

# Die neuen österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2020

## Die Inhalte des Begutachtungsentwurfs im Überblick

Martin Hummer\*

Seit der Erstveröffentlichung der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 hat sich viel getan. Das BEPS-Projekt der OECD mündete in ein Update der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017. Mit dem Update der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2020 (öVPR 2020) werden die bisherigen österreichischen Richtlinien grundlegend überarbeitet und an die OECD-Vorgaben angepasst.

Neue öVPR 2020, Begutachtungsentwurf v. 4.12.2020 unter <https://go.nwb.de/ixm5m>

### Kernaussagen

- ▶ Im Vergleich zu den ersten österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 haben sich in den öVPR 2020 viele Änderungen ergeben.
- ▶ Die bisherigen Richtlinien wurden grundlegend überarbeitet und an die OECD-Vorgaben angepasst.
- ▶ Der grundlegende Aufbau blieb gegenüber der alten Version unverändert.

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

## I. Einleitung

Am 4.12.2020 hat das österreichische Finanzministerium (öBMF) den Begutachtungsentwurf der neu gefassten österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien (öVPR) 2020 veröffentlicht. Diese sind ein wesentlicher Auslegungsbehelf zur Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten.

Die Begutachtungsfrist endete am 10.1.2021. Auch die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW) hat umfassende Anmerkungen zum Entwurf gegeben. Es ist nicht zu erwarten, dass es noch zu grundlegenden Änderungen kommen wird. Dennoch waren m. E. die Einwände der KSW, beispielsweise zum Year-End-Adjustment oder zur Mediankorrektur, teilweise berechtigt, sodass dem Vernehmen aus dem öBMF nach, gewisse Korrekturen noch möglich scheinen. Die endgültige Fassung liegt bei Drucklegung noch nicht vor.

Der Entwurf fand auch Kritik, doch sind allenfalls marginale Änderungen zu erwarten

## II. Fremdvergleichsgrundsatz

Der „Dealing at arm’s length“-Grundsatz erfordert, dass Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen so gestaltet werden, wie das bei vergleichbaren Transaktionen zwischen unabhängigen Dritten der Fall wäre. Ist dies nicht der Fall, können die Finanzverwaltungen die ver-

Anpassungen und Gegenberichtigungen sind nur in den üblichen aufwendigen Verfahren möglich

\* Mag. Martin Hummer ist Steuerberater und Head of Transfer Pricing bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz, Österreich.

S. 554 einbarten Preise auf den fremdüblichen Wert anpassen und entsprechende Gewinnberichtigungen vornehmen. Die korrespondierende Gegenberichtigung kann nur dann im kurzen Wege stattfinden, wenn der andere Staat dazu bereit ist. Davon abgesehen muss zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ein bilaterales Verständigungs- oder Schiedsverfahren geführt werden.

### III. Inhalte im Überblick

Der Aufbau der öVPR 2010 wurde beibehalten, obwohl im Rahmen des Updates 2020 die Richtlinien grundlegend überarbeitet wurden. Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungspraxis wurden implementiert. Auch die BMF-Information zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz sowie zur entsprechenden Durchführungsverordnung<sup>1</sup> wurden eingearbeitet.

Aufbau der öVPR 2010 wurde beibehalten – Gliederung in fünf Teilbereiche

Insbesondere sind die Änderungen im Rahmen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 berücksichtigt worden, die im Zuge des BEPS-Projekts einer umfassenden Revision unterzogen wurden. Insbesondere in den BEPS Aktionspunkten 8–10 hat die OECD im Zuge des BEPS-Projekts Vorschläge unterbreitet, die sicherstellen sollen, dass Steuern dort entrichtet werden, wo auch die unternehmerische Wertschöpfung realisiert wird. Diese Vorschläge wurden in das Update 2017 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien übernommen. Nunmehr finden diese Änderungen auch Eingang in die öVPR 2020.

