



MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

Die Reform der Verrechnungspreisdokumentation durch den BEPS-Aktionsplan und ihre Auswirkungen auf Unternehmen

verfasst von / submitted by

Stefan Bauer, BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfillment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2018 / Vienna, 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt

A 066 915

degree programme code as it appears on the student
record sheet:

Studienrichtung lt. Studienblatt

Masterstudium Betriebswirtschaft

degree programme as it appears on the student
record sheet:

Betreut von / Supervisor:

Univ-Prof. Dr. Otto Altenburger

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	I
Abbildungverzeichnis.....	III
1. Einleitung.....	1
1.1. Einführung in das Thema.....	1
1.2. Problemstellung.....	1
1.3. Aufbau der Arbeit.....	1
2. Der BEPS-Aktionsplan der OECD.....	3
2.1. Die Schattenseiten der Globalisierung.....	3
2.2. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).....	4
2.2.1. Die Ursachen für Gewinnverlagerung.....	4
2.2.2. Apple im Visier der EU-Kommission.....	5
2.2.3. Empirische Evidenz von Gewinnverlagerung.....	6
2.2.4. Verrechnungspreise als Schlüsselfaktor der Gewinnverlagerung.....	8
2.2.4.1. Grundsätzliches zu Verrechnungspreisen.....	8
2.2.4.2. Konzernverrechnungspreise anhand eines Beispiels.....	9
2.2.4.3. Der Fremdvergleichsgrundsatz als Hauptfaktor für die Beurteilung von Verrechnungspreisen.....	12
2.2.4.4. Die Verrechnungspreismethoden.....	13
2.2.4.4.1. Einteilung von Verrechnungspreismethoden.....	13
2.2.4.4.2. Standardmethoden.....	14
2.2.4.4.2.1. Grundsätzliches zu Standardmethoden.....	14
2.2.4.4.2.2. Preisvergleichsmethode.....	14
2.2.4.4.2.3. Wiederverkaufspreismethode.....	15
2.2.4.4.2.4. Kostenaufschlagsmethode.....	17
2.2.4.4.3. Gewinnmethoden.....	18
2.2.4.4.3.1. Grundsätzliches zu Gewinnmethoden.....	18
2.2.4.4.3.2. Transaktionsbezogene Nettomargenmethode.....	18
2.2.4.4.3.3. Gewinnaufteilungsmethode.....	19
2.3. Der Aktionsplan und seine Entstehungsgeschichte.....	20
2.4. Die Aktionsplanpunkte im Überblick.....	22
3. Der BEPS-Aktionsplanpunkt 13.....	27
3.1. Ziele und Notwendigkeit.....	27
3.2. Verrechnungspreisdokumentationskonzepte vor dem BEPS-Aktionsplan...	29

3.2.1. Kerndokumentationskonzept (zentral).....	29
3.2.2. Master File Konzept (EU-TPD-Konzept, dezentral).....	30
3.3. Der dreistufige Dokumentationsansatz.....	31
3.3.1. Bestandteile des Dokumentationsansatzes	31
3.3.2. Master File („Stammdokumentation“).....	31
3.3.3. Local File („Landesspezifische Dokumentation“)	32
3.3.4. Country-by-Country Report („Länderbezogene Berichterstattung“)	34
3.3.5. Beurteilung der drei Dokumentationsstufen	35
3.4. Compliance	36
3.4.1. Zeitliche Umsetzung.....	36
3.4.2. Wesentlichkeit	37
3.4.3. Aufbewahrung von Unterlagen	38
3.4.4. Aktualisierungshäufigkeit der Dokumentation	38
3.4.5. Sprache	39
3.4.6. Strafen.....	39
3.4.7. Vertraulichkeit	40
3.4.8. Umsetzung und Überprüfung	40
3.5. Austausch der Informationen im Rahmen von Abkommen.....	42
4. Rechtliche Umsetzung des BEPS-Aktionsplanpunkts 13	44
4.1. EU-Richtlinie zur Umsetzung der OECD-Empfehlungen	44
4.2. Umsetzung in Österreich	46
4.2.1. Einführung des Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes (VPDG) und der zugehörigen Durchführungsverordnung (VPDG-DV).....	46
4.2.2. Die drei Dokumentationsformen in Österreich.....	47
4.2.2.1. Stammdokumentation	47
4.2.2.1.1. Organisationsaufbau	48
4.2.2.1.2. Beschreibung der Geschäftstätigkeit	48
4.2.2.1.3. Die Werttreiber für den Unternehmensgewinn	48
4.2.2.1.4. Die Liefer- und Leistungskette für die fünf umsatzstärksten Produkte oder Dienstleistungen	48
4.2.2.1.5. Die wesentlichsten unternehmensgruppeninternen Dienstleistungsvereinbarungen	49
4.2.2.1.6. Die Funktionsanalyse.....	49
4.2.2.1.7. Die wesentlichen Anschaffungen, Veräußerungen und Umstrukturierungen	49

