

MANAGEMENT-INFO

EIN SERVICE FÜR KLIENTEN UND INTERESSENTEN



DIE ÖSTERREICHISCHEN VERRECHNUNGSPREIS- RICHTLINIEN 2021

Die Konzernverrechnungspreise haben nicht zuletzt durch das **BEPS-Projekt** der OECD und durch die Einführung des **Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes** (VPDG) in den letzten Jahren massiv an Bedeutung gewonnen. Das Kernelement der Verrechnungspreise liegt in dem **Fremdverhaltensgrundsatz** („dealing at arm's length principle“, das auch generell für die Beziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft relevant ist) und führt dazu, dass **grenzüberschreitende** Transaktionen im Konzern so bepreist werden müssen, als ob mit einem **fremden Dritten** kontrahiert würde bzw. als ob zwei fremde Unternehmen miteinander verhandeln würden. Gegenüber den Finanzverwaltungen der beteiligten Staaten muss die

Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise regelmäßig in Form einer **Verrechnungspreisdokumentation** (typischerweise Master File und Local File) nachgewiesen werden. Gelingt dies nicht, drohen Gewinnerhöhungen durch Betriebsprüfungen und im schlimmsten Fall kann es auch zu **Doppelbesteuerung** kommen.

Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien, welche sich sehr stark an den Entwicklungen der OECD und auch an den **OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (2017)** orientieren, sind zwar für den Steuerpflichtigen nicht bindend, geben aber gute Einblicke in die Erwartungen an Verrechnungspreise seitens der Finanzverwaltung, nicht zuletzt da die Verrechnungs-

■ INHALT AUSGABE NR. 63

- » Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021
- » Dokumentationsvorschriften in Österreich – Neuerungen durch die VPR 2021

DIE ÖSTERREICHISCHEN VERRECHNUNGSPREISRICHTLINIEN 2021

(FORTSETZUNG VON SEITE 1)

preisrichtlinien für die österreichische Finanzverwaltung **bindend** sind. Rund 11 Jahre nach den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 wurden Anfang Oktober 2021 die österreichischen **Verrechnungspreisrichtlinien 2021** (VPR 2021) neu verlautbart. Der grundsätzliche Aufbau hat sich nicht wesentlich verändert – der Umfang der Richtlinien ist jedoch gestiegen und umfasst rund 180 Seiten. Die wesentlichen **Teilbereiche** der **VPR 2021** sind „Multinationale Konzernstrukturen“, „Multinationale Betriebsstättenstrukturen“, „Dokumentations- und Meldepflichten“ sowie „Abgabenbehördliche Verrechnungspreisprüfung“.

MULTINATIONALE KONZERNSTRUKTUREN

Im Teilbereich **Multinationale Konzernstrukturen** sind neben den **fünf OECD-Verrechnungspreismethoden** (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode, Gewinnteilungsmethode und Transaktionsbezogene Nettomargenmethode) auch Erläuterungen zu den verschiedenen **konzerninternen Transaktionen** wie auch weitere Aspekte zur generellen Verrechnungspreisgestaltung enthalten.

In der Praxis spannende Themen sind regelmäßig jene der **Year-End-Adjustments** (Jahresendanpassungen) und die (mögliche) **Korrektur auf den Median**, wenn ein konzernintern angesetzter Preis außerhalb der Bandbreite fremdüblicher Werte liegt. An **Jahresendanpassungen** wurden bereits in der Vergangenheit **strenge Anforderungen** gesetzt, selbst wenn Jahresendanpassungen betriebswirtschaftlich betrachtet oftmals **praktikabel** sind. Durch unterjährige Anpassungen und durch Jahresendanpassungen – beides erfordert entsprechend aufmerksames Monitoring – kann nämlich sichergestellt werden, dass **Routineunternehmen** konstant eine angemessene Vergütung erhalten, welche deren Funktions- und Risikoprofil entspricht (Chancen und Risiken werden

