

# Die VPDG-Durchführungsverordnung in Österreich

## Anpassung der Verrechnungspreisregelungen an BEPS- und EU-Vorgaben

Martin Hummer\*

Im Zuge der Umsetzung der BEPS-Aktion 13 wurde im August 2016 das österreichische Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) als Teil des Abgabenänderungsgesetzes 2016 (EU-AbgÄG 16) verkündet.<sup>1</sup> Erstmals wurde damit für Wirtschaftsjahre ab dem 1. 1. 2016 in Österreich eine gesetzliche Dokumentationspflicht geschaffen. Gerade auf den Anpassungsbedarf bei einer schon bestehenden Transferpreisdokumentation soll im Folgenden der Fokus gelegt werden.

### Inhaltsübersicht

- I. Die gesetzliche Dokumentationspflicht in Österreich
- II. Dokumentationsumfang nach der VPDG-DV
- III. Anpassung einer bestehenden Dokumentation an die neuen Dokumentationsvorschriften
- IV. Erstmaliges Aufsetzen einer Dokumentation für Verrechnungspreise

### I. Die gesetzliche Dokumentationspflicht in Österreich

Für eine multinationale Unternehmensgruppe ist ein länderbezogener Bericht (Country-by-Country Reporting) zu erstellen, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr gemäß dem konsolidierten Abschluss mindestens 750 Mio. € beträgt (§ 3 Abs. 1 VPDG). Zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts ist im Regelfall die oberste Muttergesellschaft verpflichtet, wenn diese in Österreich ansässig ist, oder sonst eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit, die in die Verpflichtungen einer obersten Muttergesellschaft eingetreten ist (§ 4 VPDG).

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 Mio. € überschritten haben (§ 3 Abs. 2 VPDG). § 3 Abs. 2 VPDG enthält in Bezug auf die einzelne grenzüberschreitende Transaktion keine Wesentlichkeitsgrenze, so dass sämtlich grenzüberschreitenden Transaktionen zu dokumentieren sind. Ungeachtet des Absatzes 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 (§ 3 Abs. 3 VPDG).

Verpflichtung zum CbCR folgt den OECD-Grundsätzen

Erlösschwelle für das Master File liegt bei 50 Mio. €

\* Mag. Martin Hummer ist Teamleiter der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz, Österreich.

<sup>1</sup> öBGBI I Nr. 77/16 vom 1. 8. 2016.

**W<sup>9</sup>** OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, BEPS Action 13 – Final Report vom 5. 10. 2015 unter <http://go.nwb.de/qsknh>

**W<sup>9</sup>** öBMF, Verordnungen in Begutachtung unter <https://www.bmf.gv.at/steuern/Neue-Verordnungen.html>

Definition und Inhalte des Master File

Local File beschränkt sich auf grenzüberschreitende Aktivitäten des Unternehmens

Neben diesem VPDG bestehende Dokumentationspflichten bleiben unberührt (§ 3 Abs. 4 VPDG). Da das öBMF in Randnummer 302 ff. der 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-Verrechnungspreisleitlinien ableiten lassen, sind die Inhalte der Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung (VPDG-DV) analog auch dann anwendbar, wenn die darin genannten Umsatzgrenzen nicht überschritten werden. Da sich die Inhalte der VPDG-DV am finalen Bericht der OECD zu BEPS-Aktion 13 orientieren, der in das neue Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisleitlinien übernommen wird, und da die neuen Dokumentationsanforderungen über jene der EU-Transferpreisrichtlinie hinausgehen, ist eine international akkordierte Verrechnungspreisdokumentation für Wirtschaftsjahre ab 1. 1. 2016 an der VPDG-DV bzw. am neuen Kapitel V samt den Anhängen I und II dazu auszurichten.

## II. Dokumentationsumfang nach der VPDG-DV

Das VPDG enthält die Ermächtigung zum Erlass einer Verordnung (§ 6 Abs. 2 VPDG bzw. § 7 Abs. 2 VPDG). Der Begutachtungsentwurf der VPDG-DV ist am 25. 5. 2016 veröffentlicht worden. Die Gesetzwerdung bleibt also noch abzuwarten. Wesentliche Änderungen hinsichtlich der Dokumentationsinhalte sind aber nicht 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. Das Master File wird definiert als Bericht über die weltweite Geschäftstätigkeit und Verrechnungspreispolitik der multinationalen Unternehmensgruppe (§ 2 Ziff. 7 VPDG). Das Master File enthält grundsätzlich die Informationen für die multinationale Unternehmensgruppe als Ganzes. Ungeachtet dessen ist eine nach einzelnen Geschäftsbereichen gegliederte Dokumentation 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 (§ 1 Abs. 2 VPDG-DV). 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 (§ 6 Abs. 1 VPDG bzw. § 1 Abs. 1 VPDG-DV).

Das Local File ist ein Bericht über die spezifischen (grenzüberschreitenden) gruppeninternen Geschäftsvorfälle einer einzelnen Geschäftseinheit (§ 2 Ziff. 8 VPDG).<sup>2</sup> 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 (§ 7 Abs. 1 VPDG bzw. § 7 Abs. 1 VPDG-DV).



