraft, integrierten Managementstrukturen, der Vermeidung kostspieliger Doppelarbeiten, von Systemvereinheitlichungen, der Verbesserung der Kreditwürdigkeit etc. (Z ~~1.157~~ **1.177** OECD-VPL).

Rz 201 wird geändert (Verweisanpassung):

201

Zufällige Vorteile, die eine Konzerngesellschaft aus dem bloßen Umstand erzielt, dass sie Teil eines multinationalen Konzerns ist, sind aus der Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht abzugelten (Z ~~1.158~~ **1.178** und Z 6.30 OECD-VPL).

Rz 202 wird geändert (Verweisanpassung):

202

Positive Synergieeffekte können aber auch auf bewusste konzertierte Aktivitäten des Konzerns zurückzuführen sein („deliberate concerted group actions“; Z ~~1.159~~ **1.179** ff OECD-VPL). In diesem Fall sind die Vorteile zwischen den zur Entstehung des Vorteils beitragenden Konzerngesellschaften proportional aufzuteilen. Anpassungsrechnungen können erforderlich sein (Z ~~1.163~~ **1.183** OECD-VPL). Ein Beispiel für positive Synergieeffekte wäre etwa die Zentralisierung des Einkaufs des gesamten Konzerns zur Erlangung von Mengenrabatten.

*Beispiel 1 (in Anlehnung an Z ~~1.168~~ **1.188** OECD-VPL):*

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

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

Beispiel 2:

*Eine Konzerngesellschaft mit einem Einzelrating von A erlangt dadurch einen Vorteil, dass die Konzernmuttergesellschaft mit einem Kreditrating von AAA dem Kreditgeber gegenüber eine Garantieerklärung abgibt und damit auch die Kreditwürdigkeit der Konzerngesellschaft von A auf AAA anhebt (Rz 125). Dieser erlangte Vorteil muss durch eine Garantiefiktion abgegolten werden, da er sich aus einem bewusst gesetzten Handeln der Konzernmuttergesellschaft ergibt (Z ~~1.167~~ **1.187** OECD-VPL).*

Rz 203 wird geändert (Verweisanpassung):

203

In anderen Fällen kann die Konzernzugehörigkeit indessen auch zu negativen Synergieeffekten führen. Diese sind von den Konzerngesellschaften hinzunehmen, ohne hierfür eine Entschädigung zu erhalten. Dies ist zB der Fall, wenn der Umfang und Rahmen der Geschäftstätigkeit bürokratische Hindernisse entstehen lässt, vor denen kleinere und flexiblere Unternehmen nicht stehen, oder wenn Konzernunternehmen aufgrund konzernweit geltender Standards, die vom multinationalen Konzern aufgestellt werden, gezwungen sind, mit IT- oder Kommunikationssystemen zu arbeiten, die für ihre Geschäftstätigkeit nicht optimal sind (Z ~~1.157~~ **1.177** OECD-VPL).

Rz 273 wird geändert (Ergänzung aufgrund von EAS):

273

Durch DBA wird die steuerliche Erfassbarkeit ausländischer Unternehmen allerdings auf jene Vertreter eingeschränkt, die nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA als abhängige Verkaufsvertreter einzustufen sind; sie gelten abkommensrechtlich fiktiv als Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens (Vertreterbetriebsstätte). Der abkommensrechtliche Begriff des „abhängigen Verkaufsvertreter“ ist sonach enger als der innerstaatliche Begriff des „ständigen Vertreters“ und findet daher in dem in § 98 EStG 1988 verwendeten Begriff des „ständigen Vertreters“ vollinhaltlich Deckung (EAS 1682, EAS 1866, EAS 1884, EAS 2988; EStR 2000 Rz 7933). Ein kraft Vertreterbetriebsstätte abkommensrechtlich zugeteiltes Besteuerungsrecht kann daher in Österreich stets im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht wahrgenommen werden. Damit ein Vertreter zur abkommensrechtlichen Vertreterbetriebsstätte wird, ist nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erforderlich, dass einerseits eine Abhängigkeit zum Vertretenen gegeben ist und dass andererseits der Vertreter eine Vollmacht besitzt, im Namen des Vertretenen Verträge abzuschließen (faktische Abschlussvollmacht, Rz 276). **Die Vollmacht muss außerdem „gewöhnlich“ ausgeübt werden; eine bloß vorübergehende Vertretertätigkeit oder bloß gelegentliche Vertragsabschlüsse erfüllen diese Voraussetzung nicht (EAS 2347).**

