

Konzernumlagen in der Praxis

Darstellung der Konzeption von Konzernumlagen anhand eines Beispiels

Martin Hummer



Mag. Martin Hummer ist Steuerberater und Head of Transfer Pricing bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

Dienstleistungen sind ein Dauerbrenner bei der Steuerprüfung von Verrechnungspreisen, da diese nicht greifbar sind. Dies gilt aufgrund des pauschalen Charakters umso mehr für Konzernumlagen. Es ist daher entscheidend, dass der Konzernumlagevertrag die Mindestanforderungen erfüllt und prüfungssicher konzipiert ist.

1. Überblick

Eine sorgfältige Dokumentation ist bei Dienstleistungen besonders wichtig. Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen besteht.¹ Einer verlässlichen Dokumentation über die Ausgestaltung und den Nutzen der Dienstleistungsverrechnung kommt entscheidende Bedeutung zu.² Eine Dienstleistungsverrechnung im Umlageweg erfordert den Abschluss eines schriftlichen Umlagevertrags.³ Nachfolgend soll eine Hilfestellung gegeben werden, was bei der Etablierung von Konzernumlageverträgen zu beachten ist,⁴ denn Konzernumlagen rücken vermehrt in den Fokus der Prüfer.⁵

2. Rechtsgrundlagen

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist in Art 9 OECD-MA 2017⁶ bzw der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zugrunde gelegt. National findet sich das *arm's length principle* in § 6 Z 6 lit a EStG. Wertvolle Hilfe zur Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes bieten die OECD-VPL 2022⁷ (Kapitel VII⁸ und VIII⁹) sowie in Österreich die VPR 2021¹⁰ (Dienstleistungen allgemeiner Art¹¹ und Konzernumlagen¹²). Weiters können Auskünfte der österreichischen Finanzverwaltung in Form von EAS-Auskünften¹³ und die Rechtsprechung¹⁴ zur Auslegung herangezogen werden.

3. Grundsätze der Dienstleistungsverrechnung

Die Konzernumlage setzt auf dem bestehenden Instrumentarium für Dienstleistungen allgemeiner Art in den OECD-VPL 2022 und den VPR 2021 auf. Entsprechend bleibt auch hier die Bedeutung der Preisvergleichsmethode, insbesondere aber der Kostenaufschlagsmethode für konzerninterne Dienstleistungen unangetastet. Die Methodenwahl ist nach den Grundsätzen der Kapitel I bis III OECD-VPL 2022 vorzunehmen. Wenn Vergleichspreise fehlen, wird bei Dienstleistungen in vielen Fällen die Kostenaufschlagsmethode (oder eine auf Kosten basierende TNMM)¹⁵ anzuwenden sein. Die Besonderheit der Konzernumlage besteht vielmehr darin, dass die Zentraldienstleistungen nicht einzeln an die Leistungsempfänger verrechnet („*direct-charge method*“), sondern via eines nutzenberechtigten Allokationsschlüssels näherungsweise umgelegt werden („*indirect-charge method*“).

3.1. Verrechenbarkeit dem Grunde nach

Eine Verrechnung von Dienstleistungen kommt dem Grunde nach nur dann in Frage, wenn nach dem „*benefit test*“¹⁶ oder „*Vorteilstest*“ der Leistungsempfänger einen Nutzen bzw ein Interesse an

¹ Rz 146 VPR 2021.

² Rz 87 VPR 2021.

³ Rz 100 VPR 2021.

⁴ Macho/Steiner/Spensberger, Verrechnungspreise kompakt² (2012) 105.

⁵ Steiner, Schwer fassbare Leistungen, TPI 2022, 95 f.

⁶ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (2017).

⁷ OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022).

⁸ Besondere Überlegungen bezüglich konzerninterner Dienstleistungen.

⁹ Konzernumlagevereinbarungen.

¹⁰ Richtlinie des BMF vom 7. 10. 2021, VPR 2021, Verrechnungspreisrichtlinien 2021, 2021-0.586.616, BMF-AV 2021/140.

¹¹ Rz 86 bis 98 VPR 2021.

¹² Rz 99 bis 105 VPR 2021.

¹³ EAS (Express-Antwort-Service der Abteilung IV der Internationalen Steuerabteilung am BMF); zB EAS 3198 vom 24. 1. 2011, EAS 312 vom 11. 10. 1993, EAS 271 vom 25. 5. 1993 und EAS 186 vom 2. 11. 1992 (Konzernumlagen); EAS 3055 vom 24. 3. 2009, EAS 2913 vom 22. 11. 2007, EAS 2153 vom 28. 10. 2002 (*shareholder activities*); EAS 3196 vom 9. 12. 2010, EAS 342 vom 3. 12. 1993 und EAS 325 vom 27. 10. 1993 (Gewinnaufschlag).

¹⁴ ZB UFS 11. 8. 2009, RV/1262-W/04 (Dokumentation); 28. 4. 2010, RV/3837-W/09; 6. 4. 2007, RV/4687-W/02 (Gewinnaufschlag).

¹⁵ Transaktionsbezogene Nettomargenmethode auf Basis einer Datenbankabfrage.

¹⁶ Steiner, Der „Benefits-Test“ bei Konzernverrechnungen, TPI 2017, 11 f.

der Leistung hat. Es ist daher danach zu fragen, ob der Leistungsempfänger die Dienstleistung von einem Dritten zugekauft hätte („*willing to pay*“) oder er Personal eingestellt hätte, um diese Dienstleistung selbst intern zu erbringen („*perform for itself*“). Wenn eine dieser Fragen zu bejahen ist, dann ist die Leistung dem Grunde nach verrechenbar bzw muss sie im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes verrechnet werden. „*Shareholder activities*“¹⁷ sind Anteilseigneraktivitäten, dh Leistungen, die im ausschließlichen Interesse des Anteilseigners stehen. Da hier die Kontrollfunktion im Vordergrund steht, sind diese nicht verrechenbar. Im Einzelfall ist bei diesen typisierend aufgeführten Leistungen aber stets zu untersuchen, ob diese (teilweise) dennoch zum Nutzen und Interesse des Leistungsempfängers erbracht werden und diese daher (teilweise) verrechenbar sind.¹⁸ Dem Grunde nach nicht verrechenbar sind auch zufällig entstehende Vorteile.¹⁹ Hier handelt es sich zwar um Vorteile, diese entstehen aber nicht durch aktive Dienstleistungen der Konzernmutter, sondern durch die bloß passive Zugehörigkeit zum Konzern (zB Konzernrückhalt, höhere Kreditwürdigkeit, Synergieeffekte). Indessen ist die Nutzung des Konzernnamens in bestimmten Fällen verrechenbar.²⁰ Von den nicht verrechenbaren zufälligen Vorteilen sind auch „*konzertierte Handlungen*“ (zB Vorteil durch Einkaufsgesellschaft) abzugrenzen.²¹