<sup>2</sup> Nach den Erläuterungen zur VPDG-DV sind nur grenzüberschreitende Transaktionen zu dokumentieren.

### III. Anpassung einer bestehenden Dokumentation an die neuen Dokumentationsvorschriften

Da bereits bislang aus der BAO eine Dokumentationsverpflichtung abzuleiten war bzw. jedenfalls aus Gründen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten und der damit verbundenen Beweislastumkehr zulasten des Steuerpflichtigen eine Dokumentation geboten war, haben viele – vor allem größere Unternehmensgruppen – eine Verrechnungspreisdokumentation, die nach den Vorgaben des EU-Verhaltenskodexes (EU-Verrechnungspreisdokumentation – EU TPD) aufgebaut ist. In Deutschland war ohnehin schon bisher eine gesetzliche Dokumentationspflicht gegeben. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, wie eine solche EU TPD – das heißt eine Dokumentation, die nach dem EU-Verhaltenskodex<sup>3</sup> aufgebaut ist – an die neuen OECD-Dokumentationsanforderungen angepasst werden kann.

Bei der Anpassung sind folgende Grundsätze zu beachten:

- ▶ Die inhaltlichen Anforderungen einer Verrechnungspreisdokumentation wurden in der VPDG-DV in Übereinstimmung mit dem neuen Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisleitlinien im Vergleich zu den Anforderungen nach dem EU-Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation wesentlich ausgeweitet. Die Dokumentation entsprechend dem EU-Verhaltenskodex ist daher um die in der VPDG-DV explizit angesprochenen Punkte zu ergänzen. Allerdings enthält die Verordnung keine Vorgaben, unter welchen Gliederungspunkten des EU-Verhaltenskodexes 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 sie im Local File darzustellen. Dementsprechend wurde nach dem EU-Verhaltenskodex das Local File in Österreich für österreichische Unternehmensgruppen im Master File integriert. Dies ist auch nach dem VPDG sowie der VPDG-DV vertretbar, wenn die inhaltlichen Anforderungen des VPDG sowie der Durchführungsverordnung dazu erfüllt sind. Dies geht implizit aus den Erläuterungen hervor, wonach die Anforderungen des Local File durch einen spezifischen Querverweis auf im Master File enthaltene Informationen sichergestellt werden können. Die Grundstruktur der bisherigen Dokumentation kann daher grundsätzlich beibehalten werden, allerdings ist der Änderungsbedarf durch eine Gegenüberstellung der 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 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 Betriebsstättenergebnissen bzw. der Betriebsstättenergebnismittlung nach den Vorschriften der BAO sowie nach den Bestimmungen der österreichischen VPR 2010 jedenfalls unverändert weiter, so dass eine separate Betriebsstättendokumentation jedenfalls anzustreben ist.

 Zur Umsetzung von BEPS in das deutsche Recht s. Rasch/Tomson, IWB 13/2016 S. 483  
 WAAAF-77303 ]

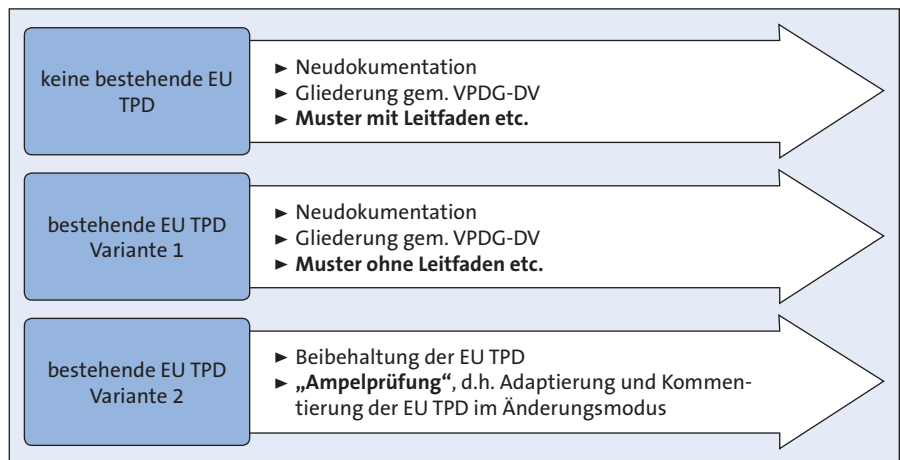
Grundsätze für eine solche Anpassung

<sup>3</sup> Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 27. 6. 2006 zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU-TPD), Ab. EU 2016 Nr. C 176 S. 1.

