



Finaler OECD-Bericht zu Pillar I – Amount B vom 19.2.2024

Standardisiertes Benchmarking für baseline marketing and distribution activities



Mag. Martin Hummer, StB

ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

Am 19.2.2024 hat das OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS den finalen Bericht zu Pillar One – Amount B veröffentlicht. Für sog. baseline and distribution activities stellt die OECD – größenunabhängig – eine standardisierte Preismatrix mit fremdüblichen Bandbreiten zur Verfügung. Leider können die ambitionierten Ziele (Vereinfachung der Berechnung, Schaffung von Rechtssicherheit und Verringerung des Dokumentationsaufwandes) nur bedingt erreicht werden. Unterschiedliche Umsetzungen in den Staaten dürften zudem die Anwendbarkeit einschränken. Nachfolgend wird ein Überblick über die Inhalte dieses Berichts gegeben.

1. Executive Summary

Die OECD hat am 19.2.2024 den finalen Bericht zu „Pillar One – Amount B“ veröffentlicht.¹ Für Routinetätigkeiten im Bereich Marketing und Vertrieb (baseline and distribution activities) wird auf Basis der Faktorintensität und der Industriegruppe eine standardisierte Preismatrix mit fremdüblichen EBIT-Margen (return on sales) zur Verfügung gestellt.

Mit der standardisierten Preismatrix sollen grenzüberschreitende Verrechnungspreiskonflikte reduziert werden.² Der aktuelle Bericht wurde daher als Anhang zu Kapitel IV (Verwaltungsansätze zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten) der OECD-VPL 2022 übernommen.³

2. Einleitung

Den Staaten wird ein Umsetzungswahlrecht eingeräumt. Diese können wählen, ob sie den Ansatz überhaupt umsetzen,⁴ dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht einräumen oder die Anwendung verbindlich vorschreiben.⁵ Entscheidet sich ein Staat dafür, den

vereinfachten Ansatz für die qualifying transactions of tested parties in their jurisdiction umzusetzen, dann ist dieser für Wirtschaftsjahre ab dem 1.1.2025 anwendbar.

Der OECD-Bericht markiert nur vordergründig einen Schlusspunkt, die Arbeiten sind aber keineswegs abgeschlossen. Das Inclusive Framework wollte – aufgrund von zahlreichen Vorbehalten von Indien⁶ – noch bis 31. März 2024 hinsichtlich des Anwendungsbereichs das optionale additional optional qualitative scoping criterion formulieren. Bis zur Drucklegung wurde allerdings dazu leider seitens der OECD nichts verlautbart.

Entscheidet sich ein Staat für die Umsetzung des vereinfachten Ansatzes in Bezug auf in ihrem Land ansässige konzernzugehörige Vertriebsgesellschaften, dann ist der andere Mitgliedstaat grundsätzlich nicht daran gebunden. Allerdings hat man sich darüber verständigt, den von einer sog. low-capacity jurisdiction angewandten vereinfachten Ansatz im anderen Mitgliedstaat zu akzeptieren. Diese Verständigung dürfte durch bilaterale



Verständigungsvereinbarungen umgesetzt werden, das Inclusive Framework arbeitet noch an der konkreten rechtlichen Umsetzung dieses Commitments. Auch die bis 31. März 2024 angekündigte Abstimmung und Veröffentlichung der Liste der low-capacity-jurisdiction ist noch ausständig. Diese Liste soll dann auf der Seite der OECD abrufbar sein.

Das Inclusive Framework hat auch die Working Party 1 ermächtigt, den Kommentar des OECD-Musterabkommens in Artikel 25 im Hinblick auf den vereinfachten Ansatz abzuändern. Auch diese Arbeiten sollen ursprünglich bis Ende 2024 abgeschlossen sein und in das nächste Update des OECD-Musterabkommens einfließen.⁷

3. Begriffsbestimmungen

In dem Kapitel „Special considerations for baseline distribution activities“ werden zunächst die im OECD-Bericht verwendeten Begriffe erläutert.⁸ Darin wird beispielsweise für wholesale distributions eine 20-prozentige de-minimis-Regel etabliert und bei den operating expenses klargestellt, dass sog. pass-through costs ausgenommen sind. Bedeutsam sind vor allem aber auch die Begriffe „net revenues“, „EBIT“, „return on sales“, „net operating assets“, „OAS“ und „OES“ sowie „industry grouping“, da diese in weiterer Folge – insb. bei den Anwendungsvoraussetzungen – eine zentrale Rolle spielen.

