

ANPASSUNG EINER BESTEHENDEN EU-TPD AUF BASIS DER VPDG-DURCHFÜHRUNGSVERORDNUNG



MAG. MARTIN HUMMER

StB, Teamleiter der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

Das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) wurde als Teil des Abgabenänderungsgesetzes 2016 (EU-AbgÄG 16) kundgemacht.¹ Für Wirtschaftsjahre ab dem 1.1.2016 besteht damit erstmals eine gesetzliche Dokumentationspflicht in Österreich. Darüber hinaus ist zu beachten, dass in anderen Ländern bisher schon häufig gesetzliche Dokumentationspflichten bestanden haben oder solche im Zuge der jüngsten internationalen OECD-Empfehlung² geschaffen werden und die neuen Dokumentationsentwicklungen über die bestehenden Dokumentationsanforderungen nach dem EU-Verhaltenskodex (EU-TPD) hinausgehen. Für den Steuerpflichtigen ergibt sich daher ab 1.1.2016 zwingend die Notwendigkeit, entweder erstmals eine Dokumentation nach der VPDG-DV aufzubauen oder die bestehende Dokumentation den neuen Anforderungen anzupassen. Gerade auf diesen Anpassungsbedarf einer bestehenden EU-TPD soll in der Folge der Focus gelegt werden.

GESETZLICHE DOKUMENTATIONSPFLICHT

Für eine multinationale Unternehmensgruppe ist ein länderbezogener Bericht (Country-by-Country-Reporting) zu erstellen, wenn der Gesamtumsatz in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr gemäß dem konsolidierten Abschluss mindestens 750 Millionen Euro beträgt.³ Zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts ist im Regelfall die oberste Muttergesellschaft verpflichtet, wenn diese in Österreich ansässig ist, oder ansonsten eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit, die in die Verpflichtungen einer obersten Muttergesellschaft eingetreten ist.⁴

Eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe hat ein Master File sowie ein Local File zu erstellen, wenn in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren die Umsatzerlöse den Betrag von 50 Millionen Euro überschritten haben.⁵ § 3 Abs. 2 VPDG enthält in Bezug auf die einzelne grenz-

überschreitende Transaktion keine Wesentlichkeitsgrenze, sodass sämtlich grenzüberschreitende Transaktionen zu dokumentieren sind. Ungeachtet des Abs. 2 ist eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe auf Ersuchen des zuständigen Finanzamtes zur Vorlage eines Master File verpflichtet, wenn nach den Bestimmungen eines anderen Staates oder Gebietes durch eine dort ansässige Geschäftseinheit ein Master File zu erstellen ist.⁶

Neben diesem VPDG bestehende Dokumentationspflichten bleiben unberührt.⁷ Da das BMF in Rz 302 ff VPR 2010 die Meinung vertritt, dass sich die Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation aus der BAO ergibt und sich Inhalt und Gliederung der Dokumentation aus Kapitel V OECD-VPG ableiten lassen, sind die Inhalte der VPDG-DV analog auch dann anwendbar, wenn die Umsatzgrenzen der VPDG-DV nicht überschritten werden. Da sich die Inhalte der VPDG-DV am BEPS Action 13: 2015 Final Report, welcher in das neue Kapitel V der OECD-VPG übernommen wird, orientieren, und die neuen Dokumentationsanforderungen über jene der EU-TPD hinausgehen, ist eine international akkordierte Verrechnungspreisdokumentation für Wirtschaftsjahre ab 1.1.2016 an der VPDG-DV bzw. dem neuen Kapitel V OECD-VPG samt Anhängen I und II auszurichten.

DOKUMENTATIONSUMFANG

Das VPDG enthält eine Verordnungsermächtigung.⁸ Der Begutachtungsentwurf der Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung (VPDG-DV) ist am 25.5.2016 veröffentlicht worden. Die Gesetzwerdung bleibt also noch abzuwarten. Es sind aber hinsichtlich der Dokumentationsinhalte keine (wesentlichen) Änderungen zu erwarten, da sich die Verordnung an den international abgestimmten Vorgaben orientiert.

In der Verordnung werden detailliert die gesetzlichen Dokumentationsinhalte von Master File und Local File dargelegt.