Zudem wurden die öVPR 2020 um einen Anhang ergänzt, in dem sich ein Überblick zu EAS-Anfragebeantwortungen<sup>2</sup> des öBMF zu Transfer Pricing-Fragen findet.

Die öVPR 2020 sind in insgesamt fünf Teile gegliedert:

- ▶ internationale Konzernstrukturen,
- ▶ multilaterale Betriebsstättenstrukturen,
- ▶ Dokumentations- und Meldepflichten,
- ▶ abgabenbehördliche Verrechnungspreisprüfung,
- ▶ Anhang.

Die öVPR 2020 widmen auch der Betriebsstättenbesteuerung ein großes Kapitel mit detaillierten Ausführungen zur Ergebnisabgrenzung. Bei der Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ist wie bei verbundenen Personen ebenfalls der Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden, allerdings mit gewissen Abweichungen (sog. AOA light). Nach der Fassung des Art. 7 OECD-MA vor dem Update 2010, welchem derzeit noch alle von Österreich geschlossenen DBA folgen, ist es nicht möglich, dass Stammhaus und Betriebsstätte als ein einziges Unternehmen in Geschäftsbeziehungen treten und Mieten, Pachten, Lizenzgebühren oder fiktive Zinsen verrechnen.<sup>3</sup>

Eigenes Kapitel zur Betriebsprüfung und Ergebnisabgrenzung

### IV. Dynamische Interpretation

Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 sind für die Auslegung der jeweils anwendbaren DBA-Bestimmungen – im Sinne einer dynamischen Interpretation – in ihrer letztgültigen Version heranzuziehen. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn eine neuere Version der OECD-Verrechnungspreisleitlinien eine ausdrückliche Abkehr von Aussagen früherer OECD-Verrechnungspreisleitlinien und nicht bloß klarstellende oder ergänzende Aussagen enthält (öVPR 2020, Rz. 57).

1 Vgl. öBMF, Information v. 17.12.2019 - BMF-010221/0395-IV/8/2019 zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) sowie der Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung (VPDG-DV).

2 Im Express Antwort Service der Abteilung IV des öBMF gibt dieses Auskunft zu Streitfragen des Internationalen Steuerrechts.

3 Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 4. Aufl. 2020, S. 364.

S. 555 Dies ist verständlich, da die öVPR 2020 als Zusammenfassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 zu verstehen sind. Im Detail ist diese unterstellte Deckungsgleichheit dennoch problematisch, denn die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 enthalten in einigen Bereichen etwas weniger einengende Regelungen.

## V. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode

Diese Methode beruht darauf, dass der aus einer bestimmten konzerninternen Transaktion zweier Konzerngesellschaften erzielte Gewinn zwischen den beiden Gesellschaften geteilt wird. Unter Bezugnahme auf das EU Joint Transfer Pricing Forum werden die Indikatoren der transaktionsbezogenen Profit Split-Methode dargestellt. Damit erfährt die Gewinnaufteilungsmethode eine gewisse Stärkung und das EU-JTPF wird als weiteres mögliches (arg: „kann“) Auslegungsinstrument neben den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 anerkannt (öVPR 2020, Rz. 44 ff.).

Transactional profit split method erfährt Aufwertung

## VI. Korrektur auf den Median

Wenn der vom Steuerpflichtigen angesetzte Preis außerhalb der Bandbreite liegt, ist unter Berufung auf die UFS-Rechtsprechung<sup>4</sup> eine Berichtigung auf den Medianwert innerhalb der Bandbreite vorzunehmen (öVPR 2020, Rz. 57).