4. Gliederung

Einleitend wird im Kernbereich des Berichts darauf verwiesen, dass der in Annex IV implementierte, vereinfachte Ansatz auf

den Kapiteln I – III und Section E des Kapitels IV der OECD-VPL basiert und insofern im Lichte dieser allgemeinen Vorschriften zu interpretieren ist.⁹ Der Bericht gliedert sich in folgende sieben Punkte (plus zwei Anhänge):

- Considerations regarding the application of the simplified and streamlined approach (Überlegungen zur Anwendung)¹⁰
- Transactions in scope (Transaktionen im Anwendungsbereich)
- Application of the most appropriate method principle to in-scope transactions (Anwendung der TNMM¹¹ als angemessenste Methode)
- Determining the return under the simplified and streamlined approach (Methodik der Preisbildung)
- Documentation (Dokumentation)
- Transitional issues (Diskussionsthemen iZm der erstmaligen Anwendung)
- Tax certainty and elimination of double taxation (Rechtssicherheit und Beseitigung von Doppelbesteuerung)
- Appendix A – Relevant benchmarking search criteria¹²
- Appendix B – Illustrative examples¹³

Jene Staaten, welche sich zur Umsetzung des vereinfachten Ansatzes entschieden haben, werden noch auf der Homepage der OECD veröffentlicht. Diese Staaten haben dann zwei Möglichkeiten, den vereinfachten Ansatz umzusetzen:¹⁴

- Option für den Steuerpflichtigen: Werden die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des vereinfachten Ansatzes erfüllt, dann hat der Steuerpflichtige eines Landes die Möglichkeit sich für die Anwendbarkeit dieses Ansatzes zu entscheiden.¹⁵
- Verpflichtung des Steuerpflichtigen: In diesem Fall sind der

Flaggenparade der OECD-Länder





Steuerpflichtige und die lokale Finanzverwaltung gebunden, den vereinfachten Ansatz zu berücksichtigen, wenn die Voraussetzungen erfüllt werden.

In jenen Staaten, in denen der vereinfachte Ansatz anwendbar ist (vgl. die noch zu veröffentlichende Länderliste auf der OECD-Homepage) gilt ein Transferpreis innerhalb der Bandbreiten des globalen Datensets als fremdüblich. Der andere Staat ist aber nicht gebunden, wenn dort der vereinfachte Ansatz nicht umgesetzt ist. Steuerpflichtige sollten sich nicht auf die Preismatrix stützen, wenn dort der vereinfachte Ansatz nicht anwendbar ist.¹⁶ Die fehlende Umsetzungsverpflichtung und die fehlende Bindungswirkung führen dazu, dass mitunter in einem Staat der vereinfachte Ansatz gilt und im anderen Staat nicht. Ein erhöhter Dokumentationsaufwand und zunehmende Verrechnungspreiskonflikte könnten die Folge sein, was der Zielsetzung des OECD-Berichts zuwiderläuft.

6. Transactions in scope

Qualifying transactions

Als qualifying transactions gelten folgende zwei Transaktionsarten:¹⁷

- Buy-Sell-Marketing- und Vertriebstransaktionen, wobei die Vertriebsgesellschaft Waren von einem oder mehreren verbundenen Unternehmen für den Großhandelsvertrieb¹⁸ an nicht verbundene Unternehmen kauft, sowie
- Transaktionen von Handelsvertretern und Kommissionären, wobei der Handelsvertreter oder Kommissionär am Großhandelsvertrieb von Waren an nicht verbundene Parteien durch ein oder mehrere verbundene Unternehmen beteiligt ist.

Im Umkehrschluss sind Vertriebstransaktionen an verbundene Unternehmen vom Anwendungsbereich ausgeschlossen.