„Master File“ ist ein Bericht über die weltweite Geschäftstätigkeit und Verrechnungspreispolitik der multinationalen Unternehmensgruppe.⁹ Die Stammdokumentation enthält grundsätzlich die Informationen für die multinationale Unternehmensgruppe als Ganzes. Ungeachtet dessen ist eine Dokumentation gegliedert nach einzelnen Geschäftsbereichen dann zulässig, wenn sie stichhaltig durch die konkreten Sachverhalte gerechtfertigt werden kann, z.B. weil die multinationale Unternehmensgruppe so aufgebaut ist, dass manche größere Geschäftsbereiche weitgehend unabhängig sind, oder weil manche Geschäftsbereiche erst vor kurzem erworben wurden.¹⁰ Das Master File besteht aus einer Verrechnungspreisdokumentation mit umfassenden Informationen zur gesamten Unternehmensgruppe und deckt insbesondere folgende Teilbereiche ab:

- Organisationsaufbau der multinationalen Unternehmensgruppe,
- Beschreibung der Geschäftstätigkeit,
- Dokumentation der immateriellen Werte,
- Dokumentation der unternehmensgruppeninternen Finanztätigkeiten,
- Dokumentation der Finanzanlage- und Steuerpositionen.¹¹

„Local File“ ist ein Bericht über die spezifischen (grenzüberschreitenden)¹² gruppeninternen Geschäftsvorfälle einer einzelnen Geschäftseinheit.¹³ Das Local File umfasst spezielle Informationen zu Geschäftsvorfällen der jeweiligen Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe und deckt insbesondere folgende Teilbereiche ab (Informationen zu Finanztransaktionen der Geschäftseinheit sowie zur Vergleichbarkeitsanalyse):

- Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit,
- Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle,
- Finanzinformationen.¹⁴

ANPASSUNG EINER BESTEHENDEN EU-TPD

Da bereits bislang aus der BAO eine Dokumentationsverpflichtung abzuleiten war bzw. jedenfalls aus Gründen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten und der damit verbundenen Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen eine Dokumentation geboten war, haben viele – vor allem größere Unternehmensgruppen – eine VP-Dokumentation, die nach den Vorgaben des EU-Verhaltenskodex (EU-TPD) aufgebaut ist. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, wie diese EU-TPD an die neuen Dokumentationsanforderungen angepasst werden kann.

Bei der Anpassung sind folgende Grundsätze zu beachten:

- Die inhaltlichen Anforderungen einer VP-Dokumentation wurden in der VPDG-DV in Übereinstimmung mit dem neuen Kapitel V der OECD-VPG im Vergleich zu den Anforderungen nach dem EU-Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation wesentlich ausgeweitet. Die Dokumentation entsprechend dem EU-Verhaltenskodex ist um die in der VPDG-DV explizit angesprochenen Punkte zu ergänzen. Die Verordnung enthält aber keine Vorgaben,

unter welchen Gliederungspunkten des EU-Verhaltenskodex die in der Verordnung angesprochenen Punkte erläutert werden sollen.

- Nach dem EU-Verhaltenskodex besteht die Möglichkeit, einzelne Elemente des Local File in das Master File aufzunehmen, anstatt im Local File darzustellen (z.B. Local File Österreich). Dies ist auch nach dem VPDG sowie der VPDG-DV vertretbar, wenn die inhaltlichen Anforderungen des VPDG sowie der VPDG-DV erfüllt sind. Dies geht implizit aus den Erläuterungen hervor, wonach die Anforderungen des Local Files durch einen spezifischen Querverweis auf im Master File enthaltene Informationen sichergestellt werden kann. Die Grundstruktur der bisherigen Dokumentation kann daher grundsätzlich beibehalten werden, allerdings ist der Änderungsbedarf durch eine Gegenüberstellung von den Vorgaben nach VPDG-DV und EU-TPD genau zu überprüfen („Ampelprüfung“).

- Der bisherige Kreis der dokumentierenden Gesellschaften kann beibehalten werden, weil die neben dem VPDG bestehenden Dokumentationspflichten nach der BAO unberührt bleiben. Es wäre nicht zweckmäßig, die Dokumentation im Master File und Local File auf Geschäftseinheiten einzuschränken, die in zwei aufeinanderfolgenden Jahren die Umsatzschwelle von EUR 50 Mio. überschreiten. Selbst wenn die Schwellenwerte nicht überschritten werden, wird die Dokumentation den Vorgaben der VPDG-DV folgen.

- Derzeit ist noch unklar, ob und wie weit auch ausländische Betriebsstätten unter die Dokumentationspflichten des VPDG fallen. Davon abgesehen bestehen die Dokumentationspflichten von Betriebsstätten-Ergebnissen bzw. der Betriebsstätten-Ergebnisermittlung nach den Vorschriften der BAO sowie nach den Bestimmungen der österreichischen VPR 2010 jedenfalls unverändert weiter, sodass eine separate Betriebsstätten-Doku jedenfalls anzustreben ist.