3.2. Direkte oder indirekte Verrechnung

Ob eine direkte Verrechnung (Einzelverrechnung) erfolgen muss, ist nach der Zumutbarkeit der direkten Verrechnung zu beurteilen. Wenn die direkte Verrechnung unzumutbar ist, dann kommt eine indirekte Verrechnung (Konzernumlage) in Frage. Eine Einzelverrechnung ist dann zumutbar, wenn die betroffenen Dienstleistungen auch fremden Dritten gegenüber erbracht werden.²² Dann wird es ein Kostenrechnungssystem geben, das es erlaubt, den Leistungsempfänger abzugrenzen. Eine indirekte Verrechnung ist auch dann nicht zulässig, wenn die Dienstleistung dem Grunde nach nur an eine Gesellschaft erbracht wird (zB Gestellung von Mitarbeitern an eine bestimmte Konzerngesellschaft). Soweit eine Dienstleistungsverrechnung im Einzelverrechnungsweg, vor allem wegen der Kostenzuordnungsproblematik, wirtschaftlich unzumutbar ist, kann die Dienstleistungsverrechnung im Wege einer Konzernumlage abgewickelt werden.²³ Aus Vereinfachungsgründen ist eine Dienstleistungsverrechnung im Umlageweg (indirekte Preisverrechnung) zulässig.²⁴

Mit der Konzernumlage unter dem Gesichtspunkt der indirekten Verrechnung verwandt sind die LVAIGS²⁵ und die Poolumlage.²⁶ LVAIGS sind Dienstleistungen unterstützender Natur, die je Dienstleistungskategorie zu einem Kostenpool zusammengefasst werden, und für die ein fixer Kostenaufschlagsatz von 5 % anzuwenden ist.²⁷ Kostenverteilungsverträge (KVV; *cost contribution arrangements*) sind vertragliche Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen zur Teilung der Beiträge und Risiken iZm der gemeinsamen Entwicklung, Produktion oder Beschaffung von immateriellen Werten, materiellen Wirtschaftsgütern (Entwicklungs-KVV) oder Dienstleistungen (Dienstleistungs-KVV), wobei erwartet wird, dass die betreffenden immateriellen Werte, materiellen Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen Vorteile für alle KVV-Teilnehmer entstehen lassen.²⁸ Immanent ist bei KVV auch, dass – sofern im Zuge des Ein- oder Austritts Vorteile beim Pool oder beim Mitglied verbleiben – Ein- und Austrittszahlungen zu vereinbaren sind.²⁹ Da es sich um originäre Aufwendungen der Teilnehmer handelt, sind entstehende Wirtschaftsgüter anteilig zu aktivieren, was die praktische Anwendbarkeit vielfach auf sogenannte Dienstleistungs-KVV einschränkt.

3.3. Kostenaufschlagsmethode

Dienstleistungen sind ein typischer Anwendungsfall für die Kostenaufschlagsmethode.³⁰ Ob die Fremdüblichkeit nach einem Aufschlag verlangt, der zur Unter- oder Obergrenze tendiert, ist nach

¹⁷ Rz 103 VPR 2021.

¹⁸ Vgl zu „*aufgedrängten Leistungen*“ EAS 3055 vom 24. 3. 2009: In einem US-Konzern wurde einheitlich SAP eingeführt, ua auch in einer österreichischen Tochtergesellschaft. Die Tochtergesellschaft hatte kein Wahlrecht, ob sie teilnehmen wollte oder nicht. Laut EAS sind die Kosten für die SAP-Einführung nicht verrechenbar, weil die österreichische Tochter kein Interesse/keinen Nutzen hat. Anmerkung: Im Einzelfall ist dies freilich zu hinterfragen.

¹⁹ Rz 104 VPR 2021.

²⁰ BFH 9. 8. 2000, I R 12/99: Für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Verrechnung des Konzernnamens ist entscheidend, dass der Konzernname zugleich als Markenname geschützt ist, der überlassenen Marke ein eigenständiger Wert zukommt und die Nutzung des Markenrechts geeignet ist, zur Absatzförderung beizutragen. Mit Urteil des BFH vom 21. 1. 2016, I R 22/14, IStR 2016, 505 (*Ditz/Bärsch*), führte der BFH seine Rechtsprechung fort.

²¹ Die Einkaufsgesellschaft wird diesfalls in der Regel eine Dienstleistungsvergütung erhalten, und die übrigen Vorteile werden zwischen den teilnehmenden Gesellschaften aufgeteilt.

²² Rz 88 VPR 2021.

²³ Rz 32 und 88 VPR 2021.

²⁴ Rz 99 VPR 2021.

²⁵ Rz 94 ff VPR 2021.

²⁶ Rz 159 ff VPR 2021.

²⁷ Rz 95 VPR 2021.

²⁸ Rz 159 VPR 2021.

²⁹ Rz 172 ff VPR 2021.

³⁰ Rz 90 VPR 2021.

den Gegebenheiten des Einzelfalls zu beurteilen.³¹ Der Aufschlag erfolgt grundsätzlich auf die Vollkosten.³² Auch die Preisvergleichsmethode ist prinzipiell denkbar, allerdings verlangt dies, dass Vergleichbarkeit gegeben ist.³³ Auch eine kostenbasierte TNMM wäre möglich, hier müsste aber eine Umrechnung der EBIT-Marge in einen Kostenaufschlag erfolgen.

Bei Dienstleistungen mit Routinecharakter³⁴ ist auch ohne Datenbankstudie ein Nettogewinnaufschlag zwischen 3 % und 10 % (häufig 5 %) nicht zu beanstanden. Die Bandbreite ist dabei nach den im Einzelfall wahrgenommenen Funktionen und Risiken auszumessen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass nach dem LVAIGS-Konzept³⁵ für die im LVAIGS-Katalog enthaltenen Leistungen pauschal ein Gewinnaufschlag von 5 % herangezogen werden kann. Für Leistungen, die daher nicht in diesem Katalog aufgeführt sind, ist daher – mit der Möglichkeit des Gegenbeweises – eine etwas höhere Wertschöpfung zu vermuten. Für vor dem 1. 1. 2022 erbrachte Dienstleistungen mit Routinecharakter kann weiterhin ein Bruttogewinnaufschlag zwischen 5 % und 15 % herangezogen werden.³⁶

Unter besonderen Umständen ist kein Gewinnaufschlag erforderlich, dann nämlich, wenn es sich um eine Nebenleistung handelt.³⁷ Entsprechendes gilt auch bei einer längerfristigen Geschäftsstrategie (Rentabilitätsopfer).³⁸ Da allerdings dem Grunde nach das Prinzip gilt, dass die Dienstleistungsverrechnung einen Gewinnaufschlag erfordert, wäre eine Abkehr von diesem Prinzip im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nachvollziehbar zu begründen und zu dokumentieren. Bei durchfakturierten Leistungen, also zugekauften Leistungen ohne eigenen wesentlichen Wertschöpfungsbeitrag, kann nur eine Maklergebühr bzw. *handling fee* auf die eigenen Dienstleistungskosten angesetzt werden.