Scoping criteria

Zudem müssen für den Anwendungsbereich die beiden qualitativen (wirtschaftliche) und quantitativen Kriterien kumulativ erfüllt sein:¹⁹

- Qualitatives Kriterium: Auf Basis des Funktions- und Risikoprofils der tested party muss ein Pricing nach einer einseitigen Methode, insbesondere der TNMM, möglich sein.^{20,21} Bis Ende März 2024 wollte die OECD noch zusätzliche qualitative Kriterien erarbeiten, welche dann von den Staaten optional umgesetzt werden können.²²
- Quantitatives Kriterium: Das Ratio von operating expenses²³/sales (= Betriebskostenintensität) der tested party muss sich in einer Bandbreite von 3 Prozent bis 20 Prozent bzw. 30 Prozent bewegen.²⁴ Bei der Berechnung ist ein gewichteter Durchschnitt der letzten drei Jahre zu bilden.²⁵

Out of scope transactions

In jedem Fall ist die Anwendbarkeit des vereinfachten Ansatzes ausgeschlossen, wenn eines der beiden Kriterien erfüllt ist:²⁶

- Die qualifying transaction bezieht sich auf den Vertrieb von nicht-körperlichen Wirtschaftsgütern wie zB. digitalen Wirtschaftsgütern²⁷, Dienstleistungen oder die Vermarktung, den

Handel oder den Vertrieb von commodities,^{28,29} oder

- Die tested party führt neben den qualifying transactions auch non-distribution activities wie zB. Produktion, Forschung & Entwicklung, Beschaffung oder Finanzierung³⁰ aus, wenn die qualifying transactions (Vertriebsaktivitäten) nicht separat breibeist werden können.^{31,32}

7. Application of the most appropriate method principle to in-scope transactions

Dieser Abschnitt ist im Lichte von Tz 13a und 17 zu sehen, wonach bei der tested party ein Pricing nach einer einseitigen Methode (dh. grundsätzlich nach der TNMM) möglich sein muss, um in den Anwendungsbereich des Amount B-Ansatzes zu kommen. Wenn allerdings ein interner Preisvergleich besser geeignet ist als die TNMM, dann kann dieser interne Preisvergleich anstelle des vereinfachten Ansatzes angewandt werden.³³

8. Determining the return under the simplified and streamlined approach

Pricing matrix

Für die qualifying transactions wird als fremdübliche Bandbreite der Transferpreise eine standardisierte Preismatrix zur Verfügung gestellt. Die Details und Kriterien der von der OECD durchgeführten Datenbankabfrage sind Appendix A zu entnehmen.³⁴ Als Nettogewinnindikator wird auf den return on sales (ROS, Umsatzrendite, EBIT-Marge) abgestellt. Als Faktorintensitätskennzahlen für die Gruppierung in der Matrix wurden die operating asset intensity, OAS (= Nettobetriebsvermögen) sowie die operating expense intensity, OES (= Betriebskostenintensität) verwendet.

| Factor Intensity | | | Industry Group 1 | Industry Group 2 | Industry Group 3 |
|------------------|--------------------|------------|------------------|------------------|------------------|
| A | OAS > 45 % | Any OES | 3,50 % | 5,00 % | 5,50 % |
| B | OAS 30 % - 44,99 % | Any OES | 3,00 % | 3,75 % | 4,50 % |
| C | OAS 15 % - 29,99 % | Any OES | 2,50 % | 3,00 % | 4,50 % |
| D | OAS < 15 % | OES > 10 % | 1,75 % | 2,00 % | 3,00 % |
| E | OAS < 15 % | OES < 10 % | 1,50 % | 1,75 % | 2,25 % |

Zur Ermittlung der Standardvergütung sind für die tested party drei Schritte durchzuführen:³⁵

- Ermittlung der Industriegruppe:³⁶ Wenn die Tätigkeit mindestens zu 80 Prozent (bemessen vom Umsatz) in einer Industriegruppe stattfindet, dann soll ausschließlich diese Industriegruppe maßgeblich sein. Die drei Industriegruppen werden in den Begriffsbestimmungen konkretisiert.³⁷
- Ermittlung der Faktorintensität:³⁸ Auch die OAS und die OES werden in den Begriffsbestimmungen erläutert. Die OAS ist das Verhältnis von net operating assets³⁹/net revenue⁴⁰, die OES jenes von operating expenses⁴¹/net revenue. Die Kennzahlen werden dabei auf Basis eines gewichteten Durchschnitts der drei vorangegangenen Jahre berechnet.⁴²



- Ermittlung der Bandbreite nach der Preismatrix:⁴³ Unter Umständen ist die Umsatzrendite zu gewichten.