- Ein Handlungsbedarf für Local Files in den übrigen Ländern (Ausland) ist gegeben, sofern im Ausland eine gesetzliche Dokumentationspflicht mit Strafdrohungen besteht oder ein VP-Prüfrisiko gegeben ist. Die Länderdokumentation sollte daher iSe Priorisierung der Risiken vorgenommen werden.

Bei der Anpassung ist zu entscheiden, ob die EU-TPD angepasst oder in eine Dokumentation gemäß der VPDG-DV überführt werden soll:

Wenn bislang keine Dokumentation besteht, so ist ab 1.1.2016 erstmals verpflichtend eine Dokumentation nach dem Gliederungsschema der VPDG-DV aufzubauen. Wir haben dazu das Dokumentationsmuster angepasst, welches wir gerne im Rahmen der Verrechnungspreis-Packages übermitteln. Es besteht dabei die Wahl zwischen dem Verrechnungspreis-Package BASIC und INTENSIV. Im Rahmen des Verrechnungspreis-Package BASIC erläutern wir im ersten Schritt anhand einer PowerPoint Präsentation im Detail die konkreten Dokumentationspunkte (= Bedienungsanleitung). Überdies werden im zweiten Schritt die einzelnen Transaktionen besprochen (= Fragen & Antworten). Im Rahmen des Verrechnungspreis-Package INTENSIV werden zusätzlich einleitend

die Rahmenbedingungen der Verrechnungspreisgestaltung und – dokumentation im Rahmen eines Workshops erläutert. Den Ablauf und die Kosten entnehmen Sie bitte unserer Homepage¹⁵ bzw. untenstehender Graphik. Zielsetzung der Verrechnungspreis-Packages ist es, den Klienten in die Lage zu versetzen, einen brauchbaren Dokumentationsentwurf effizient und kostengünstig zu erstellen. Die weitere Finalisierung des Entwurfs wird nach Stundensätzen verrechnet. Im Normalfall wird dazu der Entwurf bis zur Finalisierung im Änderungsmodus – im mehrmaligen Hin und Her zwischen Berater und Klient – adaptiert, ergänzt und letztlich finalisiert.

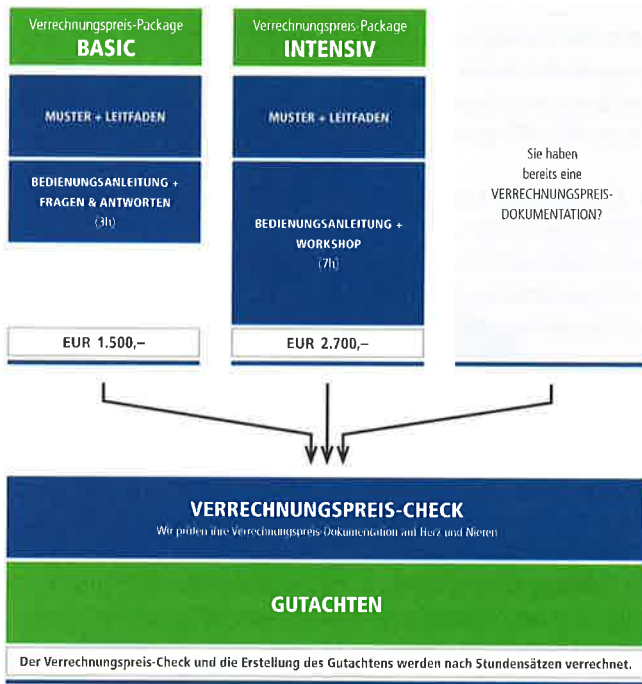


Abbildung 1

Wenn bereits eine EU-TPD vorhanden ist, so ist diese auf Herz und Nieren zu prüfen und einem Belastungsscheck zu unterziehen. Diese Leistungen verrechnen wir nach Stundensätzen. Besteht die Zielsetzung, die EU-TPD an die internationalen OECD-Vorgaben bzw. die VPDG-DV anzupassen, so hat der Klient die Wahl, ob er die bestehende EU-TPD in das den neuen Dokumentationsanforderungen entsprechende ICON Muster überführen und dabei ergänzen möchten (Variante 1). In diesem Fall wird ebenfalls das Dokumentationsmuster übermittelt, allerdings sozusagen außerhalb des Verrechnungspreis-Packages, d.h. ohne eine Bedienungsanleitung zu geben oder einzelne Transaktionen im Detail zu besprechen. In diesem Fall kommen günstigere Pauschalen zum Ansatz, als für die Verrechnungspreis-Packages veranschlagt ist. Zielsetzung ist es auch hier den Klienten in die Lage zu versetzen, einen brauchbaren Dokumentationsentwurf effizient und kostengünstig zu erstellen. Die weitere Finalisierung des Entwurfs wird nach Stundensätzen verrechnet. Im Normalfall wird dazu der Entwurf bis zur Finalisierung von uns bzw. dem Klienten im Änderungsmodus adaptiert, ergänzt und letztlich finalisiert.