Nachfolgend wurde eine Systematisierung der Dienstleistungsverrechnung unter dem Gesichtspunkt des Kostenaufschlags vorgenommen:

Direkte Verrechnung	Indirekte Verrechnung
Routinedienstleistung: 3 % bis 10 % (häufig 5 %)	Routinedienstleistung: 3 % bis 10 % (häufig 5 %)
Nebenleistung: 0 %	Nebenleistung: 0 %
hochwertige Leistung: > 5 %	hochwertige Leistung: > 5 %
	LVAIGS: 5 %
	Poolumlage: Wert im Zeitpunkt des Beitrags

Tab 1: Direkte und indirekte Verrechnung.

3.4. Ermittlung der Umlagemasse

Aus der Umlagemasse der Konzernumlage sind im Sinne einer Restgröße die dem Grunde nach nicht verrechenbaren Leistungen auszuschneiden. Überdies wird auch jener Anteil eliminiert, der bereits direkt im Wege der Einzelverrechnung belastet wird. In einem zweiten Schritt sind die Umlageschlüssel festzulegen. Dies bereitet in der Praxis mitunter Schwierigkeiten, weil hier nutzungsgerechte Schlüssel für die einzelnen Leistungskategorien zu finden sind. Die verschiedenen Leistungen sind also zu kategorisieren, und es sind geeignete Aufteilungsschlüssel zu finden (zB Marketing nach Umsatz, IT nach Stellplätzen oder Köpfen oder Lizenzschlüsseln, HR-Abteilung nach Anzahl der Mitarbeiter etc).

4. Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung

Bei konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (englisch: *low value-adding intra-group services*) kann eine vereinfachte Verrechnung nach den Maßstäben des Kapitels VII.D OECD-VPL 2022 erfolgen.³⁹ Es besteht demnach ein Wahlrecht für dessen Anwendung.

Der LVAIGS-Ansatz stellt eine vereinfachte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar. LVAIGS sind Dienstleistungen unterstützender Natur, die nicht zum Kerngeschäft des Konzerns ge-

³¹ Rz 90 VPR 2021.

³² Rz 33 VPR 2021.

³³ Vgl zu den fünf Vergleichbarkeitsfaktoren Rz 57 VPR 2021; zB bei Rechtsberatung auf Basis von Honorarrichtlinien; in dessen wird in der Regel eine im Konzern als Nebenleistung erbrachte Leistung nicht mit einer von einem Steuer- oder Unternehmensberater erbrachten Hauptleistung vergleichbar sein.

³⁴ Eine Abgrenzung zu den Dienstleistungen mit Routinecharakter erfolgt in Rz 91 VPR 2021 („*Höherwertige Dienstleistungen*“); bei Hochwertigkeit einer Dienstleistung ist im Übrigen stets zu untersuchen, ob noch von „*Routinefunktion*“ gesprochen werden kann und die Kostenaufschlagsmethode noch eine anwendbare Methode darstellt.

³⁵ *Low value-adding intragroup services*.

³⁶ Rz 90 VPR 2021.

³⁷ Rz 93 VPR 2021.

³⁸ Rz 93 VPR 2021.

³⁹ Rz 94 VPR 2021.

hören, die nicht die Verwendung einzigartiger und wertvoller, immaterieller Wirtschaftsgüter erfordern oder zur Schaffung dieser führen und bei der keine substanziellen und signifikanten Risiken übernommen bzw kontrolliert oder durch sie geschaffen werden (Tz 7.45 OECD-VPL 2022).⁴⁰

Folgende Vereinfachungen kommen zum Tragen:⁴¹

- *benefit test* nur für die Dienstleistungskategorie;
- Kostenpool für jede Dienstleistungskategorie, der die direkten und indirekten Kosten sowie einen geeigneten Anteil an den allgemeinen Verwaltungskosten umfasst;
- Verteilung der Kosten je Dienstleistungskategorie nach geeignetem Aufteilungsschlüssel;
- fixer Kostenaufschlag von 5 %.

In Rz 96 VPR 2021 werden jene Leistungen aufgezählt, die beispielhaft für den LVAIGS-Ansatz in Frage kommen (zB Rechnungswesen, Personalwesen, IT-Dienstleistungen, steuerliche und rechtliche Beratung, allgemeine Verwaltungs- und Bürodienstleistungen). Weniger interessant sind allerdings jene Leistungen, welche für den LVAIGS-Ansatz in Frage kommen, da dieses Konzept doch eher eine Ausnahme sein dürfte. Relevanter sind jene Leistungen, die nicht für den Ansatz in Frage kommen, wie zB Forschung & Entwicklung, Fertigungsdienstleistungen (etwa Lohnfertigung), Marketing- und Vertriebsaktivitäten und Finanztransaktionen, oder Geschäftsführungsleistungen. Für diese Dienstleistungen ist, sofern kein Gegenbeweis erfolgt, zu vermuten, dass diese einen höheren Wertschöpfungsbeitrag liefern und daher mit einem über 5%igen Aufschlagssatz zu vergüten sind.

Entscheidet sich der Abgabepflichtige für die Anwendung des LVAIGS-Ansatzes, so hat er eine geeignete Dokumentation zu führen, welche die Zulässigkeit der Anwendung belegt.⁴² Diese muss die Einschätzung des genauen Marktwerts der Dienstleistungen möglich machen,⁴³ und es muss festgestellt werden können, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre.

Beispiel

Die Konzernmuttergesellschaft A erbringt diverse Zentraldienstleistungen an ihre ausländischen Tochtergesellschaften B, C und D.

Dienstleistungen	Vollkosten	A	B	C	D	Umlageschlüssel	Umlagemasse
Beratung	200	x	x	x		Umsatz	300
Marketing	100	x	x	x		Umsatz	
IT	100	x	x	x	x	Anzahl der User	100
Konsolidierung	450	x	x	x	x	<i>shareholder activities</i>	
Personalverrechnung	500		x			direkte Verrechnung	
Personalgestellung	300			x		direkte Verrechnung	

Tab 2: Bildung von Leistungskategorien nach nutzungsgerechten Allokationsschlüsseln.