Länderdokumentation sollte nach Risiken erstellt werden

- ▶ Handlungsbedarf für Local Files in den übrigen Staaten (Ausland) ist gegeben, sofern im Ausland eine gesetzliche Dokumentationspflicht mit Strafdrohungen besteht oder ein Verrechnungspreis-Prüfrisiko gegeben ist. Die Länderdokumentation sollte daher im Sinne einer 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 (s. nachfolgende Grafik):



Pragmatische Entscheidung für Neudokumentation oder Beibehaltung

Wenn bereits eine EU TPD vorhanden ist, besteht die Wahl, ob die alte Gliederung grundsätzlich beibehalten werden soll (Variante 2) oder ob die bestehende Dokumentation in die neue Gliederung überführt werden soll (Variante 1). Im letzteren Fall ist ebenfalls ein Dokumentationsmuster entsprechend den neuen Anforderungen zweckmäßig (s. oben Schritt 1). Zielsetzung ist es auch hier, dass der Unternehmer in der Lage ist, einen brauchbaren Dokumentationsentwurf effizient zu erstellen und gemeinsam mit dem Berater zu finalisieren.

Es besteht im Fall einer bereits bestehenden EU TPD aber auch die Wahl, die grundsätzliche Gliederung nach EU TPD beizubehalten (Variante 2). Variante 2 ist vor allem dann praktikabel, wenn bereits eine brauchbare EU TPD vorliegt. In diesem Fall ist die bestehende Dokumentation darauf zu prüfen, inwiefern Adaptierungen oder Ergänzungen entsprechend der VPDG-DV erforderlich sind. Im Sinne einer „Ampelprüfung“ sind jene Punkte zu identifizieren, 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).<sup>4</sup> Die Dokumentation bleibt dem Grunde nach bestehen, wird aber nach den neuen Anforderungen überprüft und ergänzt. In der Praxis hat es sich dabei bewährt, im Änderungsmodus die bestehende Dokumentation kurzerhand zu überarbeiten bzw. zu kommentieren.

<sup>4</sup> Zutreffend führen Manessinger/Taferner in SWK 2016 S. 824 aus, dass beim Master File insbesondere die Punkte 3–5 der fünf Teilbereiche neu sind (immaterielle Werte, Finanztätigkeiten, Finanzanlagen und Steuerpositionen), während ein Local File „State-of-the-Art“ den gem. 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.

#### IV. Erstmaliges Aufsetzen einer Dokumentation für Verrechnungspreise

Wenn bislang keine Dokumentation besteht, ist ab 1. 1. 2016 erstmals verpflichtend eine Dokumentation nach dem Gliederungsschema der VPDG-DV aufzubauen. Wenn die Dokumentation erstmals vom Unternehmen selbst aufgebaut wird, muss dieses in die Lage versetzt werden, einen brauchbaren Dokumentationsentwurf zu erstellen, der gemeinsam mit dem Berater zu finalisieren wäre. Dabei können ein **Dokumentationsmuster** entsprechend den neuen Anforderungen und eine **Anleitung** zur Befüllung des Musters hilfreich sein.

Die konkreten Transaktionen sind im Hinblick auf die Verrechnungspreisgestaltung und Dokumentation mit dem Berater zu besprechen (Fragen und Antworten). Vielfach ist auch in einem gewissen Umfang eine Vermittlung der Grundsätze der Verrechnungspreisgestaltung anzuraten (Seminar bzw. Workshop). Nachfolgende Graphik zeigt die vier Elemente einer effizienten Erstdokumentation:



Muster und Leitfaden des Beraters gem. der VPDG-DV wird die Erstdokumentation sehr erleichtern

#### FAZIT

Für den in Österreich tätigen Steuerpflichtigen ergibt sich ab dem 1. 1. 2016 zwingend die Notwendigkeit, entweder erstmals eine Dokumentation nach der VPDG-DV aufzubauen oder die bestehende Dokumentation den neuen Anforderungen anzupassen. Im internationalen Umfeld ist zu beachten, dass in vielen Staaten schon bisher gesetzliche Dokumentationspflichten bestanden bzw. solche im Hinblick auf die jüngsten internationalen OECD-Empfehlungen geschaffen wurden. Häufig sind die Dokumentationspflichten im Ausland mit Strafdrohung bei Nichtbeachtung verknüpft. In Deutschland sind die entsprechenden Dokumentationsvorschriften seit 2003 in § 90 Abs. 3 AO i. V. mit der GAufzV vom 13. 11. 2003 und in einem BMF-Schreiben<sup>5</sup> geregelt. Im Zuge der internationalen Entwicklungen kam es in Deutschland jüngst zur Implementierung der Vorschriften zur länderbezogenen Berichterstattung (§ 138 EStG) sowie zur Adaptierung der Regelungen betreffend Master File und Local File (§ 90 AO).

#### AUTOR

**Mag. Martin Hummer,**

Steuerberater, ist Senior Manager Tax und Teamleiter der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz, Österreich. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in steuerlichen Fragestellungen in CEE-Staaten, in der internationalen Betriebsstättenbesteuerung, bei Verrechnungspreisen, Auslandsentsendung sowie Quellensteuern im In- und Ausland.

<sup>5</sup> BMF, Schreiben vom 12. 4. 2005 - IV B 4 - S 1341 - 1/05 [➔ VAAAB-52369] - VWG Verfahren.