Die Umsatzrendite unterliegt einer Schwankungsbreite von 0,5 Prozentpunkten (nach oben und unten).⁴⁴ Auf Basis der Preismatrix (1,50 Prozent bis 5,5 Prozent) ergibt sich damit eine fremdübliche EBIT-Marge von 1 Prozent bis 6 Prozent. Wenn die konkrete Marge der Vertriebsgesellschaft außerhalb der Bandbreite der Preismatrix liegt, dann hat eine ex-post Anpassung zu erfolgen.⁴⁵ Die Preismatrix soll mindestens alle fünf Jahre aktualisiert werden, wobei bestimmte Finanzdaten jährlich oder bei Notwendigkeit aktualisiert werden sollen.⁴⁶

Operating expense cross-check

Wenn die Umsatzrendite außerhalb der sog. operating expense cap-and-collar range liegt, dann erfolgt eine Anpassung der Umsatzrendite. Die standardisierte Preismatrix wird damit auf Basis der Kostenaufschlagsmethode verprobt.⁴⁷ Der Korridor des zulässigen Kostenaufschlags liegt zwischen 10 Prozent und 40 Prozent bzw. 70 Prozent (je nach Faktorintensität). Bei den sog. qualifying jurisdictions kommt eine Obergrenze von 45 Prozent bis 80 Prozent zur Anwendung.

| Operating expense cap-and-collar range | | | |
|--|-------------------|--|-------------|
| Factor intensity | Default cap rates | Alternative cap rates for qualifying jurisdictions | Collar rate |
| OAS A | 70 % | 80 % | 10 % |
| OAS B + C | 60 % | 70 % | |
| OAS D + E | 40 % | 45 % | |

Folgende vier Schritte sind für die tested party durchzuführen:⁴⁸

- Ermittlung des Kostenaufschlages:⁴⁹ Das EBIT wird dabei ins Verhältnis zu den operating expenses gesetzt, um einen Kostenaufschlag für die Transaktion zu berechnen.
- Bestimmung der operating expense cap-and-collar range lt. obiger Matrix:⁵⁰ Die Einstufung erfolgt anhand der Faktorintensität und der cap-and-collar rates.
- Vergleich des Kostenaufschlags der tested party mit der cap-and-collar lt. Schritt 2.⁵¹
- Allenfalls Anpassung der Umsatzrendite auf Basis des Kostenaufschlags:⁵² Wenn die zustehende EBIT-Marge bei Umrechnung in einen Kostenaufschlag auf die operativen Kosten außerhalb des Korridors liegt, dann erfolgt eine Anpassung der EBIT-Marge zum nächstgelegenen Punkt innerhalb des Korridors.⁵³

Data availability mechanism for qualifying jurisdictions

Für qualifying jurisdictions (die Liste der qualifying jurisdictions sollte ursprünglich noch bis 31.3.2024 auf der OECD-Homepage veröffentlicht werden) soll die Umsatzrendite (ROS) formelhaft durch Risikozuschläge auf die in der Preismatrix angeführten ROS entsprechend angepasst werden.⁵⁴ Dabei wird das net risk

adjustment percentage (= Nettorisikooanpassungsprozentsatz) aufgrund nachfolgender Tabelle mit 85 Prozent des OAS der tested party multipliziert, um zum angepassten ROS zu kommen.

| Sovereign Credit Rating Category | | Net risk adjustment % |
|----------------------------------|------|-----------------------|
| Investment grade | BBB+ | 0 % |
| | BBB | 0 % |
| | BBB- | 0,3 % |
| Non-Investment grade | BB+ | 0,7 % |
| | BB | 1,2 % |
| | BB- | 1,8 % |
| | B+ | 2,8 % |
| | B | 3,8 % |
| | B- | 4,9 % |
| | CCC+ | 5,9 % |
| | CCC | 7,5 % |
| | CCC- | 8,6 % |

Bei der Bestimmung des Nettorisikooanpassungsprozentsatzes ist eine Fünfjahresbetrachtung anzustellen. Wenn man berücksichtigt, dass die Risikozuschläge mit max. 85 Prozent zu multiplizieren sind, dann kann der max. Aufschlag auf den ROS max. 7,3 Prozent betragen (8,6 Prozent * 85 Prozent).