Zunächst ist festzustellen, welche (Voll-)Kosten, in welcher Höhe, für wen (Empfänger) entstanden sind. Die Konsolidierung liegt im Anteilseignerinteresse der Konzernmuttergesellschaft A und ist nicht verrechenbar („*benefit test*“). Die Personalverrechnung wird nur an B erbracht und ist daher im Wege der Einzelverrechnung zu belasten. Auch die Personalgestellung wird typischerweise nur an eine Konzerngesellschaft, im Beispiel an C, erbracht, und ist daher ebenfalls direkt zu verrechnen. Die Kosten für Beratung und Marketing können in der Konzernumlage gemeinsam nach demselben Allokationsschlüssel umgelegt werden. Die Umlagemasse beträgt daher für diese Leistungskategorie 300. Die Kosten für IT-Dienstleistungen (100) sind verursachungsgerecht zB nach Nutzern umzulegen.

In der Fortsetzung des Beispiels werden Beratung und Marketing sowie IT nach den entsprechenden Umlageschlüsseln (Umsatz bzw User) im Rahmen der Konzernumlage umgelegt.

Dienstleistungen		A	B	C	D	
Beratung und Marketing	300	150	120	30		Vollkosten
Umlageschlüssel	100	50	40	10		Umsatz
IT	100	10	5	25	60	Vollkosten
Umlageschlüssel	100	10	5	25	60	Anzahl User

Tab 3: Konzernumlage von Beratung und Marketing sowie IT.

⁴⁰ Rz 95 VPR 2021.
⁴¹ Rz 95 VPR 2021.
⁴² Rz 98 VPR 2021.
⁴³ Rz 146 VPR 2021.

Die Kosten für Beratung und Marketing werden gemeinsam umgelegt. Die Umlagemasse (300) verteilt nach dem Umsatzschlüssel (100) ergibt eine Konzernumlage bei B von 120 bzw bei C von 30. 150 bleiben bei A als Eigenleistungsanteil stehen. Die IT-Kosten werden nach Nutzern umgelegt. Die Umlagemasse (100) verteilt nach den Nutzern (100) ergibt eine Konzernumlage bei B von 5, bei C von 25 und bei D von 60. 10 bleiben bei A als Eigenleistungsanteil stehen.

5. Fallprüfungsschema für die Implementierung

Eine Konzernumlage kann systematisch nach folgendem Schema aufgesetzt werden. Dieses Schema soll nachfolgend Punkt für Punkt dargestellt werden.⁴⁴

1. Identifizierung der Leistungen und der Leistungserbringer;
2. Identifizierung der Leistungsempfänger;
3. Ausscheiden: nicht verrechenbare Leistungen;
4. Ausscheiden: direkt verrechnete Leistungen;
5. Ermittlung der Umlagemasse;
6. Ansatz eines Gewinnaufschlags;
7. Bildung von Leistungskategorien nach nutzungsgerechten Allokationsschlüsseln.

5.1. Identifizierung der Leistungen und der Leistungserbringer

In einem ersten Schritt sind sämtliche Zentraldienstleistungen sowie die Leistungserbringer zu identifizieren. Dabei ist darauf zu achten, dass alle Transaktionen vollständig erfasst werden, insbesondere auch jene, die zu verrechnen wären, aber bisher vielleicht vergessen wurden (zB Geschäftsführerdienstleistungen, die im Interesse einer anderen Konzerngesellschaft erbracht werden). Die oftmals vielen Leistungen sollten – bereits zu diesem Zeitpunkt – im Hinblick auf die unterschiedlichen Allokationsschlüssel zu sinnvollen Leistungskategorien zusammengefasst werden.

5.2. Identifizierung der Leistungsempfänger

Ausgangsbasis für die Identifizierung der Leistungserbringer und der Leistungsempfänger sollte ein Konzernorganigramm sein, in dem die Beteiligungen dargestellt sind. Allerdings werden nur jene Konzerngesellschaften, die einen Vorteil aus der Leistungserbringung haben (*benefit test*) als Leistungsempfänger bezeichnet. Mitunter muss an dieser Stelle nochmals eine Schleife gezogen werden, wenn sich unter Pkt 5.3. herausstellt, dass eine Leistung nicht verrechenbar ist. Da nicht jede angebotene Zentraldienstleistung zwingend auch an alle Konzerngesellschaften gleichermaßen gerichtet ist, ist es entscheidend, die konzerninternen Leistungsempfänger für jede einzelne identifizierte Leistung zu eruieren und in einer Transaktionsmatrix (je Leistungskategorie) den Leistungserbringer und den Leistungsempfänger festzustellen.

Beispiel

A (Holding) erbringt verschiedene Zentraldienstleistungen (Rechnungswesen, Rechts- und Steuerberatung, IT, Unterstützung beim Einkauf und im Marketing) an die Konzerngesellschaften B bis E. Die Konzerngesellschaft F ist hingegen weitgehend autonom und nimmt lediglich die von A angebotenen IT-Services in Anspruch. Weiters wird ein Mitarbeiter vom Headquarter (A) für drei Jahre an die Tochtergesellschaft C entsandt.

Dienstleistungen	A	B	C	D	E	F
Rechnungswesen	x	x	x	x	x	
Rechts- und Steuerberatung	x	x	x	x	x	
IT	x	x	x	x	x	x
Unterstützung Einkauf	x	x	x	x	x	
Unterstützung Marketing	x	x	x	x	x	
Human Resources	x	x	x	x	x	
Personalentsendung			x			

Tab 4: Transaktionsmatrix.

Es wird nur bei jenen Konzerngesellschaften ein Kreuzchen gesetzt, die einen Vorteil aus der Leistungserbringung haben.⁴⁵ Die IT-Services werden via Allokationsschlüssel unter allen Konzerngesellschaften verteilt. Bei den übrigen Zentraldienstleistungen wird F hingegen nicht in die Schlüsselung (und damit nicht in die Verrechnung) einbezogen. Die Personalgestellung von A an C bedarf keiner Aufteilung nach

⁴⁴ Angelehnt an Rosenberger, Handbuch der Verrechnungspreise³ (2022) 339.