Das „Hornbach“-Urteil<sup>5</sup> hat auf EU-Ebene (wenn auch nur in Bezug auf Deutschland) genau dieser Mediankorrektur (ein weiteres Mal) einen Riegel vorgeschoben und führt damit seine Rechtsprechung fort. Wenn Österreich an der Mediankorrektur festhält, besteht das Risiko einer Doppelbesteuerung, die allenfalls nur durch ein aufwendiges Verständigungsverfahren vermieden werden könnte. Es bleibt zu hoffen, dass das öBMF die Randziffer 57 noch einmal gründlich hinterfragt und bei der Finalisierung der öVPR 2020 auch auf die internationale Rechtsprechung Rücksicht nimmt.<sup>6</sup>

Korrektur auf den Median schafft Risiko der Doppelbesteuerung

## VII. Risikoanalyse

In den öVPR 2020 wird im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse das Risikokonzept der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 übernommen. Dabei ist – abgesehen von den vertraglichen Gestaltungen – insbesondere relevant, wer tatsächlich die entsprechenden Kontroll- und Risikominderungsfunktionen ausübt, wen die positiven und negativen Konsequenzen der Risikoentwicklung treffen und wer über die für die Risikotragung notwendige finanzielle Kapazität verfügt. Die Kontrolle über ein Risiko („control of risk“) beinhaltet

Österreich übernimmt den Control of risk-Ansatz

- ▶ die Fähigkeit, Entscheidungen bezüglich der Annahme, Abgabe oder Ablehnung einer risikoreichen Geschäftschance zu treffen, zusammen mit der tatsächlichen Ausübung dieser Entscheidungsfunktion, und
- ▶ die Fähigkeit, Entscheidungen darüber zu treffen, ob und wie auf die mit der Geschäftschance verbundenen Risiken zu antworten ist, zusammen mit der tatsächlichen Ausübung dieser Entscheidungsfunktion.

Die laufenden Tätigkeiten zur Risikominderung können ausgelagert werden. In diesem Fall setzt die Kontrolle des Risikos allerdings die Fähigkeit voraus, die Ziele der ausgelagerten Tätigkeiten

4 Unabhängiger Finanzsenat, Urteil v. 30.7.2012 - RV/2515-W/09.

5 EuGH, Urteil v. 31.5.2018 - Rs. C-382/16 „Hornbach-Baumarkt“ NWB PAAAG-86743.

6 Hummer/Höhfurter, TPI 2021 S. 16 ff.

festzulegen, über die Beauftragung des die Funktionen übernehmenden Dienstleisters zu entscheiden, die Zielerfüllung zu beurteilen, und nötigenfalls über eine Änderung oder Kündigung des Vertrags mit dem Dienstleister zu entscheiden – wiederum zusammen mit der tatsächlichen Ausübung dieser Beurteilungs- und Entscheidungsfunktionen (öVPR 2020, Rz. 64).

S. 556

## VIII. Year-End-Adjustments

Grundsätzlich ist eine Ex-ante-Betrachtung maßgeblich. Unter Berufung auf die deutsche BFH-Rechtsprechung<sup>7</sup> werden unabhängige Unternehmen nachträgliche Preiskorrekturen mit dem Ziel, das Ergebnis eines Vertragspartners auf einen gewünschten Zielwert zu korrigieren, i. d. R. nicht vereinbaren. Eine Jahresendanpassung ist daher nur unter bestimmten Voraussetzungen fremdüblich, wenn

Es gelten sehr enge Voraussetzungen für Jahresendanpassungen

- die Ex-ante-Preisfestsetzung mit wesentlichen Unsicherheiten behaftet ist und
- vom Abgabepflichtigen unterjährig alle notwendigen Anstrengungen unternommen wurden, einen fremdüblichen Verrechnungspreis zu erzielen (Monitoring), und
- die preisbestimmenden Faktoren vorab vereinbart werden und
- die Anpassung von einem Wert außerhalb der – mit Ex-ante-Wissensstand ermittelten – fremdüblichen Bandbreite zu einem Ergebnis innerhalb der fremdüblichen Bandbreite führt (öVPR 2020, Rz. 74).