Nach Rz 278 wird Abschnitt 2.1.4. „Befreiung für vorbereitende oder Hilfstätigkeiten“ samt Rz 278a bis Rz 278b eingefügt:

2.1.4. Befreiung für vorbereitende oder Hilfstätigkeiten

278a

Gemäß Art. 5 Abs. 4 OECD-MA gelten Geschäftseinrichtungen, die für Tätigkeiten genutzt werden, die für das Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sind, nicht als abkommensrechtliche Betriebsstätten. Eine Tätigkeit kann nur dann als bloße Hilfstätigkeit im Sinne der Bestimmung angesehen werden, wenn sie nicht das Kerngeschäft des Unternehmens bildet (EAS 3445). Dieser Grundsatz gilt für alle Abkommensbestimmungen ungeachtet dessen, ob sie dem OECD-MA 2017 oder früheren OECD-MA folgen. Für die Beurteilung, ob eine Hilfstätigkeit im Sinne von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA vorliegt, ist die Gesamttätigkeit des Unternehmens der Ausgangspunkt, wobei entscheidend ist, ob die Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung an sich einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht (Pkt. 1.1.2. des Salzburger Steuerdialogs 2009, EAS 3399, EAS 3432).

278b

Werden die in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA genannten Tätigkeiten nicht für das Unternehmen selbst, sondern für ein anderes Unternehmen erbracht, ist die Befreiung nicht anwendbar (OECD-MK Art. 5 Z 61; EAS 2689). Denn die Bestimmung stellt darauf ab, dass eine Geschäftseinrichtung ausschließlich für Tätigkeiten genutzt wird, die für das Unternehmen ausgeübt werden und eine vorbereitende oder Hilfstätigkeit darstellen. Dabei ist auch unerheblich, ob es sich bei dem anderen Unternehmen um ein unabhängiges Fremdunternehmen oder um ein verbundenes Konzernunternehmen handelt, da für die Beurteilung des Vorliegens einer Hilfstätigkeit in diesem Zusammenhang keine konzernale Betrachtung anzustellen ist (EAS 3432).

Beispiel:

Ein Konzern besteht aus mehreren (Produktions-)Gesellschaften, wobei der Einkauf für alle Gesellschaften bei der ausländischen B-GmbH zentralisiert wird. Die Geschäftstätigkeit der B-GmbH umfasst die Produktion und den Vertrieb von Konsumgütern; der Einkauf wird in einer Niederlassung (Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA) in Österreich durchgeführt. Der Einkauf, sofern er nicht als Kerntätigkeit des Unternehmens zu qualifizieren ist, könnte zwar grundsätzlich der Art nach als Hilfstätigkeit eingestuft werden. Da jedoch der Einkauf auch für andere Konzerngesellschaften und nicht ausschließlich „für das Unternehmen“ übernommen wird, kann die Befreiung gemäß Art. 5 Abs. 4 lit. d OECD-MA nicht zur Anwendung gelangen.

Rz 279 wird geändert (Änderung der Formatierung):

279

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

Nach Rz 285 wird Rz 285a eingefügt (Ergänzung aus AOA Report 2008):

285a

Betriebsstätten, in denen die betriebliche Tätigkeit nicht durch Menschen ausgeübt wird (zB ein Server, siehe Rz 254), können zwar grundsätzlich Funktionen ausüben. In der Regel werden jedoch keine für die Zuordnung von Risiken und Wirtschaftsgütern notwendigen wesentlichen Mitarbeiterfunktionen ausgeübt werden; lediglich das die Betriebsstätte begründende Wirtschaftsgut wäre der Betriebsstätte zuzuordnen. Dementsprechend kann der Betriebsstätte lediglich wenig oder gar kein Gewinn zugerechnet werden (AOA Report 2008 Z I/95). Sofern die Betriebsführung der Maschine (des Servers) an lokale Subauftragnehmer ausgelagert wird, wären die von ihnen ausgeübten Tätigkeiten in die Analyse der wesentlichen Mitarbeiterfunktionen miteinzubeziehen. Ein Gewinn aus der Subauftragsvergabe wäre jedoch dann nur im Stammhausstaat zu besteuern, wenn die Überwachung, die Koordinierung und der Vertragsabschluss im Stammhaus erfolgt sind.