9. Documentation

Ausgehend vom dreigliedrigen Dokumentationsansatz wie er in Kapitel V OECD-VPL dargestellt ist, auferlegt der „vereinfachte Ansatz“ (simplified and streamlined approach) zusätzliche Dokumentationsanfordernisse. Im Local File sind alle Informationen darzustellen, welche notwendig sind, um zu beurteilen, ob die qualifying transactions die scoping criteria (Anwendungsvoraussetzungen) erfüllen und ob der vereinfachte Ansatz richtig angewandt wurde.⁵⁵ Dies bedeutet konkret, dass im Local File folgende Informationen zu geben sind:⁵⁶

- Transaktionsbeschreibung inkl. Funktions- und Risikoanalyse
- Schriftlicher Vertrag
- Berechnungen betreffend der Parameter der qualifying transactions (zB. Faktorintensität, Industriegruppe, Umsatz, EBIT, Länderspezifika, etc.)
- Information betreffend die Verknüpfung der Finanzzahlen mit dem Jahresabschluss

Grundsätzlich muss sich der Steuerpflichtige bei erstmaliger Anwendung im Local File mindestens drei Jahre binden.⁵⁷

10. Transitional issues

Der Steuerpflichtige kann sein Business umstrukturieren, um in



den Anwendungsbereich des vereinfachten Absatzes zu kommen oder um herauszufallen. Allerdings kann dies eine abgeltungspflichtige Konzernstrukturänderung mit Übertragung von Funktionen und Risiken iSv Kapitel IX OECD-VPL bedeuten.⁵⁸

Die Länder können aber gesetzliche Vorkehrungen treffen, um Umstrukturierungen zur Erzielung von Steuervorteilen insb. der Nutzung von Verlustvorträgen zu unterbinden.⁵⁹

11. Tax certainty and elimination of double taxation

Aufgrund des Umsetzungswahlrechts der Länder sind Verrechnungspreiskonflikte vorprogrammiert. Der Bericht führt dazu aus:

- Kommt es aufgrund unterschiedlicher Umsetzungen in den Ländern zu Verrechnungspreiskonflikten, so ist – sofern eine Korrektur im kurzen Wege nicht möglich ist – das Verständigungsverfahren unter Außerachtlassung des vereinfachten Verfahrens auf Basis der bisherigen Regelungen in den OECD-VPL zu führen.⁶⁰
- Wenn der vereinfachte Ansatz in einem Land nicht umgesetzt wurde, dann kann diese Finanzverwaltung einen fremdunüblichen Transferpreis nur auf Basis der allgemeinen Regelungen der OECD-VPL korrigieren.⁶¹
- Selbst wenn in einem Land der vereinfachte Ansatz vorgeschrieben ist (Option 2), so ist – sofern eine Korrektur im kurzen Wege nicht möglich ist – das Verständigungsverfahren unter Außerachtlassung des vereinfachten Verfahrens auf Basis der bisherigen Regelungen in den OECD-VPL zu führen.⁶²

Entgegen den Ausführungen im Bericht ist allerdings zu befürchten, dass die den vereinfachten Ansatz umsetzenden Länder auch im Rahmen eines Verständigungsverfahrens ihre Position nur schwer aufgeben werden. Eine echte Rechtssicherheit besteht daher nur für jene Fälle, in denen beide Länder das vereinfachte Verfahren umgesetzt haben.⁶³

12. Die weiteren geplanten Schritte

Die OECD hatte zunächst angekündigt, bis 31.3.2024⁶⁴ im Nachgang an den vorliegenden Bericht noch folgende Aspekte ausarbeiten zu wollen:

- Zusätzliche qualitative Kriterien zu den scoping criteria (Anwendungskriterien). Diese können dann optional von den Ländern umgesetzt werden.⁶⁵
- Veröffentlichung der Liste der low-capacity jurisdictions (verpflichtende Akzeptanz des vereinfachten Ansatzes gegenüber diesen Ländern).
- Veröffentlichung der Liste der qualifying jurisdictions (formelhafter Länderrisikozuschlag).