Diese sehr restriktive Anwendbarkeit des Year-End-Adjustments wurde im Zuge der Begutachtung heftig kritisiert. Insbesondere das unterjährige Monitoring und die Korrektur von einem Wert außerhalb der Bandbreite auf einen Wert innerhalb der Bandbreite waren in der Diskussion, da diese Merkmale nicht der Praxis bei aufgrund der Nettomargenmethode ausgesteuerter Vertriebsgesellschaften entsprechen. In diesem Punkt ist daher eine Aufweichung der Voraussetzungen zu erwarten. Denn Year-End-Adjustments sind ein weitverbreitetes Mittel, um insbesondere Vertriebsmargen von Vertriebsgesellschaften im fremdüblichen Bereich festzusetzen.

## IX. Margenermittlung durch Datenbanken

Für die Identifizierung potenziell vergleichbarer Geschäftsvorfälle wird in der Praxis häufig mit Datenbankrecherchen gearbeitet (öVPR 2020, Rz. 75). Für die Ermittlung der Bandbreite kann ein Mehrjahreszeitraum angesetzt werden. In der Praxis sieht man häufig einen Zeitraum von drei Jahren. In diesem Fall ist durch die Anwendung eines gewichteten Durchschnitts (z. B. nach Umsatz) unverhältnismäßig großen Schwankungen entgegenzuwirken. Die Gewichtung ist bei Mehrjahresdaten nach den öVPR 2020 zwingend vorzunehmen, wenn anderenfalls unverhältnismäßig große Schwankungen entstehen würden.

Ansatz von Mehrjahreszeiträumen ist zulässig, wenn dabei gewichtet wird

## X. Dienstleistungen allgemeiner Art

Der Gewinnaufschlag bei Dienstleistungen ist im Einzelfall nach den Funktionen und Risiken sowie den eingesetzten Wirtschaftsgütern zu bestimmen. Als Orientierungshilfe kann auf Basis des vom EU-JTPF veröffentlichten Berichts bei Dienstleistungen mit Routinecharakter ein Gewinnaufschlag zwischen 3 % und 10 % (häufig 5 %) herangezogen werden (öVPR 2020, Rz. 91).<sup>8</sup> Für vor dem 1.1.2021 erbrachte Dienstleistungen mit Routinecharakter kann weiterhin ein Gewinnauf-

Anpassungsbedarf für Verträge mit Cost+

<sup>7</sup> BFH, Urteil v. 14.8.1974 - I R 168/72 NWB EAAAA-91006 und BFH, Urteil v. 17.12.1997 - I R 70/97 NWB KAAAA-96273.

<sup>8</sup> Siehe auch JTPF Report: Guidelines on low value adding intra-group services v. 4.2.2010, Rz. 65.

schlag zwischen 5 % und 15 % herangezogen werden. Nach dem Cost+-Prinzip gestaltete Verträge sind daher zu überprüfen und mit Wirkung ab dem 1.1.2021 anzupassen.

Österreich hat für ab dem 1.1.2021 erbrachte Dienstleistungen das in Kapitel VII. D der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 verankerte Prinzip der low value adding intra-group services (LVAIGS) umgesetzt. Dies sind Dienstleistungen unterstützender Natur, die nicht zum Kerngeschäft des multinationalen Konzerns gehören, die nicht die Verwendung einzigartiger und wertvoller, immaterieller Wirtschaftsgüter erfordern oder zur Schaffung dieser führen und bei denen keine substantiellen und signifikanten Risiken übernommen bzw. kontrolliert oder damit geschaffen werden (öVPR 2020, Rz. 95 ff.).

S. 557

Es besteht ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, das Konzept anzuwenden. Insbesondere ist dann der „benefit test“ nur anhand der einzelnen Dienstleistungskategorie zu führen und der Kostenaufschlagsatz von 5 % gilt ohne weiteren Nachweis als fremdüblich. Beim LVAIGS-Ansatz werden die Kosten zuzüglich Gewinnaufschlag auf Basis eines nutzengerechten Allokationsschlüssels dem Pool-Gedanken folgend auf die Teilnehmer umgelegt.