Rz 393 wird geändert (Klarstellung):

393

Die Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) unterliegt dem Art. 7 DBA in gleicher Weise wie andere gewerblich tätige Personengesellschaften (**siehe auch § 1 EWIV-Ausführungsgesetz iVm Art. 21 Abs. 1 VO(EWG) 2137/85**).

Rz 395 wird geändert (Klarstellung):

395

Erhält ein in Österreich ansässiger Gesellschafter von seiner ausländischen Personengesellschaft Geschäftsführervergütungen, dann stellen sich diese als Entnahme eines Vorweggewinns dar und sind – **soweit diese Sondervergütung unter Berücksichtigung des AOA light einer ausländischen Betriebsstätte zugerechnet werden kann** ~~auch wenn die Geschäftsführertätigkeit überwiegend in Österreich ausgeübt worden sein sollte~~ – als Teil des ausländischen Betriebsstättengewinns in Österreich von der Besteuerung gemäß Art. 7 iVm Art. 23 DBA freizustellen. Sollte allerdings im Verhältnis zum DBA-Partnerstaat infolge unterschiedlicher innerstaatlicher Rechtsvorschriften ein Qualifikationskonflikt eintreten (insb. im Fall von Staaten, die die Intransparenzmethode anwenden) und sollte der DBA-Partnerstaat auf der Grundlage von Art. 15 DBA den auf **eine allenfalls in die Österreich ausgeübte**-Tätigkeit entfallenden Teil der Bezüge von der Besteuerung freistellen, dann wäre dieser negative Qualifikationskonflikt auf der Grundlage von Art. 23 DBA zu lösen und es wäre Österreich insoweit nicht zur Steuerfreistellung verpflichtet (siehe Rz 380).

Nach Rz 396 wird Rz 396a eingefügt (Ergänzung):

396a

Eine Sonderregelung findet sich in Art. 7 Abs. 7 DBA-Deutschland, dem zufolge das Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte (der Personengesellschaft) gelegen ist, für die Zurechnung der Einkünfte zur Betriebsstätte maßgeblich ist, wenn es sich dabei um Sondervergütungen in der Form von Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern handelt. Die nach innerstaatlichem Recht bestimmte Zurechnung der Einkünfte zur Betriebsstätte ist daher auch für Abkommenszwecke maßgeblich; der AOA light findet keine Anwendung.

Rz 401 wird geändert (Verweis auf neuere EAS):

401

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 keine Mitunternehmerschaft (EStR 2000 Rz 6015). Diese Rechtslage weicht von der in Deutschland geltenden Rechtslage ab, da nach der deutschen Geprätetheorie im Fall einer GmbH & Co KG die Kapitalgesellschaft der gesamten Personengesellschaft ein gewerbliches „Gepräge“ verleiht. **Dieser „Abfärbefeffekt“ schlägt jedoch nicht auf die Abkommensebene durch,**

sodass aufgrund der Beteiligung an einer derartigen Personengesellschaft keine Betriebsstätte begründet werden kann (EAS 3256 und EAS 3265). ~~Dadurch verursachte Qualifikationskonflikte sind auf der Grundlage von Art. 23 DBA-Deutschland aufzulösen (siehe auch Rz 380).~~

Beispiel:

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

Rz 429 wird geändert (Verweisanpassung):

429

Die gesetzliche Normierung der Verrechnungspreisdokumentation erfolgte in weiten Teilen auf Grundlage von international bzw. auf europäischer Ebene ausgearbeiteten Mustergesetzen und Richtlinien. Viele Auslegungsfragen können daher nur in Abstimmung mit der EU bzw. mit der OECD geklärt werden. Als Auslegungs- und Anwendungshilfe zum VPDG und zur VPDG-DV dienen dabei insbesondere:

- Der Bericht zum BEPS-Aktionspunkt 13 (OECD/G20 Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015) bzw. Kapitel V der OECD-VPL,
- die maßgebliche EU-Amtshilferichtlinie (RICHTLINIE (EU) 2016/881 DES RATES vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. Nr. L 146 vom 3.6.2016, 8) und
- die OECD Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung (OECD (2019 2022), Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13), welche auf OECD-Ebene laufend aktualisiert werden (derzeit idF ~~Dezember 2019~~ **Oktober 2022**).