⁴⁵ Kosten im Anteilseignerinteresse („*shareholder activities*“) müssen aus der Umlagemasse ausgeschieden werden.

einem Allokationsschlüssel und bietet sich für eine direkte Verrechnung (Einzelverrechnung) an, dh, dass die Kosten der Personalgestellung aus der Umlagemasse der Konzernumlage ausgeschieden werden. Durch Einbeziehung der Holding A auch als Leistungsempfänger wird der Eigenleistungsanteil nicht an die übrigen Konzerngesellschaften weiterbelastet, sondern verbleibt bei A.⁴⁶ Dies bedeutet gleichzeitig, dass der Eigenleistungsanteil der Holding in der Umlagemasse belassen – und in weiterer Folge auf A verteilt – wird.

5.3. Ausscheiden: nicht verrechenbare Leistungen

Nachfolgend sollen die nicht verrechenbaren Leistungen noch etwas genauer unter die Lupe genommen werden. Der Eigenleistungsanteil (in unserem Fall der Anteil, welcher auf die Holding A entfällt) darf nicht an die übrigen Konzerngesellschaften weiterbelastet werden. Dabei handelt es sich um Leistungen, die vom Leistungserbringer selbst beansprucht werden (zB IT-Dienstleistungen, die auch von der Holding genutzt werden). Eine technisch elegante Lösung, um den Eigenleistungsanteil bei der verursachenden Gesellschaft (Leistungserbringer) zu belassen, ist, den Leistungserbringer auch als Leistungsempfänger zu identifizieren. Damit wird die leistende Gesellschaft in den Prozess der Schlüsselung einbezogen und der Eigenleistungsanteil bleibt beim Leistungserbringer (zB der Holding) stehen.

Shareholder activities sind Leistungen, die ausschließlich im Beteiligungsinteresse der leistenden Gesellschaft stehen. Folgende Fragen sollten daher beantwortet werden:

- In wessen Interesse steht das konkrete Leistungsangebot?
- Wem verschafft die Leistung einen Nutzen?
- Wessen Geschäftsposition wird gestärkt bzw gefördert?
- Würde ein fremder Dritter bereit sein, die Leistung selbst zu erbringen („*perform for itself*“) oder die Leistung zuzukaufen („*willing to pay*“)?

Nicht immer sind diese Fragen eindeutig zu beantworten, vielfach sind Leistungen nur teilweise zum Nutzen des Leistungsempfängers, sodass auf eine ausreichende Dokumentation geachtet werden sollte. Rz 103 VPR 2021 enthält einige Beispiele für nicht verrechenbare *shareholder activities*, die allerdings stets vor dem Hintergrund des *benefit test* im Einzelfall daraufhin überprüft werden müssen, ob sie vielleicht dennoch bzw teilweise einen Nutzen stiften. Wenn zB im Rahmen einer Kreditfinanzierung der Vorteil auf konkrete Aktivitäten zurückzuführen ist (zB Garantie oder Übernahme einer Haftung), dann ist diese Dienstleistung dem Grunde nach auch verrechenbar.

Auch zufällig entstehende Vorteile⁴⁷ (zB Konzernrückhalt, Recht, den Konzernnamen zu führen, höhere Kreditwürdigkeit) und Effizienzsteigerungen bei anderen Konzerngesellschaften oder Synergieeffekte (also Vorteile, die quasi nebenbei auch für andere Konzerngesellschaften entstehen) sind nicht verrechenbar. Aber auch hier ist zu differenzieren: Konzertierte Handlungen (zB Vorteile für die Konzerngesellschaften aus der Bündelung der Einkaufsaktivitäten bei einer Einkaufsgesellschaft) sind sehr wohl verrechenbar, es sind dies nicht Leistungen, die bloß zufällig entstehen. Es wurde auch bereits darauf hingewiesen, dass die Nutzung des Konzernnamens unter bestimmten Voraussetzungen verrechenbar ist, dann nämlich, wenn der gemeinschaftlich geführte Konzernname als Markenname geschützt ist und die Marke einen eigenständigen, grundsätzlich Absatz fördernden Wert hat.

5.4. Ausscheiden: direkt verrechnete Leistungen

Es wurde ebenfalls bereits darauf hingewiesen, dass direkt verrechenbare Leistungen dann direkt verrechnet werden müssen, wenn dies zumutbar ist.⁴⁸ Als Beispiel für eine Einzelverrechnung kann etwa eine Dienstleistung genannt werden, die zur Haupttätigkeit gehört und auch an Dritte erbracht wird. In diesem Fall werden die für eine Direktverrechnung notwendigen Basisdaten vorliegen. Dasselbe wird gelten, wenn eine Dienstleistung nur an eine Gesellschaft erbracht wird (typischerweise ist dies bei der Personalgestellung der Fall).

5.5. Ermittlung der Umlagemasse

Nachfolgende Tabelle verdeutlicht die Ermittlung der Umlagemasse:

Nicht in Umlagemasse	nicht verrechenbare Kosten
	direkt verrechnete Kosten
Umlagemasse	Restgröße der indirekt verrechenbaren Kosten (grundsätzlich inkl Gewinnaufschlag)

Tab 5: Umlagemasse.

⁴⁶ Alternativ könnte A nicht als Leistungsempfänger identifiziert werden – dann müsste aber die Umlagemasse um den Eigenleistungsanteil gekürzt werden.

⁴⁷ Rz 104 VPR 2021.

⁴⁸ Rz 88 und 99 VPR 2021.

Die Umlagemasse wird, sofern eine Preisvergleichsmethode nicht möglich ist, auf Basis der Kostenaufschlagsmethode ermittelt. Als Basis für die Kostenermittlung dient dabei in der Regel die Kostenrechnung mit sauber getrennten Kostenstellen. Die Kosten müssen neben den direkten Kosten auch die indirekten Kosten (Gemeinkosten, *overheads*) umfassen.⁴⁹ In der Regel kommen die Vollkosten zum Ansatz.⁵⁰ Während nach den alten VPR 2010⁵¹ die Gemeinkosten ohne weiteren Nachweis mit 5 % der direkten Kosten angesetzt werden konnten, sofern es sich um Nebenleistungen handelte, ist diese Regelung im Update 2021 nicht mehr enthalten. Die Gemeinkosten (indirekten Kosten) müssen daher im Einzelfall belegt werden.

Die Kostenermittlung muss betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen, es können die Ist-, Normal- oder Plankosten herangezogen werden.⁵² In der Praxis ist allerdings eine gewisse Tendenz zugunsten der Istkosten (anstatt der Plankosten) festzustellen, vor allem wenn wesentliche Plan-/Istkostenabweichungen bestehen. Bei den Plankosten müsste jedenfalls ein regelmäßiges Monitoring implementiert werden, um zu identifizieren, ob im Zeitablauf die Istkosten wesentlich abweichen.