überwiegend vom Zentralunternehmer getragen). Bei der Frage der **Mediankorrektur** war die heimische Finanzverwaltung bislang und teilweise entgegen internationalen Gepflogenheiten der Ansicht, dass **zwingend** auf den **Median angepasst** werden muss, wenn der vom Steuerpflichtigen angesetzte Preis **außerhalb der Bandbreite** der Fremdvergleichswerte liegt (z.B. außerhalb der Ergebnisse einer Datenbankstudie). Die VPR 2021 sehen nun vor, dass auch eine **Korrektur** auf einen Wert **innerhalb der Bandbreite** (z.B. knapp oberhalb/unterhalb der entsprechenden Grenze) möglich ist, wenn der Nachweis gelingt, dass der angestrebte Korrekturwert am verlässlichsten ist.

PRAKTISCHE ASPEKTE ZU DIENSTLEISTUNGEN UND FINANZIERUNGSTRANSAKTIONEN IM KONZERN

Während **konzerninterne Dienstleistungen** ein Dauerbrenner in Verrechnungspreisfragen und der damit zusammenhängenden -dokumentation sind, haben die **konzerninternen Finanzierungstransaktionen** wie etwa Darlehen, Garantien oder ein Cash Pool in den letzten Jahren und trotz Niedrigzinsphase stark an Bedeutung gewonnen. Bei Dienstleistungen sind meistens die **Kostenbasis** und die **Höhe** des verrechneten **Gewinnaufschlags** Ausgangspunkt für mögliche Diskussionen mit der Betriebsprüfung. Die VPR 2021 führen beim Gewinnaufschlag zu einer bedeutsamen Änderung – nunmehr kann bei **Routinedienstleistungen** zur Untermauerung der Fremdüblichkeit des Gewinnaufschlags ohne Nachweis durch eine Datenbankstudie mit Verweis auf das **EU-Joint Transfer Pricing Forum** ein (Netto)**Gewinnaufschlag** zwischen **3 % und 10 % (häufig 5 %)** angesetzt werden.

Bislang (somit für vor dem 1.1.2022 erbrachte Dienstleistungen mit Routinecharakter) konnte ein (Brutto)Gewinnaufschlag zwischen 5 und 15 herangezogen werden. Unter Berücksichtigung gewisser Voraussetzungen stellt auch der sogenannte **Low**

value-adding intra-group services Ansatz der **OECD** eine Möglichkeit dar, einen Gewinnaufschlag von **5 %** bei konzerninternen Dienstleistungen zu untermauern.

Im Rahmen der Finanzierungstransaktionen zeigen die VPR 2021 im Vergleich zum Vorgänger aus dem Jahr 2010 ein strukturierteres Bild und beweisen überdies, dass Österreich der internationalen Ausrichtung im Bereich Finanztransaktionen gerecht wird. Bei der fremdüblichen Festsetzung von **Zinssätzen im Konzern** sollten mitunter folgende Aspekte berücksichtigt werden. Die Konzernzugehörigkeit wirkt sich typischerweise auf die **Kreditwürdigkeit** (Bonität) des **Darlehensnehmers** aus und führt zu einem angepassten Stand-alone Rating. Praktisch relevant ist auch der Umstand, dass **konkret vorliegende Kreditangebote** einer Bank – sofern diesen eine ausführliche Bonitätsprüfung zugrunde liegt – den VPR 2021 folgend einen angemessenen **Preisvergleich** darstellen können und somit für die Plausibilisierung von Zinssätzen bei konzerninternen Darlehen herangezogen werden können. Hingegen reicht eine **Stellungnahme einer Bank**, zu welchen Zinsen sie ein Darlehen gewähren würde, regelmäßig nicht für einen Fremdvergleich aus.