4.2.2.2.	Dokumentation der immateriellen Werte	50
4.2.2.2.1.	Allgemeine Beschreibung der Gesamtstrategie in Bezug auf immaterielle Werte	50
4.2.2.2.2.	Auflistung der bedeutsamen immateriellen Werte und wesentlichen Verträge	50
4.2.2.2.3.	Allgemeine Beschreibung der Verrechnungspreispolitik	51
4.2.2.2.4.	Allgemeine Beschreibung aller wesentlichen Übertragungen	51
4.2.2.3.	Dokumentation der unternehmensinternen Finanzierungstätigkeiten	51
4.2.2.3.1.	Allgemeine Beschreibung der Finanzierung	51
4.2.2.3.2.	Geschäftseinheiten, die wesentliche Finanzierungsfunktionen ausüben	51
4.2.2.3.3.	Beschreibung der Verrechnungspreispolitik.....	52
4.2.2.4.	Dokumentation der Finanzlage- und Steuerpositionen	52
4.2.2.4.1.	Der konsolidierte Abschluss.....	52
4.2.2.4.2.	APAs und andere Vorabentscheidungen	52
4.2.3.	Länderbezogene Berichterstattung.....	52
4.2.3.1.	Grundsätzliches	52
4.2.3.2.	Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit.....	53
4.2.3.2.1.	Beschreibung der Managementstruktur	53
4.2.3.2.2.	Beschreibung der Geschäftstätigkeit und -strategie, Umstrukturierungen und Übertragungen immaterieller Werte.....	53
4.2.3.3.	Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle.....	54
4.2.3.4.	Finanzinformationen.....	55
4.2.4.	Länderspezifische Dokumentation.....	55
4.2.4.1.	Grundsätzliches	55
4.2.4.2.	Country-by-Country-Templates	57
4.2.4.3.	Digitale Übermittlung	61
4.2.4.4.	Analyse des Country-by-Country Reports	62
4.2.4.4.1.	Heterogenität der Berichte und Interpretationsschwierigkeiten	62
4.2.4.4.2.	Beurteilung der Wertschöpfung.....	64
4.2.4.5.	Analyse der Kosten für betroffene Unternehmen	65
4.2.4.5.1.	Direkte Kosten	65
4.2.4.5.2.	Implizite Kosten.....	66
4.2.4.5.2.1.	Reputationsverluste	66