Die Umlagemasse muss jeweils für den vereinbarten Abrechnungsmodus (jährlich/quartalsweise) ermittelt werden. Außerdem ist es notwendig, die Umlagemasse pro Leistungskategorie zu ermitteln. Nur in diesem Fall ist gesichert, dass je Leistungskategorie unterschiedliche Allokationsschlüssel zur Anwendung gelangen können.

5.6. Ansatz eines Gewinnaufschlags

Die Kosten für die verrechenbaren, aber nicht direkt verrechneten Zentraldienstleistungen (die sogenannte „Umlagemasse“) werden – in der Regel unter Ansatz eines Gewinnaufschlags – eruiert und unter den Leistungsempfängern durch Anwendung von Allokationsschlüsseln verteilt. Bei einer Plankostenrechnung wird der Gewinnaufschlag infolge von Risikoüberlegungen höher sein als bei der Istkostenrechnung.⁵³

Die Kostenaufschlagsmethode erfordert dem Grunde nach einen Gewinnaufschlag. Als Orientierungshilfe kann für Routinedienstleistungen⁵⁴ – auch ohne Vorliegen einer Datenbankstudie – ein Gewinnaufschlag in einer Bandbreite von 3 % bis 10 % (häufig 5 %)⁵⁵ angesetzt werden. Dabei ist eine Einzelfallbetrachtung anzustellen und der Gewinnaufschlag innerhalb der Bandbreite auf Basis der konkret wahrgenommenen Funktionen und übernommenen Risiken zu wählen.⁵⁶ Für vor dem 1. 1. 2022 erbrachte Dienstleistungen mit Routinecharakter kann weiterhin ein Bruttogewinnaufschlag zwischen 5 % und 15 % herangezogen werden (Rz 77 VPR 2010). Dies bedeutet, dass für Dienstleistungsverrechnungen ab 1. 1. 2022 die Dienstleistungsverträge in Bezug auf den Gewinnaufschlag überprüft werden sollten.

Von einem Gewinnaufschlag kann jedoch in Ausnahmefällen abgesehen werden:

- **Durchlaufende Posten:**⁵⁷ Diese werden von dritten Lieferanten bezogen, ohne dass auf Ebene der Konzerngesellschaft eine wesentliche Wertschöpfung erfolgen würde (zB gemeinsam genutzte Liegenschaft, globale Versicherungspolizze, zentral beschaffte Lizenzpakete). Das leistende Konzernunternehmen agiert als Vermittler oder Zwischenhändler. Daher ist nur eine *handling fee* bzw ein Manipulationsaufwand oder ein Gewinnaufschlag auf die eigene Dienstleistung zu verrechnen. In der Regel scheidet allerdings ein Gewinnaufschlag auf den Wareneinsatz aus.
- **Nebenleistung:**⁵⁸ Dienstleistungen, die nicht zum Unternehmensgegenstand des Dienstleisters gehören und die sich als bloße Nebenleistung gegenüber einer Konzerngesellschaft darstellen, mit der eine dauernde Geschäftsverbindung besteht, können⁵⁹ ebenfalls ohne Gewinnaufschlag

⁴⁹ Rz 33 VPR 2021.

⁵⁰ Zwar regelt Rz 33 VPR 2021, dass die Verwaltungs- und Vertriebskosten „in der Regel“ außer Ansatz bleiben, gleichzeitig stellt aber Rz 90 VPR 2021 auf einen Nettogewinnaufschlag ab, was einen Aufschlag auf die Vollkosten impliziert (vgl auch *Hummer*, Der Gewinnaufschlag auf allgemeine Dienstleistungen auf Basis der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021, TPI 2021, 73).

⁵¹ Rz 80 VPR 2010.

⁵² Rz 33 VPR 2021.

⁵³ Rz 92 VPR 2021.

⁵⁴ Rz 91 VPR 2021.

⁵⁵ Das *Joint Transfer Pricing Forum* (JTTF), welches zunächst von allgemeinen Erfahrungswerten zwischen 3 % und 10 %, häufig um 5 %, Gewinnaufschlag ausgegangen ist, hat eine paneuropäische Datenbankstudie für den Dienstleistungssektor in Auftrag gegeben. Diese breit angelegte Studie hatte in Summe (dh über die Jahre 1999 bis 2007 und über alle erfassten Dienstleistungsbereiche) einen Median in Höhe von 4,7 % (krisenbereinigt: knapp 4 %) zum Ergebnis. Daher wurde in Rz 90 VPR 2021 mit Verweis auf das JTTF eine Bandbreite von 3 % bis 10 % für Routineunternehmen implementiert.

⁵⁶ Rz 90 VPR 2021.

⁵⁷ Rz 42 VPR 2021: Auf durchlaufende Posten muss kein Gewinnaufschlag berücksichtigt werden (Verrechnung „at cost“), wenn fremde Dritte in vergleichbaren Situationen genauso kalkulieren und auf einen Gewinnaufschlag auf solche Kostenbestandteile verzichten würden.

⁵⁸ Rz 93 VPR 2021.

⁵⁹ In der Praxis sollte die konzerninterne Personalgestellung ohne Gewinnaufschlag verrechnet werden, da in vielen Staaten ein Gewinnaufschlag nicht anerkannt wird.

verrechnet werden. Beispielsweise ist die konzerninterne Personalgestellung eine Nebenleistung, weil diesfalls lediglich ein temporärer Personalbedarf abgedeckt werden soll, es handelt sich eben um keine gewerblichen Arbeitskräfteüberlasser.

Wenn es sich um Leistungen handelt, die im Katalog der LVAIGS angeführt sind,⁶⁰ ist ohne näheren Nachweis ein Gewinnaufschlag von 5 % als fremdüblich zu beurteilen. Bei Leistungen, die nicht im Katalog der LVAIGS aufgeführt sind,⁶¹ ist indessen – mit der Möglichkeit eines Gegenbeweises – zu vermuten, dass diese einen höheren Wertschöpfungsbeitrag als 5 % liefern. Vielfach werden derartige Leistungen im Rahmen der Bandbreite von 3 % bis 10 % eine Wertschöpfung von ca 7 % oder 8 % liefern.⁶²

5.7. Bildung von Leistungskategorien nach nutzengerechten Allokationsschlüsseln

Zunächst wird ein Allokationsschlüssel je Leistungskategorie gewählt, der den Nutzen der Leistungsempfänger möglichst treffsicher abbildet (zB Umsatz, User, Köpfe etc). Sodann ist der konkrete Zahlenwert des Allokationsschlüssels bei den jeweiligen Leistungsempfängern (einschließlich der leistenden Konzerngesellschaft, soweit eine Eigenleistung erbracht wird) im betrachteten Zeitraum zu ermitteln. Letztlich ist nur mehr die Umlagemasse (in der Regel zzgl Gewinnaufschlag) mit dem Allokationsschlüssel auf die Leistungsempfänger umzulegen.