Wahlrecht, ob dem LVAIGS-Ansatz gefolgt wird

Es werden einzelne Leistungen aufgeführt, die beispielsweise für den LVAIGS-Ansatz infrage kommen. Bedeutsamer sind aber jene Leistungen, die benannt nicht darunterfallen:

Liste von Leistungen, bei denen ein höherer Aufschlagsatz erwartet wird

- ▶ Dienstleistungen, die das Kerngeschäft des Konzerns betreffen,
- ▶ Forschungs- und Entwicklungsleistungen,
- ▶ Fertigungs- und Produktionsdienstleistungen inklusive zugehöriger Einkaufsaktivitäten,
- ▶ Verkaufs-, Marketing- und Vertriebstätigkeiten,
- ▶ Finanztransaktionen, Versicherung und Rückversicherung,
- ▶ Förderung, Exploration oder Verarbeitung von Rohstoffen,
- ▶ Managementleistungen der Geschäftsführung.

Für jene aufgeführten Leistungen, die nicht unter das Konzept fallen, ist zu vermuten, dass diese einen höheren Wertschöpfungsbeitrag liefern und – ohne näheren Nachweis der Fremdüblichkeit – indiziell eher mit einem Aufschlagsatz von mehr als 5 % zu vergüten sind.

## XI. Finanztransaktionen

Das neue Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 war vermutlich der Grund, warum sich die angekündigte Revision der öVPR (vgl. Rz. 107 ff.) dann doch etwas hingezogen hat. Beim Konzerndarlehen ist zunächst eine Abgrenzung zum Eigenkapital bzw. zu der Einlage vorzunehmen. Die in manchen Staaten bestehenden Unterkapitalisierungsverhältnisse spielen bei der eigenständigen Beurteilung in Österreich keine Rolle.

Hingegen ist die VwGH-Rechtsprechung für die Qualifikation als Fremdkapital dem Grunde nach beachtlich.<sup>9</sup> Auch das Zinsabzugsverbot nach § 12 Abs. 1 Ziffer 10 öKStG ist beachtlich, wonach Zinsen und Lizenzgebührenzahlungen ins niedrig besteuerte Konzernausland (unter 10 %) steuerlich nicht abzugsfähig sind.

Verbot des Zinsabzugs bei Transfer in Niedrigsteuerstaaten

Hinsichtlich der Höhe der fremdüblichen Darlehenszinsen sind die Perspektiven beider Vertragspartner relevant und es sind die realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen zu beachten. Es wird dargelegt, welche Faktoren neben der Kreditwürdigkeit für die Bestimmung der Zinshöhe maßgeblich sind. Bei der Kreditwürdigkeit wird der Frage nachgegangen, welches Rating als maßgeblich zu betrachten ist. Generell gilt: Je bedeutender eine Gesellschaft für den Konzern ist, desto eher ist das Konzernrating relevant.

<sup>9</sup> VwGH, Urteil v. 20.4.1982 - 81/14/0195.

Als maßgebliche Transfer Pricing-Methode wird die Preisvergleichsmethode genannt, was bedeutet, dass die spezifischen Vergleichbarkeitsfaktoren besonders zu beachten sind. Der noch in den öVPR 2010 genannten – alleinigen – Einholung von Bankenangeboten wird aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen von Banken- und Konzernfinanzierung eine Absage erteilt. Der „cost of funds approach“ kann bei einer Refinanzierung zur Anwendung kommen. Auch ein Risikozuschlag auf den risikolosen Zinssatz (Euribor etc.) wird anerkannt.