4.2.4.5.2.2. Einschränkung des Steuergeheimnisses	67
4.2.4.6. Analyse des Nutzens für Stakeholder	67
4.2.4.6.1. Nutzen für die Finanzverwaltungen.....	67
4.2.4.6.2. Nutzen für den Gesetzgeber	68
4.2.4.6.3. Nutzen für die Analysten bzw. Investoren	70
4.2.4.6.4. Nutzen für die Öffentlichkeit und die Konsumenten	70
4.2.4.6.5. Mögliche gegenteilige Effekte durch den Country-by-Country Report ..	73
4.2.4.7. Schlussfolgerungen.....	73
5. Investitionseffekte und weitere Entwicklungen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen bzw. der Verrechnungspreisdokumentation.....	74
5.1. Unternehmensbesteuerung und Standortattraktivität.....	74
5.1.1. Entwicklung der internationalen Unternehmenssteuertarife	74
5.1.2. Steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung.....	78
5.1.3. Steuerbegünstigungen für Patentboxen	79
5.2. Die Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage .	79
5.2.1. Ziele und Voraussetzungen	79
5.2.2. Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage	80
5.2.3. Investitionsbegünstigungen	81
5.2.3.1. Übertragung stiller Reserven.....	81
5.2.3.2. Forschungsfreibetrag	82
5.2.3.3. Freibetrag für Wachstum und Investitionen.....	82
5.2.4. Sonstige Regelungen und voraussichtliche Auswirkungen des G(K)KB- Konzepts.....	83
6. Wahrnehmung der Verrechnungspreisdokumentationsreform aus Unternehmenssicht.....	84
6.1. Grundsätzliche Einstellung zum BEPS-Aktionsplanpunkt 13.....	84
6.2. Bedenken der Unternehmen	85
6.3. Erste merkbare Effekte durch das BEPS-Projekt.....	86
6.4. Risiken und Probleme für Unternehmen bei der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation	86
6.4.1. Datenerhebung für die Verrechnungspreisdokumentation	86
6.4.2. Doppelbesteuerungsabkommen vs. nationale Verrechnungspreisvorschriften 88	
6.4.3. Beweis der Angemessenheit – hohe Anforderungen seitens der Betriebsprüfung	89

6.4.4. Steuernachzahlungen und Strafzuschläge	91
7. Empfehlungen für Unternehmen im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisdokumentation	92
7.1. Fristgerechte Vorbereitung der Verrechnungspreisdokumentation.....	92
7.2. Proaktive Kommunikation des gewählten Ansatzes und zügige Bereitstellung von Informationen bei Betriebsprüfungen	93
7.3. Verteidigung von gesetzten Verrechnungspreisen und Ansätzen mittels zusätzlicher Argumente	94
7.4. Möglichkeit eines Verständigungs-/Schiedsverfahrens zur Klärung des Sachverhalts.....	94
7.5. Kompromiss mit Finanzverwaltung	95
8. Zusammenfassung/Conclusio	96
Quellenverzeichnis	98
Beitrag	98
Anhang 1: Interview vom 4.4.2016 zum Thema: BEPS Action 13	105
Anhang 2: Abstract/Kurzzusammenfassung	117

Abkürzungsverzeichnis

APA	Advance Pricing Agreement
AT	Österreich
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BsGaV	Betriebstättengewinnaufteilungs-Verordnung
CCN	Common Communication Network
CFC	Controlled Foreign Company
CSR	Corporate Social Responsibility
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DE	Deutschland
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation
DTC CAA	Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte auf der Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EU-JTPF	European Union Joint Transfer Pricing Forum
EUR	Euro
FinStrG	Finanzstrafgesetz
FVerlV	Funktionsverlagerungs-Verordnung
G20	Gruppe der 20 (wichtigsten Industrie- und Schwellenländer)
GAufZV	Gewinnaufzeichnungs-Verordnung
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung

IFRS	International Financial Reporting Standards
MCAA	Multilateral Competence Authority Agreement
NaDiVeG	Nachhaltigkeits- und Diversitätsberichterstattungsgesetz
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
RL	Richtlinie
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
US	United States
USD	US-Dollar
VPDG	Verrechnungspreisdokumentationsgesetz
VPDG-DV	Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung
VPR	Verrechnungspreisrichtlinien

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Grobes Steuerkonstrukt von Apple	5
Abbildung 2: Beispiel 1 - Konzerninterne Verrechnungspreise	10
Abbildung 3: Beispiel 2 - Konzerninterne Verrechnungspreise	11
Abbildung 4: Wiederverkaufspreismethode	16
Abbildung 5: Übersicht des Implementierungsfortschritts von Master File & Local File, Stand September 2018	33
Abbildung 6: Übersicht des Implementierungsfortschritts von Country-by-Country Report, Stand: September 2018	35
Abbildung 7: Country-by-Country Report - Übersicht über die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Staaten oder Gebieten	59
Abbildung 8: Country-by-Country Report - Auflistung und Klassifizierung aller Geschäftseinheiten nach Tätigkeit	60
Abbildung 9: Zusätzliche Informationen	61
Abbildung 10: VPDG1 Formular	62
Abbildung 11: Effektive Unternehmenssteuersätze EU + Schweiz)	76
Abbildung 12: Entwicklung der gesetzlichen Körperschaftsteuersätze	77

1. Einleitung

1.1. Einführung in das Thema

In den letzten Jahren wurde in der Presse die Steuervermeidung von großen global agierenden Unternehmen verstärkt thematisiert. Vor allem Technologiekonzerne, wie Google und Apple standen durch ihre schwindend geringen Steuerquoten bei gleichzeitigen Rekordgewinnen in der Kritik. Ein Trend, der sich auch bei zahlreichen anderen multinationalen Unternehmensgruppen (Amazon, Starbucks, McDonalds) beobachten ließ.