BETRIEBSSTÄTTEN UND DER „AOA-LIGHT“

Unternehmensgewinne werden grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert, sofern nicht in einem anderen Staat eine **Betriebsstätte** des Unternehmens besteht – dann darf üblicherweise der Betriebsstättenstaat das entsprechende Ergebnis der Betriebsstätte besteuern. Die VPR 2021 setzen sich umfangreich mit dem Thema Betriebsstätten auseinander – wichtige Voraussetzung dabei ist, dass ein ausländisches Unternehmen in Österreich eine Betriebsstätte begründen kann (gleiches gilt natürlich auch im umgekehrten Fall und ist daher für österreichische Unternehmen von Bedeutung). Wenn eine Betriebsstätte

DIE ÖSTERREICHISCHEN VERRECHNUNGSPREISRICHTLINIEN 2021

(FORTSETZUNG VON SEITE 2)

im Ausland begründet wird, stellen sich neben einem möglichen **Doppelbesteuerungsrisiko** oft auch administrative Anforderungen wie z.B. die **Pflicht** zur Abgabe einer **Steuererklärung für die Betriebsstätte** usw.

Bei den verschiedenen **Ausprägungsformen von Betriebsstätten** wird zwischen örtlicher Betriebsstätte (feste örtliche Einrichtung), Vertreterbetriebsstätte, Betriebsstätte aufgrund von Bauausführungen und Montage sowie gegebenenfalls Dienstleistungsbetriebsstätte (diese ist nur in einzelnen österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten) unterschieden. Ein wichtiges Kriterium für eine örtliche Betriebsstätte ist jenes der **Verfügungsmacht** über eine feste Einrichtung, wobei hier die VPR 2021 entgegen früheren Ansichten der österreichischen Finanzverwaltung einer weiteren Auslegung folgen und sich somit das Risiko einer Betriebsstättenbegründung (in Österreich) grundsätzlich erhöht hat. Aktualität hat – insbesondere in Zeiten der aktuellen COVID-19-Pandemie – das Thema **Home-Office** und damit das **Risiko**, dass ein Unternehmen durch seinen Arbeitnehmer im Home-Office (im Ausland) eine **Betriebsstätte** im Ausland **begründet**. Die VPR 2021 nennen hier zumindest zeitliche Richtwerte, ob tendenziell durch den Arbeitneh-

mer im Home-Office eine Betriebsstätte begründet werden kann oder nicht. Regelmäßig wird keine Betriebsstätte begründet, wenn die im Home-Office ausgeübten Tätigkeiten weniger als 25 % der Gesamtarbeitszeit des Arbeitnehmers (z.B. 1 Tag pro Woche) ausmachen und somit als gelegentlich einzustufen sind. Hingegen kann bei einer mehr als 50 % igen Nutzung des Home-Office nicht mehr von einer bloß gelegentlichen Nutzung gesprochen werden; das **Risiko** der **Begründung einer Betriebsstätte** steigt entsprechend.

Liegt eine Betriebsstätte vor, so muss dieser ein **fremdübliches steuerliches Ergebnis zugeordnet** werden – selbst wenn Betriebsstätte und Stammhaus rechtlich eine Einheit darstellen. Unter dem Schlagwort „**AOA-light**“ (Authorized OECD Approach light) folgt die österreichische Finanzverwaltung – wie schon in der Vergangenheit – nur einer **eingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte**. Das bedeutet, dass Darlehens-, Miet- und Lizenzverträge zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (und umgekehrt) steuerlich **nicht anerkannt** sind, sondern dass lediglich eine Zuordnung von Aufwendungen, die dem Unternehmen (also Stammhaus und Betriebsstätte gemeinsam) gegenüber fremden Dritten erwachsen sind, möglich ist. Generell gilt bei

der Gewinnzurechnung bzw. der Höhe der Vergütung von Betriebsstätten, dass die **Mitarbeiter** in der Betriebsstätte den wichtigen Ausgangspunkt bilden (so genannte **significant people functions**) und maßgebend für die Zuordnung von Risiken, Wirtschaftsgütern und schließlich Dotationskapital zur Betriebsstätte sind.