Bevorzugte Nutzung der Preisvergleichsmethode für Zinsen

Das Cash-Pooling wird als Mittel der kurzfristigen Konzernfinanzierung gesehen, welches von der langfristigen Finanzierung (Darlehen) abzugrenzen ist (öVPR 2020, Rz. 123 ff.). Der Pool-Betreiber soll für seine Dienstleistungen i. d. R. nach der Kostenaufschlagsmethode vergütet werden, außer es würde eine Bank vergleichbare Funktionen und Risiken haben. Der Zinsspread soll zwischen den Cash-Pool-Mitgliedern geteilt werden. Dagegen wäre m. E. einzuwenden, dass der Zinsspread überwiegend jenen Mitgliedern zufließen sollte, die auch ein Ausfallrisiko tragen.

Anwendung der Kostenaufschlagsmethode für Poolvereinbarungen

Dient die Garantie oder Bürgschaft dazu, dass der Garantiennehmer oder Hauptschuldner bessere Zinssätze als unter Stand-alone-Bedingungen erhält, ist dieser Vorteil (Kosten mit und ohne Bürgschaft oder Garantie) als Dienstleistung zu vergüten. Wenn die Garantie oder Bürgschaft nur eine höhere Darlehenssumme ermöglicht, dann ist dieser implizit support nicht zu vergüten (öVPR 2020, Rz. 127 ff.). Gibt es externe oder interne Vergleichswerte, ist die Preisvergleichsmethode anzuwenden. Es ist aber auch der „yield approach“ anwendbar, wonach die Vergütung auf Basis der Differenz zwischen den Zinskonditionen mit und ohne Garantie bzw. Bürgschaft berechnet wird. Dies ist der Betrag, den der Garantiennehmer maximal zu zahlen bereit ist. Die Garantiegebühr kann auch aus den Kosten für die Hingabe der Bürgschaft bzw. Garantie abgeleitet werden, indem deren Wert auf Basis des Ausfallrisikos bzw. des erwarteten Verlusts geschätzt wird („valuation of expected loss approach“).

Differenzierte Beurteilung von Garantien im Konzern

Bei einer Patronatserklärung, bei der die Verpflichtung besteht, die Tochtergesellschaft finanziell so ausgestattet zu halten, dass sie ihren Verbindlichkeiten aus dem Kreditvertrag nachkommen kann, liegt eine vergleichbare Dienstleistung gegenüber der Konzerngesellschaft vor, welche mit den üblichen Sätzen einer Bankavalprovision zu vergüten ist.

## XII. Immaterielle Werte

Das DEMPE-Konzept wird in die öVPR 2020 übernommen. OECD-konform wird als immaterieller Wert etwas angesehen, das weder ein materieller noch ein finanzieller Vermögenswert ist, das zur Verwendung für wirtschaftliche Aktivitäten besessen oder kontrolliert werden kann und dessen Verwendung oder Übertragung von fremden Dritten in vergleichbaren Situationen abgegolten würde (öVPR 2020, Rz. 139 ff.). Dem wirtschaftlichen Eigentümer, dies ist jenes Unternehmen, das die Kontrolle über die Entscheidungen bezüglich der Verwertung des immateriellen Wertes ausübt und konkret in der Lage ist, andere an der Nutzung dieses immateriellen Wertes zu hindern, sowie allen anderen im Sinne des DEMPE-Konzepts an der Wertschöpfung beteiligten Konzernunternehmen steht ein fremdüblicher Anteil an den aus den immateriellen Werten erzielten Erträgen zu.