Rz 432 wird geändert (Neue OECD Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung)

432

Die Begriffsdefinition der „Geschäftseinheit“ im Sinne von § 2 Z 2 VPDG ist insofern weit gefasst, als neben Vereinigungen mit eigener Rechtspersönlichkeit auch solche ohne eigene Rechtspersönlichkeit als eigene Geschäftseinheit definiert werden. Der Begriff umfasst somit insbesondere Körperschaften, Personengesellschaften sowie Betriebsstätten. Zur Definition der Geschäftseinheit wird auf den Begriff des eigenständigen Geschäftsbereichs zurückgegriffen. Damit wird den Modellen der OECD und der EU gefolgt. In der englischen Sprachfassung wird der eigenständige Geschäftsbereich als „separate business unit“ bezeichnet.

Beispiel 1:

Eine multinationale Unternehmensgruppe im Sinne von § 3 Abs. 1 VPDG besteht aus einer obersten Muttergesellschaft sowie aus drei zu 100% in ihrem Eigentum stehenden Tochtergesellschaften, wobei jede dieser Gesellschaften auch einen eigenständigen Geschäftsbereich unterhält und einen Einzelabschluss erstellt. Folglich ist jede der vier Gesellschaften als eigenständige Geschäftseinheit im Sinne von § 2 Z 2 VPDG anzusehen.

Beispiel 2:

Zwei im Baugewerbe tätige Kapitalgesellschaften schließen sich zur Durchführung eines Großprojektes zu einer OG zusammen. Da sowohl für das Großprojekt als auch für die beiden Kapitalgesellschaften Einzelabschlüsse erstellt werden, liegen drei Geschäftseinheiten im Sinne von § 2 Z 2 VPDG vor.

Ob eine Personengesellschaft in die länderbezogene Berichterstattung einzubeziehen ist, richtet sich nach den anwendbaren Rechnungslegungsvorschriften für die Konsolidierung. Wird eine Personengesellschaft konsolidiert und daher als Geschäftseinheit in den länderbezogenen Bericht aufgenommen, ist sie aber in keinem Staat steuerlich ansässig, so sollten die Posten (sofern sie nicht einer Betriebsstätte zuzuordnen sind) bei der Erstellung des länderbezogenen Berichts in die Zeile für staatenlose Unternehmen aufgenommen werden (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, III.2.1). Dies wäre beispielsweise bei einer vermögensverwaltenden transparenten Personengesellschaft der Fall.

Rz 435 wird geändert (Neue OECD Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung)

435

Betriebsstätten sind gemäß § 2 Z 2 lit. c VPDG als Geschäftseinheiten anzusehen. Dies gilt ungeachtet dessen, auf welcher Basis sie ihren Abschluss erstellen. Damit sind vom Begriff der Geschäftseinheit im Sinne von § 2 Z 2 VPDG auch Betriebsstätten erfasst, deren steuerliches Ergebnis beispielsweise auf Basis der Auftragserfolgsrechnung des

Stammhauses ermittelt wird (Kostenschlüsselmethode, Rz 360), ohne dass eine lokale Buchhaltung geführt wird.

Beispiel:

Eine österreichische AG hat eine österreichische GmbH als 100-prozentige Tochtergesellschaft. Die österreichische GmbH hat eine Betriebsstätte in der Slowakei. Die österreichische AG ist nach den geltenden Rechnungslegungsvorschriften zur Erstellung eines konsolidierten Abschlusses verpflichtet. Unter diesen Umständen liegt eine multinationale Unternehmensgruppe vor. Zusätzlich erstellt die österreichische GmbH für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Steuer- oder interne Steuerungszwecke einen Einzelabschluss für die Betriebsstätte. Die drei Geschäftseinheiten – AG, GmbH und Betriebsstätte – stellen im Sinne von § 2 Z 2 VPDG Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe dar, deren oberste Mutter im Sinne von § 2 Z 3 VPDG die AG ist.

Eine Betriebsstätte ist in die Anlage 2 des länderbezogenen Berichts unter Bezug auf den Staat oder das Gebiet aufzunehmen, in dem sie gelegen ist; die Gesellschaft, deren Betriebsstätte sie ist, ist anzumerken (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, III.7.1).