Beispiel

A erbringt Zentraldienstleistungen an B, C und D. Es wird die Kostenaufschlagmethode (im Beispiel vereinfachend ohne Gewinnaufschlag) gewählt. Die Vollkosten betragen 160, die *shareholder activities* 40, und die direkte Verrechnung beträgt 20. Als verursachungsgerechter Allokationsschlüssel werden die Umsatzerlöse identifiziert (Umsatzerlöse A 200.000, B 100.000, C 20.000, D 80.000).

	A	B	C	D	Summe
Schlüssel	200	100	20	80	400
Umlagemasse					100 (160 – 40 – 20)
Eigenanteil	50				
Konzernumlage		25	5	20	

Tab 6: Umlage nach Umsatz.

Entsprechend fakturiert A (Holding) – neben den direkt verrechneten Leistungen in Höhe von 20 – eine Konzernumlage in Höhe von 25 an B, 5 an C und 20 an D. Die restlichen 50 Eigenleistungsanteil bleiben – ebenso wie die 40 für *shareholder activities* – bei A zu Buche stehen.⁶³

Der Allokationsschlüssel sollte vor allem nutzengerecht sein. Er sollte nicht zu komplex sein, damit er in der Praxis noch lebbar ist. Insofern wird von exotischen Schlüsseln eher abgeraten. Mischschlüssel (zB Kombination aus Umsatz und Bilanzsumme) sind aber in der Praxis durchaus anzutreffen. Für Marketingaktivitäten (oder sonstige absatzseitige Leistungen) ist der in der Praxis vorherrschende Umsatzschlüssel verursachungsgerecht. In der Betriebsprüfungspraxis wird die stereotype Anwendung des Umsatzschlüssels aber zunehmend (zu Recht) hinterfragt, wenn er den Nutzen der Leistungsempfänger nicht adäquat abbildet. Weiterentwickelte Umsatzschlüssel (zB inflationsbereinigt) sind ebenfalls möglich.

Aus Sicht der Verursachungsgerechtigkeit sind in der Regel unterschiedliche Allokationsschlüssel geboten. Für personalbezogene Leistungen kommt vielfach eine Aufteilung nach Köpfen (*headcount*) in Frage. Bei IT-Dienstleistungen könnten die User/Nutzer eine adäquate Verteilgröße darstellen. Gewinnschlüssel sind aber wohl nur in Ausnahmefällen nutzengerecht, zB wenn es sich um besonders erfolgsintensive Leistungen handelt. Vielfach steht hier im Raum, dass die Ergebnisse besonders gewinnträchtiger Konzernunternehmen abgeschöpft werden sollen. Die an der Konzernumlage partizipierenden Leistungsempfänger sind gleichzubehandeln, dh innerhalb einer Leistungskategorie dürfen bei den Leistungsempfängern nicht unterschiedliche Schlüssel zur Anwendung kommen. Überdies ist zu empfehlen, den gewählten Schlüssel zwar in gewissen Abständen darauf hin zu überprüfen, ob er tatsächlich (noch) verursachungsgerecht ist, ansonsten sollte allerdings der Allokationsschlüssel über einen längeren Zeitraum beibehalten werden.

⁶⁰ Rz 96 VPR 2021.

⁶¹ Rz 97 VPR 2021.

⁶² Der Wertschöpfungsbeitrag ist im Einzelfall anhand der konkreten Umstände zu bestimmen.

⁶³ In der Praxis wird es vielfach nicht nur Leistungen geben, die alle nach einem Schlüssel umgelegt werden können. Vielfach wird es notwendig sein, verschiedene Leistungskategorien zu bilden.

Beispiel

Kostenträger	Schlüssel	A	B	C	D	E	F	Summe
Rechnungswesen, Recht, Einkauf, Marketing	Umsatz	300	250	100	200	50		900
IT-Abteilung	User	15	10	30	5	25	20	105
HR-Abteilung	Mitarbeiter	20	15	35	10	30	25	135
Personalentsendung	Einzelverrechnung						5	5

Tab 7: Allokationsschlüssel.

Zunächst wird ein geeigneter Schlüssel bestimmt und danach der konkrete Zahlenwert (Umsatz etc) bei den jeweiligen Leistungsempfängern (einschließlich der leistenden Konzerngesellschaft, soweit eine Eigenleistung erbracht wird) im betrachteten Zeitraum ermittelt. Schließlich wird die Umlagemasse (gegebenenfalls zuzüglich Gewinnaufschlag) im Verhältnis der ermittelten Zahlenwerte auf die Leistungsempfänger (gegebenenfalls einschließlich der leistenden Konzerngesellschaft) verteilt.⁶⁴

6. Dokumentation

Eine Konzernumlage stellt eine indirekte Verrechnung einer Dienstleistung dar, die als solche nicht greifbar⁶⁵ ist, sodass iSd erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten auch erhöhte Dokumentationsbemühungen bestehen. Der VwGH hat dies in einem Urteil zum Ausdruck gebracht, wonach die erbrachten und honorierten Leistungen grundsätzlich im Einzelnen konkret und detailliert erfasst dargestellt werden müssen.⁶⁶ Aus den Unterlagen müssen sich der konkrete Leistungsinhalt und der konkrete Wert der Leistungen nachvollziehbar ergeben.⁶⁷ Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist.

Nach § 9 VPDG-DV⁶⁸ hat das Local File eine Beschreibung der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle zu enthalten. Die Konzernumlage ist daher systematisch im Local File darzustellen. Auch der Vorteilstest wird sich grundsätzlich im Local File (und nicht im Vertrag selbst) abspielen. Dieses sollte laufend gewartet werden, wobei periodische Wartungstichtage (jährliches Review) und ein wartungsoptimaler Aufbau (Basics der Transaktionen auf einen Blick ersichtlich; veränderliche Werte grundsätzlich in Anhang, zB Transaktionswerte, Fremdvergleichsdaten, Kennzahlen der Gesellschaften) die Wartung erleichtern. Überdies sollten Verantwortliche für die periodische (in der Regel jährliche) Wartung bestimmt werden.