Die unterschiedliche Umsetzung in den Ländern kann zu Doppelbesteuerung führen, sodass im Kommentar zu Art 25 des OECD-Musterabkommens der Wortlaut angepasst werden soll.⁶⁶ ■

- 1 OECD (2024), Pillar One – Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/21ea168b-en> (Zugriff am 14.03.2024).
- 2 OECD, Pillar One – Amount B, S 3.
- 3 OECD, Pillar One – Amount B, S 5.
- 4 Der OECD-Bericht gibt aktuell nicht an, welche Länder sich zur Annahme von Amount B verpflichtet haben.
- 5 OECD, Pillar One – Amount B, S 5.
- 6 OECD, Pillar One – Amount B, S 8-9: Die Vorbehalte Indiens geben Anlass dazu, dass der an sich „finale“ Bericht in Details noch abgeändert bzw. ergänzt wird.
- 7 OECD, Pillar One – Amount B, S 5.
- 8 OECD, Pillar One – Amount B, S 10-13.
- 9 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 3.
- 10 Nichtamtliche Übersetzung des Verfassers. Der OECD-Bericht ist aktuell nicht in deutscher Sprache verfügbar.
- 11 transactional net margin method.
- 12 Annex A beschreibt die benchmarking Suchkriterien, welche vom Inclusive Framework für das globale Datenset (Preismatrix) verwendet wurden.
- 13 Annex B enthält 8 Beispiele zur Erläuterung.
- 14 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 7.
- 15 Die Option gilt mindestens für 3 Jahre und ist zweckmäßig im Rahmen der Dokumentation im Local File abzugeben.
- 16 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 6.
- 17 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 10.
- 18 OECD, Pillar One – Amount B, S 10: Die Definition von Wholesale distribution enthält eine de-minimis-Regel. Bei Unternehmen, die Waren auf Großhandels- und Einzelhandelsebene vertreiben, kann davon ausgegangen werden, dass lediglich wholesale distributions vorliegen, wenn der gewogene durchschnittliche Nettoeinzelhandelsumsatz (net retail revenue) der letzten drei Jahre 20 Prozent des gewogenen durchschnittlichen Gesamt-nettoumsatzes der Vertriebsgesellschaft nicht übersteigt.
- 19 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 13.
- 20 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 15-21: Der OECD-Bericht verweist auf die allgemeinen Aussagen in den OECD-VPL, welche für die Anwendbarkeit einer einseitigen Methode, insb. der TNMM, relevant sind.
- 21 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 17: Nach den Erläuterungen ist der vereinfachte Ansatz auch dann nicht anwendbar, wenn ein interner Preisvergleich möglich ist.
- 22 OECD, Pillar One – Amount B, S 6: Insbesondere Indien hat einen Vorbehalt hinsichtlich des qualitativen Kriteriums eingebracht.
- 23 OECD, Pillar One – Amount B, S 12: Die Definition von operating expenses stellt klar, dass sog. Pass-through costs von den operating expenses auszuscheiden sind.
- 24 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 13: In Bezug auf das obere Ende wird den Staaten ein Wahlrecht eingeräumt. Die konkrete Umsetzung der Staaten bleibt daher abzuwarten.
- 25 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 24: Wenn die qualifying transaction aber noch nicht drei Jahre lang besteht, dann kann (ausnahmsweise) auch auf einen Zeitraum von zwei bzw. einem Jahr abgestellt werden.
- 26 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 14.
- 27 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 25.
- 28 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 14a und 25 – 30.
- 29 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 26-31: Die Erläuterungen enthalten eine Definition dessen, was unter commodity (= Rohstoff) zu verstehen ist, für welche gewöhnlich ein Markt- oder Börsenpreis vorhanden ist.
- 30 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 33: Die Erläuterungen enthalten Beispiele für non-distribution activities.
- 31 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 14b und 32-39.