Als Reaktion arbeitete die OECD an einem Plan, der den Strategien der Großkonzerne einen Strich durch die Rechnung machen soll oder zumindest geeignet sein soll, aggressive Steuerplanung einzuschränken. Das Ergebnis der jahrelangen Entwurfsphase wurde schließlich im Jahr 2015 präsentiert - der sogenannte BEPS Aktionsplan. Ein wesentlicher Kernpunkt dieses Projektes ist die Förderung von Transparenz, wodurch die aggressive Steuerplanung der Großkonzerne aufgedeckt werden soll, um entsprechende Gegenmaßnahmen ergreifen zu können.

Das Grundgerüst der Verrechnungspreisdokumentation wurde von der OECD im Rahmen des BEPS-Aktionsplanpunkts 13 grundlegend überarbeitet, um ihren Mitgliedstaaten umfangreiche Empfehlungen zu liefern, die geeignet sein sollen die Transparenz in der Steuerplanung von Unternehmen maßgeblich zu erhöhen. Neben einer grundsätzlich einheitlichen Umsetzung der Verrechnungspreisdokumentationsschriften soll der Informationsaustausch von Steuerinformationen unter den Mitgliedstaaten gefördert werden, um den aggressiven Steuergestaltungsstrategien der multinationalen Unternehmensgruppen aufzudecken und mitunter zeitnah mit der Schließung von Gesetzeslücken reagieren zu können.

1.2. Problemstellung

Die Reform der Verrechnungspreisdokumentation legt vor allem den multinationalen Unternehmensgruppen deutlich höhere Pflichten auf und erzeugt dadurch auch Druck auf Ihre Steuerplanung. Daher wird im Rahmen dieser Arbeit folgende Problemstellung erörtert: *Wie wirkt sich die Reform der Verrechnungspreisdokumentation auf die Unternehmen aus und wie können bzw. werden diese höchstwahrscheinlich reagieren?*

Diese Arbeit soll Erkenntnisse über die Details des BEPS-Aktionsplanpunkts 13, die Reform der Verrechnungspreisdokumentation geben und die Reaktion der bzw. Auswirkungen auf Unternehmen zeigen.

1.3. Aufbau der Arbeit

Der Aufbau der Arbeit gliedert sich wie folgt: Zunächst wird der BEPS-Aktionsplan vorgestellt und auf die Grundthematik der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung eingegangen. Als Überleitung wird kurz ein bekannter Praxisfall vorgestellt und sodann

die Thematik der Verrechnungspreise erläutert. Weiters wird auf den BEPS-Aktionsplanpunkt 13 – der Reform der Verrechnungspreisdokumentation – genauer eingegangen, um schließlich die rechtliche Umsetzung auf EU- und Österreich-Ebene darzustellen.

Da lediglich der Country-by-Country Report eine fundamentale Neuerung auf dem Gebiet der Verrechnungspreisdokumentation darstellt, wird dieser einer gesonderten Analyse unterzogen und der Kosten und Nutzen daraus abgeleitet.

In Kapitel 5 folgt sodann eine Analyse der potentiellen (Investitions-)Effekte, die durch die Reform der Verrechnungspreisdokumentation ausgelöst werden könnten, und weiterführend Unternehmen in ihrer strategischen Steuerplanung beeinflussen könnten. Schließlich wird die Wahrnehmung der Reform seitens der Unternehmen sowie die Risiken und Probleme, welche auf sie zukommen könnten, untersucht. Lösungsansätze und Empfehlungen, wie Unternehmen auf die Neuerungen reagieren könnten, um den daraus entstehenden Aufwand zu minimieren, runden diese Arbeit schließlich ab.