Eine Dienstleistungsverrechnung im Umlageweg erfordert den Abschluss eines (schriftlichen) Umlagevertrags. Dieser muss jedenfalls enthalten:⁶⁹

- Vereinbarungen über Art und Umfang der zu erbringenden Dienstleistungen;
- Bestimmung der am Umlageverfahren teilnehmenden Unternehmen;
- Vereinbarungen über die Ermittlung der umzulegenden Beträge;
- Vereinbarungen über Art und Ermittlung des Umlageschlüssels (zB Umsatz, Personalaufwand oder tätigkeitsbasierte Schlüssel wie bearbeitete Aufträge, Anzahl von IT-Usern etc);
- Laufzeit des Vertrags;
- Vereinbarung über die Auswirkung von wesentlichen Veränderungen im Dienstleistungsempfang durch einzelne, am Vertrag teilnehmende Unternehmen.

Bei den ersten vier Punkten handelt es sich um solche, welche sich unmittelbar auch aus dem Fallprüfungsschema ergeben. Dabei ist auch kurz abzugrenzen, welche Leistungen nicht in die Konzernumlage einbezogen werden (*shareholder activities*, Einzelverrechnung). Darüber hinaus hat der

⁶⁴ Dazu müssten aus der Buchhaltung bzw Kostenrechnung noch die Kosten der Kostenträger ermittelt werden, um sie mit dem Schlüssel zu verteilen.

⁶⁵ Rz 408 VPR 2021: Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen (zB Bemühungen, Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung) besteht (VwGH 26. 1. 2012, 2009/15/0032; 19. 4. 2018, Ra 2017/15/0041; 27. 11. 2020, Ra 2019/15/0162; 17. 3. 2021, Ra 2020/15/0113). Steiner, TPI 2022, 95 f, wonach die in den VPR 2021 angeführte VwGH-Judikatur nicht 1:1 auf gut dokumentierte Verrechnungen im Konzern anwendbar ist und sich auch die Dokumentationsvorschriften geändert haben.

⁶⁶ VwGH 28. 1. 2003, 99/14/0100.

⁶⁷ VwGH 8. 7. 2009, 2007/15/0036.

⁶⁸ Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung – VPDG-DV), BGBl II 2016/419.

⁶⁹ Rz 100 VPR 2021.

Konzernumlagevertrag die üblichen Vertragsbestandteile (zB Wirksamkeitsbeginn, Laufzeit, Verlängerung, Kündigung, Gerichtsstand, salvatorische Klausel, anwendbares Recht, unterjährige Vorauszahlungen, Endabrechnung, Währung, Verzinsung) zu enthalten.

Letztlich sei darauf hingewiesen, dass auch Backup-Material (Rechnungen, Kalkulationen, Korrespondenz) und Nachweise über die tatsächliche Erbringung der Leistung (zB Tätigkeitsberichte, Berichte, Sheets, Stellungnahmen) erforderlich sind.

7. Problembereiche

Vergütungen für Dienstleistungen unterliegen vereinzelt einem Quellensteuerabzug bzw sind formale Maßnahmen zu ergreifen, um den Quellensteuerabzug zu vermeiden oder diese zur Rückerstattung zu beantragen. Jedenfalls ist die Dienstleistung von der Lizenzgebühr abzugrenzen, da diesfalls unterschiedliche Vergütungsmethoden (Dienstleistung in der Regel Kostenaufschlagsmethode, Lizenz in der Regel gewinnorientierte Verfahren) zur Anwendung kommen und bei beiden Vergütungsformen unterschiedliche Quellensteuerüberlegungen anzustellen sind. Ein Leistungsmix könnte zum Anlass genommen werden, das Gesamtentgelt einer Quellensteuer zu unterwerfen.

Die im Rahmen einer Konzernumlage verrechneten Dienstleistungen können eine Betriebsstätte auslösen, wenn diese im Quellenstaat erbracht werden. Dies führt dann im Quellenstaat zu beschränkter Steuerpflicht des Leistungserbringers.

Von der Verrechnung geschätzter, fixer Prozentsätze (zB x % vom Umsatz) ohne weitere Begründung ist abzuraten. Zulässig ist jedoch die Vereinbarung eines fixen Prozentsatzes von einer bestimmten Schlüsselgröße (zB vom Umsatz), wenn dieser Prozentsatz auf Basis konkreter Jahresdaten ermittelt wurde, entsprechend überwacht und im Falle wesentlicher Abweichungen der Prozentsatz entsprechend angepasst wird. Unzulässig und angreifbar ist die Verrechnung von absoluten, über die Jahre gleichbleibenden, Pauschbeträgen.

Es ist konzernintern vorzukehren und entsprechend zu dokumentieren, dass keine Doppel- oder Mehrfachverrechnungen von Dienstleistungskosten stattfinden.⁷⁰ Einerseits ist vorzukehren, dass die Dienstleistung nicht bereits in einer anderen Transaktion (zB Liefertransaktion) berücksichtigt wurde, und dass vor allem einzeln verrechnete Kosten nicht auch noch in der Konzernumlage berücksichtigt werden.

Auf den Punkt gebracht

Die Konzernumlage ist eine indirekte Verrechnung von Dienstleistungen und folgt daher der grundlegenden Konzeption der direkten Dienstleistungsverrechnung wie sie in den OECD-VPL 2022 und den VPR 2021 zugrunde gelegt ist. Auch bei der Konzernumlage erfolgt – anders als beim Pooling – ein Leistungsaustausch, es sind nur Leistungen zum Vorteil der Leistungsempfänger verrechenbar (*benefit test*), und es ist grundsätzlich ein Gewinnaufschlag anzusetzen. Der Unterschied zur Dienstleistungsverrechnung besteht im Wesentlichen darin, dass die Ulagemasse – aus Vereinfachungsgründen – nach einem verursachungsgerechten Allokationsschlüssel je Leistungskategorie umgelegt wird. Die nicht verrechenbaren Leistungen (*benefit test*) und die direkt verrechneten Leistungen werden aus der Ulagemasse ausgeschieden und diese Ulagemasse (in der Regel auf Vollkostenbasis und zzgl Gewinnaufschlag) durch Anwendung differenzierter Allokationsschlüssel verteilt.

Die Konzernumlage befindet sich damit im Spannungsfeld zwischen Verwaltungsökonomie und Verursachungsgerechtigkeit. Dienstleistungen und daher auch Konzernumlagen sind besonders sorgfältig zu dokumentieren. Dies gilt für Konzernumlagen aufgrund des pauschalen Charakters im besonderen Maße. Die Konzernumlage ist im Local File darzustellen, und es ist ein schriftlicher Konzernumlagevertrag zu konzipieren, der die in den VPR 2021 verankerten Erfordernisse enthält. Das erfordert eine sorgfältige Implementierung und periodische Überwachung der indirekten Leistungsverrechnung sowie eine enge Zusammenarbeit mit dem externen Berater.

⁷⁰ Rz 101 VPR 2021.