DEMPE-KONZEPT

Bei Verrechnungspreisen ist seit jeher die **Bedeutung von immateriellen Werten** als Ausgangspunkt für die Bemessung einer fremdüblichen Vergütung nicht zu unterschätzen. Maßgebend für die Bestimmung bzw. Aufteilung der Gewinne im Konzern ist das von der **OECD** entwickelte **DEMPE-Konzept**. Bei konzerninternen Transaktionen i.Z.m. immateriellen Werten wie etwa bei der Lizenzierung oder Auftragsforschung ist daher wichtig, **welche Gesellschaft** im Konzern die Funktionen **Development** (Entwicklung), **Enhancement** (Verbesserung), **Maintenance** (Instandhaltung), **Protection** (Schutz) und **Exploitation** (Verwertung) in Bezug auf die immateriellen Werte durchführt bzw. wer die finanziellen Kapazitäten hat und die Risikokontrollfunktion ausübt. Für die Ausübung der Risikokontrollfunktion sind typischerweise wiederum finanzielle wie auch entsprechend **personelle Ressourcen** notwendig.

DOKUMENTATIONSVORSCHRIFTEN IN ÖSTERREICH – NEUERUNGEN DURCH DIE VPR 2021

Im Bereich der **Verrechnungspreisdokumentationsanforderungen** geben die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021 nunmehr eine wichtige **Orientierungshilfe**, indem sie **konkrete Inhalte**, welche in einer Verrechnungspreisdokumentation enthalten sein müssen, spezifizieren. Betroffen sind nicht (nur) jene Unternehmen, welche unter das **Verrechnungspreisdokumentationsgesetz** (VPDG) fallen und somit regelmäßig die 50 Mio. € Umsatzerlösgrenze überschreiten. Den VPR 2021 folgend und mit Bezug auf die

BAO müssen auch **kleinere Unternehmen** eine **Verrechnungspreisdokumentation** erstellen, um die Fremdüblichkeit ihrer Verrechnungspreise nachweisen zu können. Die in den VPR 2021 genannten Anforderungen sind dabei nur **unwesentlich geringer** ausgefallen als jene im VPDG und der dazu ergangenen **Durchführungsverordnung** normierten Bestandteile. Da die Vorgaben gem. VPDG auch **freiwillig** befolgt werden können, zahlt sich ein Wechsel auf die nachfolgend dargestellten Dokumentationsvorschriften mögli-

cherweise oftmals nicht aus – ein solcher Wechsel würde erfolgen, sofern die Grenze der 50 Mio. € Umsatzerlöse in zwei aufeinanderfolgenden Jahren **unterschritten** wird.

Konkret müssen den VPR 2021 folgend nachfolgende Informationen im Rahmen der **Verrechnungspreisdokumentation** enthalten sein.

» **Allgemeine Informationen** über die verbundenen Unternehmen (Organigramm, Beteiligungsverhältnisse, finanzielle Ver-

Fortsetzung auf Seite 4

DOKUMENTATIONSVORSCHRIFTEN IN ÖSTERREICH – NEUERUNGEN DURCH DIE VPR 2021 (FORTSETZUNG VON SEITE 3)

hältnisse, Kurzbeschreibung der Unternehmens- und Geschäftsstrategie sowie der Markt- und Wettbewerbsverhältnisse).