- 32 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 34: Auch bundled transaction, als Beispiel wird hier der Verkauf einer Ware und einer Dienstleistung in einem Leistungsbündel zu einem Gesamtpreis genannt, sind nach der Erläuterung ausdrücklich out of scope transactions, wenn die Segmentierung nicht gelingt. Die Tz 36–37 enthalten Beispiele dafür, wo eine Separierung schwierig sein kann, zB wenn im Zusammenhang mit Produkten Patente geschaffen werden, oder wenn im Zusammenhang mit dem Verkauf von körperlichen Wirtschaftsgütern Kundenfinanzierungen angeboten werden (zB in der Automobilindustrie).
- 33 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 42.
- 34 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 44.
- 35 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 47.
- 36 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 47a.
- 37 OECD, Pillar One – Amount B, S 12: Gruppe 1 enthält zB perishable foods etc., Gruppe 2 IT hardware and components etc. und Gruppe 3 medical machinery etc.
- 38 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 47b.
- 39 OECD, Pillar One – Amount B, S 12: Net operating assets refers to the tangible and intangible fixed assets plus working capital calculated on an average basis for a relevant year in accordance with applicable accounting standards. Tangible fixed assets include assets property, plant and equipment net of accumulated depreciation, plus land plus net capital leases. Intangible fixed assets include all intangible fixed assets, net of accumulated amortization, but excluding goodwill. Working capital is the sum of stock plus debtors less creditors.
- 40 OECD, Pillar One – Amount B, S 11: Net revenues refers to total sales revenues excluding any sales returns, allowances, and discounts, calculated in accordance with applicable accounting standards.
- 41 OECD, Pillar One – Amount B, S 12: Operating expenses refers to total costs excluding costs of goods sold, pass-through costs appropriately excluded under the accurate delineation of the transaction and costs related to financing, investment, activities or income taxes, calculated in accordance with applicable accounting standards. Moreover, operating expenses should not include any exceptional items that are unrelated to recurring business operations, which should be quantified in accordance with applicable accounting standards.
- 42 OECD, Pillar One – Amount B, S 12.
- 43 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 47c.
- 44 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 48.
- 45 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 49.
- 46 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 55.
- 47 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 51.
- 48 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 52.
- 49 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 52a.
- 50 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 52b.
- 51 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 52c.
- 52 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 52a.
- 53 Vor Augen hat man hier offenbar funktionsschwache Vertriebsgesellschaften.
- 54 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 53 ff.
- 55 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 57.
- 56 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 60.
- 57 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 65.
- 58 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 67–69.
- 59 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 70.
- 60 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 72, 75–76.
- 61 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 77.
- 62 OECD, Pillar One – Amount B, Tz 78.
- 63 Welche Position Österreich in Bezug auf die Umsetzungsoptionen einnehmen wird bleibt noch abzuwarten.
- 64 OECD, Pillar One – Amount B, S 6 + 7.
- 65 Hintergrund sind die Vorbehalte Indiens betreffend die bessere Unterscheidung zwischen Routinetätigkeiten (baseline marketing and distribution) und höherwertigen Vertriebstätigkeiten.
- 66 OECD, Pillar One – Amount B, S 7.
- 67 Üblicherweise werden Datenbankstudien regional erstellt, das heißt zB für Europa (paneuropäische Studie).

Resümee

Die Zielsetzungen des Inclusive Framework der OECD zu Pillar One – Amount B waren hochgesteckt. Ob diese in der Praxis erfüllt werden können, muss sich allerdings erst noch weisen. Die Anwendungsvoraussetzungen, die Umsetzungswahlrechte der Länder, generell die komplexe Regelung und die überbordenden Dokumentationsanforderungen könnten zu Stolpersteinen in der praktischen Umsetzung werden. Auch die Anzahl der Verständigungsverfahren könnte nicht sinken, sondern sogar steigen, wenn die Länder den vereinfachten Ansatz für baseline marketing and distribution activities unterschiedlich umsetzen. Insofern ist zu befürchten, dass die angestrebten Ziele der praktischen Vereinfachung und Erhöhung der Rechtssicherheit für viele Steuerpflichtige zu hoch hängen.

Die Neuregelung könnte auch zum Bumerang für nach paneuropäischen Datenbankstudien⁶⁷ ausgesteuerte Vertriebsgesellschaften werden. In Ländern in welchen der vereinfachte Ansatz zwingend anzuwenden ist, scheidet eine paneuropäische Datenbankstudie von vorneherein aus. Aber auch wenn der vereinfachte Ansatz nur optional gilt ist zu befürchten, dass sich die Finanzverwaltungen dieser Länder an der standardisierten Preismatrix nach Pillar One – Amount B orientieren werden.

Die von der OECD ursprünglich bis Ende März 2024 geplanten Adaptierungen des „finalen“ Berichts sowie die Umsetzungsalternativen in Bezug auf die dann ab 1.1.2025 anzuwendenden Regelungen in den Ländern sind zu beobachten bzw. bleiben jedenfalls spannend. Über die weiteren Entwicklungen werden wir Sie auf dem Laufenden halten.