Übernahme des DEMPE-Konzepts

Folgende , aus Tz. 6.34 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 bekannte, Analyseschritte sind bei Transaktionen im Zusammenhang mit immateriellen Werten vorzunehmen:

- ▶ Identifikation der relevanten immateriellen Werte und der damit zusammenhängenden, wirtschaftlich signifikanten Risiken;
- ▶ Identifikation der vertraglichen Gestaltungen in Hinblick auf das (rechtliche) Eigentum und vertraglich festgelegte Rechte und Verpflichtungen (etwa Übernahme von Risiken);

Daher auch Geltung der OECD-Analyseschnitte bei Transaktionen im Zusammenhang mit immateriellen Werten

S. 559

- ▶ Funktionsanalyse, d. h. Identifikation der Unternehmen, die im Zusammenhang mit den DEMPE-Funktionen (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation) Funktionen ausüben, Vermögenswerte nutzen und Risiken managen;
- ▶ Überprüfung der Übereinstimmung zwischen vertraglichen Bestimmungen und tatsächlichem Verhalten der an der Transaktion beteiligten Unternehmen, insbesondere im Hinblick auf die Kontrolle der spezifischen Risiken und die finanzielle Ausstattung, die für die Übernahme dieser Risiken erforderlich ist;
- ▶ Identifikation und Abgrenzung der tatsächlichen Geschäftsfälle unter Betrachtung der vertraglichen Gestaltung und des tatsächlichen Verhaltens der Vertragsparteien;
- ▶ Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, der dabei eingesetzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken.

Bei Lizenzverträgen kommt die Preisvergleichsmethode oder die geschäftsvorfallbezogene Gewinnteilungsmethode zur Anwendung. Auch anerkannte Bewertungsverfahren (z. B. abgezinster Wert der zukünftigen Cashflows) sind möglich.

### XIII. Hard-to-value intangibles

Österreich folgt dem in Tz. 6.188 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 verankerten HTVI-Ansatz für Geschäftsvorfälle ab dem 1.1.2021. HTVI sind dadurch gekennzeichnet, dass ex ante keine verlässlichen Vergleichswerte vorliegen oder die Bewertungsannahmen höchst unsicher sind (öVPR 2020, Rz. 155 ff.). In diesen Fällen kann von der Finanzverwaltung der Ex-post-Wert als Indizienbeweis herangezogen werden. Der HTVI-Ansatz kommt nicht zur Anwendung, wenn zumindest eine der folgenden Bedingungen greift:

Keine Anwendung des HTVI-Ansatzes in diesen Fällen

1. der Steuerpflichtige gewährt vollen Einblick in die Ex-ante-Prognoserechnung und kann nachweisen, dass die Differenz zwischen Ex-ante- und Ex-post-Wert unvorhersehbaren Entwicklungen oder Ereignissen geschuldet ist oder die Eintrittswahrscheinlichkeit vorhersehbarer Ergebnisse nicht eindeutig über- oder unterschätzt wurde;
2. die Übertragung des HTVI wird in einem bi- oder multilateralem Advanced Pricing Arrangement entsprechend abgesprochen;
3. eine etwaige unter Punkt 1 genannte signifikante Differenz zwischen Ex-ante- und Ex-post-Wert hat nicht den Effekt, die Vergütung um mehr als 20 % zu erhöhen; oder
4. eine etwaige unter Punkt 1 genannte signifikante Differenz zwischen Ex-ante- und Ex-post-Wert überstieg während der ersten fünf Jahre ab der Vermarktung des HTVI gegenüber fremden Dritten nicht 20 %.

Die Finanzverwaltung kann also in diesen Fällen auch Ex-post-Ergebnisse heranziehen. Es wird eine Preisanpassungsklausel fingiert und ein Ex-post-Wert als Indizienbeweis für eine nachträgliche Anpassung herangezogen.

Ex-post-Ergebnisse sind also ansatzfähig

### XIV. Dokumentation

Wenn die Schwellenwerte des VPDG<sup>10</sup> überschritten werden, besteht die Verpflichtung, eine Dokumentation nach der Struktur der VPDG-DV zu erstellen. Die öBMF-Info zum VPDG und zur VPDG-DV v. 17.12.2019 wurde in die öVPR 2020 eingearbeitet. In dieser werden Zweifelsfragen zur Anwendung des VPDG und der VPDG-DV erläutert.

S. 560

<sup>10</sup> Local File bzw. Master File: 50 Mio. €; Country-by-Country Report: 750 Mio. €.