Es besteht im Falle einer bereits bestehenden EU-TPD aber auch die Wahl, die grundsätzliche Gliederung nach EU-TPD beizubehalten. In diesem Fall wird die bestehende Dokumentation darauf

geprüft, inwiefern Adaptierungen oder Ergänzungen entsprechend der VPDG-DV erforderlich sind (Variante 2). Die Prüfung der bestehenden EU-TPD bezeichnen wir als sog. „Ampelprüfung“, weil dabei jene Punkte identifiziert werden, die bereits ausreichend dokumentiert sind (grün), die nur unzureichend dokumentiert sind und daher eine Ergänzung erforderlich machen (gelb) und die bislang nicht dokumentiert sind und daher überhaupt zu ergänzen sind (rot).¹⁶

Die Dokumentation bleibt dem Grunde nach bestehen, wird aber nach den neuen Anforderungen überprüft und ergänzt. Dazu wird die EU-TPD im Änderungsmodus ergänzt und/oder die Notwendigkeiten anhand von Kommentaren erläutert. Diese Leistungen bis zur Finalisierung der Dokumentation werden nach Stundensätzen verrechnet. Wie auch in den anderen Varianten ist es nämlich idR auch hier erforderlich, den Entwurf im Änderungsmodus immer wieder abzustimmen. Variante 2 ist vor allem dann praktikabel, wenn bereits eine brauchbare EU-TPD vorliegt. ■

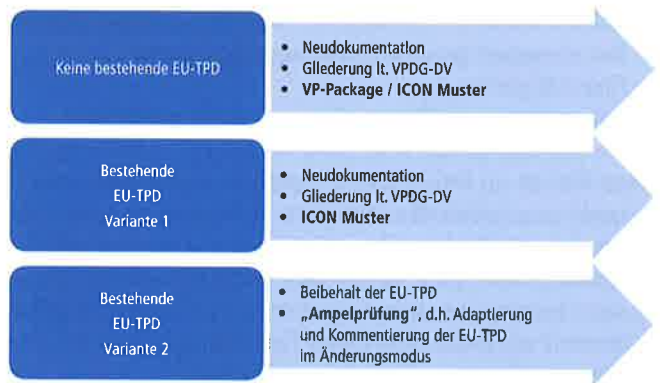


Abbildung 2

- 1 BgBl I Nr. 77/16 vom 1.8.2016, Link: http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2016_I_77/BGBLA_2016_I_77.pdf
- 2 BEPS Action 13: 2015 Final Report bzw. neues Kapitel V OECD-VPG.
- 3 § 3 Abs. 1 VPDG.
- 4 § 4 VPDG.
- 5 § 3 Abs. 2 VPDG.
- 6 § 3 Abs. 3 VPDG.
- 7 § 3 Abs. 4 VPDG.
- 8 § 6 Abs. 2 VPDG bzw. § 7 Abs. 2 VPDG.
- 9 § 2 Z 7 VPDG.
- 10 § 1 Abs. 2 VPDG-DV.
- 11 § 6 Abs 1 VPDG bzw. § 1 Abs. 1 VPDG-DV.
- 12 Nach den Erläuterungen zur VPDG-DV sind nur grenzüberschreitende Transaktionen zu dokumentieren.
- 13 § 2 Z 8 VPDG.
- 14 § 7 Abs. 1 VPDG bzw. § 7 Abs. 1 VPDG-DV.
- 15 www.icon.at.
- 16 Zutreffend führen Manessinger/Taferner in SWK 18/2016, 824 aus, dass beim Master File insbesondere die Punkte 3 – 5 der fünf Teilbereiche neu sind (immaterielle Werte, Finanztätigkeiten, Finanzanlage und Steuerpositionen), während ein Local File „State-of-the-Art“ den gemäß VPDG-DV zu dokumentierenden Inhalten bereits weitgehend entspricht (d.h. die Transaktionsbeschreibung). Dazu ist allerdings einschränkend anzumerken, dass einige Bereiche bereits bisher im Rahmen der EU-TPD zu dokumentieren waren, aber nicht in diesem Umfang. Vor allem diese „gelben“ Bereiche bereiten in der Praxis Schwierigkeiten. Es ist kritisch zu hinterfragen, wo jeweils Ergänzungen notwendig sind.