- » **Beschreibung** der zu beurteilenden **konzerninternen Transaktionen** (Geschäftsbeziehungen) nach Art und Umfang. Hierbei kann es sich typischerweise um Warentransaktionen, Services, Darlehen oder Garantien, Überlassung von Nutzungsrechten und Lizenzen usw. handeln. Grundsätzlich gilt, dass einer konzerninternen Transaktion mehr Bedeutung zukommt, je höher das **Transaktionsvolumen** ist.
- » Darstellung der Einbindung des inländischen Unternehmens in eine international verlaufende **Wertschöpfungskette** des Konzerns.
- » Auflistung der wahrgenommenen **Funktionen**, des eingesetzten Vermögens und der übernommenen **Risiken** (Funktions- und Risikoanalyse). Die Funktions- und Risikoanalyse muss grundsätzlich pro Transaktion erstellt werden und ist ein wesentlicher Bestandteil jeder Verrechnungspreisdokumentation, da sie neben der Charakterisierung des Unternehmens auch die Auswahl der Verrechnungsmethode beeinflusst.
- » Begründung für die Auswahl der angewendeten **Verrechnungspreismethode** (z.B. Preisvergleichsmethode, Kostenaufschlagsmethode, Profit Split usw.) und Darstellung der **Angemessenheit der Verrechnungspreise** (unter Hinweis auf mögliche Fremdgeschäfte oder auf fremde Unternehmen, die vergleichbare Geschäfte tätigen); und
- » Schriftliche Verträge, die im Vorhinein zur Transaktion abgeschlossen wurden.

Vergleichbar größeren Konzernen sollten also auch KMUs mit verbundenen Unternehmen bzw. Betriebsstätten im **Ausland** die **österreichische Verrechnungspreisdokumentation** für die heimische Gesellschaft regelmäßig bis zur **Abgabe der**



Steuererklärung für das entsprechende Jahr erstellen (typischerweise auf Deutsch oder auf Englisch).

VEREINFACHUNG BEI „COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING NOTIFICATION“

Beim **Country-by-Country Reporting** („länderbezogene Berichterstattung“) muss nicht nur (regelmäßig) die oberste Muttergesellschaft im Konzern den Country-by-Country Report erstellen, auch die anderen Konzerngesellschaften müssen die **Finanzverwaltungen informieren**, welche Gesellschaft den **länderbezogenen Bericht** erstellt, da dieser in Folge zwischen den Finanzverwaltungen ausgetauscht wird. Von der Verpflichtung zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts sind nur große Konzerne mit einem Konzernjahresumsatz von mindestens 750 Mio. € betroffen. In Österreich erfolgt diese Information an die Finanzverwaltung in Form der **VPDG 1 Mitteilung** typischerweise über **FinanzOn-**

line, wobei jede inländische Gesellschaft **jährlich** eine separate Mitteilung abgeben muss.

Die VPR 2021 beinhalten nun eine für Steuerpflichtige begrüßenswerte administrative **Erleichterung** in Verbindung mit dieser Mitteilungspflicht. Für **Wirtschaftsjahre ab 1.1.2022** ist den VPR 2021 folgend eine (neuerliche) Mitteilung nur noch dann erforderlich, wenn sich im Vergleich zu der im Vorjahr abgegebenen Mitteilung **Änderungen** ergeben (etwa, wenn sich die oberste Muttergesellschaft ändert oder die Berichtspflicht nicht mehr übernommen wird). Sofern für eine Gesellschaft das **Ende der Zugehörigkeit** zu einer **multinationalen Unternehmensgruppe** eintritt, muss eine "Leermeldung" via FinanzOnline abgegeben werden – es besteht dann keine Verpflichtung mehr, eine Mitteilung i.Z.m. der länderbezogenen Berichterstattung abzugeben.

Medieninhaber, Herausgeber und Verleger:
Klienten-Info - Klier, Krenn & Partner KG
Redaktion: H. Krenn, 1190 Wien, Döblinger Hauptstraße 56/4
Richtung: unpolitisch & unabhängig – Die Management-Info widmet sich Themen aus der Welt der Unternehmensberatung und aus dem Wirtschaftsrecht und ist speziell für Klienten von Steuer- u. Unternehmensberatungskanzleien bestimmt.
Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr.
Kontakt: Klienten-Info: Tel. 01/929 15 91-0;
E-Mail: office@klienten-info.at, Internet: www.management-info.at