Wenn die Schwellenwerte nicht überschritten werden, besteht nach § 3 Abs. 4 VPDG eine subsidiäre Dokumentationspflicht. Der Inhalt der Dokumentation wurde nunmehr in den öVPR 2020 festgehalten. Die Anforderungen<sup>11</sup> entsprechen in etwa den Anforderungen des Local Files nach dem VPDG, ergänzt um bestimmte Aspekte im Master File. Die Dokumentation kann – anders als bei Anwendbarkeit des VPDG – in einem File zusammengefasst werden. In der Praxis ist man jedoch gut beraten, sich als nicht VPDG-pflichtiges Unternehmen ebenfalls an den Dokumentationsanforderungen des VPDG und der VPDG-DV zu orientieren.

Die Dokumentation nach dem VPDG ist auf Ersuchen der Finanzverwaltung binnen 30 Tagen vorzulegen. Hingegen muss die Dokumentation außerhalb des VPDG zeitnah erstellt werden. Die Fristen zur Erstellung einer Dokumentation außerhalb des VPDG sind somit u. U. kürzer als die Fristen nach dem VPDG. Dies wurde von der KSW im Rahmen der Begutachtung auch kritisiert.

Die Nichterfüllung der Dokumentationspflicht ist abgesehen vom CbC-Report im wesentlichen sanktionslos. Im Rahmen des CbC-Reports sind Strafen bis 50.000 € vorgesehen. Bei Master und Local File liegt eine Finanzordnungswidrigkeit vor, die bis 5.000 € geahndet werden kann. Die wahre Sanktion einer fehlenden Dokumentation liegt aber in der Beweislastumkehr zulasten des Steuerpflichtigen. Es ist daher dringend zu empfehlen, für eine zeitnahe Dokumentation Sorge zu tragen.

Durch eine webbasierte, digitale Dokumentations- und Ablagesoftware können TP-relevante Sachverhalte erfasst, dokumentiert und nachverfolgt werden. Das Master File und die Local Files werden dann auf Knopfdruck generiert, die gesamte relevante Dokumentation ist zentral abgelegt und alle weltweiten dokumentationsrelevanten Fristen sind auf einen Blick ersichtlich. Die Files werden von einem TP-Experten einem jährlichen Review unterzogen. Außerdem ist XML-Format für den CbCR ist vorgegeben der länderbezogene Bericht (CbCR) einer österreichischen Muttergesellschaft verpflichtend im XML-Format zu übermitteln.

Orientierung an den Dokumentationsanforderungen des VPDG und der VPDG-DV

Beweislastumkehr zulasten des Steuerpflichtigen bei fehlender Dokumentation

## Fazit

Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2020 sind die aktuelle Auslegungsgrundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes in Österreich. Sie sind ein Nachschlagewerk für die Praxis. Vor allem jene Änderungen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien wurden übernommen, die BEPS-bedingt in das Update 2017 eingeflossen sind. Die finale Fassung der öVPR 2020 bleibt noch abzuwarten.

11 In Deutschland wurden im Dezember 2020 die Verwaltungsgrundsätze 2020 zu Mitwirkungspflichten und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen veröffentlicht, s. BMF, Schreiben v. 3.12.2020 - IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 NWB EAAAH-65921. Im Zuge dessen kam es auch zu einer Verschärfung der deutschen Dokumentationsanforderungen.

## AUTOR

---



**Mag. Martin Hummer**

ist Senior Manager Tax und Head of Transfer Pricing bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Er berät Mandanten aus verschiedenen Branchen bei der Planung und Dokumentation von Transfer Pricing-Systemen einschließlich Betriebsstätten. Darüber hinaus wickelt er Betriebsstättenprojekte ausländischer Unternehmen vor allem in Österreich ab.

**Fundstelle(n):**

IWB 13/2021 Seite 553 - 560

NWB GAAAH-83026