Rz 456 wird geändert (Neue OECD Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung)

456

Das berichtende multinationale Unternehmen hat beim Ausfüllen der Anlage 1 Jahr für Jahr konsistent die gleichen Datenquellen zu verwenden (vgl. EU-Amtshilferichtlinie, Anhang III, Abschnitt III, B.4.). Allenfalls erforderliche Erläuterungen hinsichtlich der herangezogenen Datenbasis sind in der Anlage 3 unter „Zusätzliche Informationen“ zu dokumentieren. Kommt es etwa im Vergleich zum vorangegangenen Berichtswirtschaftsjahr zu Änderungen bei den Datenquellen, so sind deren Gründe und Konsequenzen in der Anlage 3 zu erläutern.

Beispiel:

Die Anlage 3 könnte etwa folgende Erläuterungen enthalten: „Since the CbC report for [previous reporting fiscal year], the source of data used for [specified items for jurisdiction D] has changed from [previous source] to [current source]. [Description of the reasons and consequences of this change].“

Ob in Anlage 1 positive oder negative Werte (d.h. Vorzeichen plus oder minus) einzutragen sind, hängt von der jeweiligen Information im Einzelfall ab. Ein Überblick verschiedener Positionen findet sich in OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, II.6.2.

Rz 457 wird geändert (Neue OECD Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung)

457

Gemäß § 15 VPDG bezieht sich die zu erstellende Dokumentation auf Wirtschaftsjahre, die ab dem 1.1.2016 beginnen. Das in § 15 VPDG festgelegte erste Berichtswirtschaftsjahr ist dabei aus Sicht der Verhältnisse der multinationalen Unternehmensgruppe (und somit grundsätzlich der obersten Muttergesellschaft) und nicht aus jener der einzelnen Geschäftseinheiten zu beurteilen. Damit können in einem länderbezogenen Bericht – abhängig von den jeweiligen Rechnungslegungsgrundsätzen – für das Berichtswirtschaftsjahr 2016 durchaus auch Daten zu erfassen sein, die auf Ebene einer Tochtergesellschaft ein Wirtschaftsjahr betreffen, das bereits im Kalenderjahr 2015 begonnen hat. **Denn die berichtende multinationale Unternehmensgruppe kann in Bezug auf Geschäftseinheiten mit abweichendem Wirtschaftsjahr wählen, ob die Informationen des abweichenden Wirtschaftsjahres oder die Informationen in Bezug auf das Wirtschaftsjahr der Unternehmensgruppe in den länderbezogenen Bericht einbezogen werden; dabei ist von Jahr zu Jahr stetig vorzugehen (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, IV.3.4).**

Beispiel:

Das Wirtschaftsjahr der berichtenden multinationalen Unternehmensgruppe hat am 1.1.2016 begonnen, während jenes der Tochtergesellschaft vom 1.2.2015 bis zum 31.1.2016 läuft. § 15 VPDG ändert nichts an der Verpflichtung, in den länderbezogenen Bericht für das Jahr 2016 auch noch die Daten der Tochtergesellschaft über (Teile des Jahres) 2015 einzubeziehen.

Für die Vorgehensweise bei Wirtschaftsjahren der berichtenden multinationalen Unternehmensgruppe, die länger oder kürzer als zwölf Monate sind, siehe OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, IV.3.4.

Rz 459 wird geändert (Verweisanpassung):

459

Die Beträge in der Anlage 1 zum VPDG dürfen in einem angemessenen Maße gerundet werden, sofern dies die Daten nicht verfälscht. Die Angemessenheit kann etwa von dem relativen Nominalwert der jeweiligen Währungseinheit abhängig sein. Beispielsweise wird die Rundung von Finanzdaten auf 1.000 EUR, 1.000 USD oder 1.000.000 JPY als angemessen erachtet. In allen Fällen sollten die Beträge in voller Zahl angegeben werden, einschließlich aller Nullen ohne Kürzung (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, ~~II.8.~~).

Rz 461 wird geändert (Neue OECD Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung sowie Klarstellung)

461

Die Erträge umfassen Erlöse aus dem Verkauf von Vorratsvermögen und Liegenschaften, aus Dienstleistungen, Lizenzgebühren, Zinsen, Prämien sowie alle etwaigen sonstigen Beträge. Anzugeben sind alle Umsatzerlöse, Gewinne, Erträge und sonstigen Einkünfte, die in der gemäß den geltenden Rechnungslegungsvorschriften erstellten Finanzberichterstattung in Bezug auf Gewinne und Verluste ausgewiesen sind (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, II.1.). Für Zwecke des Begriffs der „Erträge“ im Sinne der Anlage 1 ist grundsätzlich auf den Bruttobetrag abzustellen, somit ohne Abzug von damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Ausgaben. Wenn Jahresabschlüsse als Datenquelle herangezogen werden, so müssen Beträge von in der Erfolgsrechnung netto ausgewiesenen Einnahmenposten nicht angepasst werden (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, II.1.2.). **Die Position „Erträge“ kann auch einen negativen Wert aufweisen, wenn beispielsweise verkaufte Waren retourniert wurden (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, II.6.2.).**

Die bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens auszuweisenden GuV-Positionen „Bestandsveränderung“ an fertigen und unfertigen Erzeugnissen und „aktivierte Eigenleistung“ sind nicht als Erträge zu erfassen.

Rz 462 wird geändert (Klarstellung)

462

Der Begriff der „Erträge“ im Sinne der Anlage 1 zum VPDG ist insofern weit zu verstehen, als davon auch außerordentliche Erträge erfasst sind (**zB Gewinne aus der Veräußerung oder Zuschreibung einer Beteiligung**). Nicht unter den Erträgen erfasst werden von anderen Geschäftseinheiten bezogene Zahlungen, die im Staat oder Gebiet des Zahlungsleistenden als Gewinnanteile (zB Dividenden) behandelt werden (vgl. EU-Amtshilferichtlinie, Anhang III, Abschnitt III, B.1.2.).

Müssen oder dürfen aufgrund der anwendbaren Rechnungslegungsvorschriften bei der Berechnung des Vorsteuergewinns der betroffenen Geschäftseinheit sämtliche oder Teile der Gewinne einer anderen Geschäftseinheit berücksichtigt werden, so sind diese Beträge in gleicher Weise wie Dividenden zu behandeln und dementsprechend nicht in den Erträgen der betroffenen Geschäftseinheit zu erfassen. Dies gilt erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 1.1.2020 beginnen. Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2020 begonnen haben, ist in der Anlage 3 anzugeben, ob solche Gewinne anderer Geschäftseinheiten bei der Berechnung der Erträge mitberücksichtigt wurden und wenn ja, in welcher Höhe und in welchen Staaten oder Gebieten sie mitberücksichtigt wurden (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, II.7.).

Beispiel:

Erstellt ein Unternehmen einen Einzelabschluss nach der Equity-Methode (IAS 27) und wird dieser Einzelabschluss als Informationsquelle für die CbC-Berichterstattung herangezogen, so ist der Anteil des Unternehmens am Gewinn und Verlust der Beteiligungsunternehmen (IAS 28) aus den Erträgen auszuscheiden.

Nach Rz 468 wird Rz 468a eingefügt (Neue OECD Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung)

468a

Sowohl in Spalte 6 als auch 7 ist ein Steueraufwand als positiver Wert, eine Gutschrift als negativer Wert einzutragen (vgl. OECD, Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung, II.6.2 mit einigen Beispielen).

Rz 473 wird geändert (Erlassänderung):

473

Die §§ 11 und 12 VPDG regeln die Übermittlung länderbezogener Berichte an ausländische Behörden bzw. die Weiterleitung ausländischer länderbezogener Berichte an die zuständigen inländischen Abgabenbehörden. Die maßgeblichen Rechtsgrundlagen für einen automatischen Austausch länderbezogener Berichte sind die EU-Amtshilferichtlinie, das Amtshilfeübereinkommen sowie die jeweiligen DBA-Auskunfts-klauseln, die eine umfassende Amtshilfe enthalten (vgl. Info des BMF vom ~~16.12.2020, 2020-0.710.689~~ **16.12.2023, 2023-0.865.584**).

Rz 478 wird geändert (Klarstellung):

478

Ein Master und ein Local File sind zu erstellen, wenn eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe ist. Die Verpflichtung zur Erstellung von Master und Local File richtet sich gemäß § 3 Abs. 2 VPDG danach, ob in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren die Umsatzerlöse den Betrag von 50 Mio. Euro überschritten haben. Der Begriff der Umsatzerlöse ist dabei im Sinne des UGB (insb. § 189a Z 5 UGB) oder vergleichbarer Rechnungslegungsgrundsätze zu verstehen, wobei auf die österreichische Geschäftseinheit insgesamt abzustellen ist. Die Umsatzgrenze bezieht sich auf die letzten Jahresabschlüsse. Wenn also in zwei aufeinanderfolgenden Jahren die Umsatzgrenze überschritten wird, tritt die Verpflichtung im Sinne von § 3 Abs. 2 VPDG im dritten Jahr ein, unabhängig davon, wie hoch die Umsätze im dritten Jahr tatsächlich sind. **Die Verpflichtung zur Erstellung von Master und Local File geht im Rahmen einer Verschmelzung auf die übernehmende Gesellschaft über.**

Beispiel:

Wird eine österreichische GmbH, deren Umsätze bereits mehrere Jahre über 50 Mio. EUR betragen und die daher gemäß § 3 Abs. 2 VPDG zur Erstellung eines Master File und eines Local File verpflichtet ist, im Jahr X4 auf eine andere österreichische GmbH, die diese Verpflichtung nicht trifft, verschmolzen, so gehen die Dokumentationsverpflichtungen der übertragenden GmbH im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende GmbH über. Es besteht somit eine durchgehende Dokumentationsverpflichtung und die übernehmende GmbH ist bereits ab X4 zur Erstellung eines Master Files und eines Local Files verpflichtet.

Rz 503 wird geändert (Judikatur):

503

Für den Gegenberichtigungsantrag kommen verschiedene verfahrensrechtliche Grundlagen in Betracht. Sofern ein Wiederaufnahmegrund vorliegt, zB weil im Rahmen der Bearbeitung der Gegenberichtigung neue, entscheidungswesentliche Tatsachen hervorkommen, kann das Verfahren auf Basis des § 303 BAO wiederaufgenommen werden. Die Berichtigung durch den anderen Staat stellt für sich keine neue Tatsache dar (BFG 29.12.2017, RV/6100410/2017). Auch eine Berichtigung nach § 299 BAO oder ein Rechtsmittel gemäß § 243 BAO können als Antragsgrundlage herangezogen werden. Bei jedem dieser Anbringen, die eine Änderung der österreichischen Besteuerungsgrundlagen zum Gegenstand haben, sind die jeweiligen Fristen und Verjährungsbestimmungen der BAO zu beachten. Ist bereits die Verjährung eingetreten, kann diese nur noch in Umsetzung der Lösung eines Verständigungs- oder Schiedsverfahrens durchbrochen werden (vgl. Abschnitt B.6-4 der Info des BMF vom **5.5.2022, 2022-0.300.851** 24.7.2019, ~~BMF 010221/0237-IV/8/2019~~).

Ein Antrag gemäß § 48 Abs. 5 BAO ~~wird in der Regel kommt~~ für eine korrespondierende Gegenberichtigung nicht in Betracht ~~kommen~~, da dieser **Bestimmung im Falle einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nicht anwendbar ist (VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0042)** ~~nur dann anwendbar ist, wenn eine Streitbeilegungsbeschwerde erfolglos war oder ein Verständigungsverfahren nicht möglich oder bereits gescheitert ist.~~

Rz 510 wird geändert (Judikatur):

510

Wird eine Verrechnungspreisforderung zu einem späteren Zeitpunkt nicht beglichen oder erweist sie sich als nicht einbringlich, so ist zu diesem späteren Zeitpunkt zu prüfen, ob sich daraus weitere steuerliche Konsequenzen ergeben (zB das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung oder einer verdeckten Einlage). Die bloße Wertberichtigung einer Verrechnungspreisforderung (zB aufgrund von Uneinbringlichkeit) kann keine verdeckte Einlage oder verdeckte Ausschüttung bewirken. Dies vermag erst ein kompletter Verzicht, sofern dieser nicht aus betrieblichen, sondern aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt

(zur verdeckten Einlage BFG 7.5.2014, RV/7100052/2012; zur verdeckten Ausschüttung BFG 9.4.2021, RV/2100924/2020).

ENTWURF