2. Der BEPS-Aktionsplan der OECD

2.1. Die Schattenseiten der Globalisierung

Die immer stärker zunehmende Globalisierung der letzten Jahrzehnte hatte aufgrund der Vernetzung der nationalen Volkswirtschaften und Märkte viele positive Effekte zur Folge. Nicht nur der freie Kapitalverkehr, die Arbeitnehmerfreizügigkeit oder der Abbau von Handelsbarrieren haben den Handel verstärkt und ausländische Direktinvestitionen erhöht. Ebenso wurden neue Arbeitsplätze sowie Innovationen geschaffen und das Wachstum gefördert.¹

Doch diese positiven Effekte hatten auch ihre Schattenseiten. Durch die vielen wechselseitigen Beziehungen zwischen nationalen Besteuerungssystemen wurden umfassende Änderungen in den einzelnen Steuerjurisdiktionen nötig, um zwischenstaatliche Steuerkonflikte zu lösen bzw. Doppelbesteuerung zu verhindern. Es wurden die sogenannten Doppelbesteuerungsabkommen zwischen vielen einzelnen Staaten eingeführt und somit negative Auswirkungen auf das Wachstum und den weltweiten Wohlstand verhindert.²

Allerdings führte die Globalisierung auch zur Konzentration der international tätigen Unternehmen. Sogenannte multinationale Unternehmensgruppen traten auf die Bildfläche. Diese zeichnen sich vor allem durch ihren bedeutenden Anteil am Welthandel aus, da sie in fast jedem bedeutenden Land vertreten sind und agieren. Vor allem der konzerninterne Austausch von Waren und Dienstleistungen haben dazu ihren Teil beigetragen. Im Zuge der Globalisierung kam es auch zu einem Wandel von länderspezifischen Geschäftsmodellen zu globalen Modellen. Die wachsende Bedeutung der Dienstleistungskomponente der Wirtschaft und digitale Produkte, welche über das Internet bereitgestellt werden können, erleichterte es den Unternehmen ihre Produktionsstandorte meist weit vom Kunden entfernt anzusiedeln, wo die (Produktions-)Bedingungen günstiger erscheinen. Durch den Einfallsreichtum von Steuerplanern bei der Ausnutzung der durch Rechtsunterschiede gebotenen Möglichkeiten und der Freiheiten akzeptabler Steuergestaltung, wurde diese Entwicklung zusätzlich intensiviert. Dadurch nutzen multinationale Unternehmen immer mehr aggressive Steuerstandpunkte, um ihre Steuerlast reduzieren zu können.³

Dies hat zur Folge, dass viele Staaten um einen Großteil ihrer Steuereinnahmen gebracht werden, da Gewinne verkürzt oder verlagert werden.⁴ Schätzungen der EU-Kommission zufolge betragen diese jährlichen Mindereinnahmen innerhalb der Europäischen Union EUR 50 – 70 Mrd., während die OECD diese auf globaler Ebene von USD 100 – 240 Mrd. ausgeht. Für den Staat Österreich wird ein jährlicher Aufkommensentfall von ca. EUR 670 Mio. vermutet.⁵ Der Mangel an Steuergeldern im Staatshaushalt bedeutet dementsprechend auch, dass weniger Förderungen in der

¹ Vgl. OECD (2014a, S.7).

² Vgl. OECD (2014a, S.7f.)

³ Vgl. OECD (2014a, S.8f.).

⁴ Vgl. OECD (2014a, S.7f.).

⁵ Vgl. Bernwieser/Heiter in Hofmann, et al. (2017, S.31)

Form von staatlichen Subventionen, Ausbau der Infrastruktur oder Sozialhilfe zur Verfügung stehen. In Entwicklungsländern leidet das Wirtschaftswachstum unter den fehlenden Förderungen aus öffentlichen Mitteln und führt teilweise sogar mitunter zu einer Rezession. Durch die durchschnittlich niedrige Effektivbesteuerung von multinationalen Unternehmen werden aber auch die übrigen Steuerpflichtigen geschädigt, da diese im Vergleich eine höhere Steuerlast zu tragen haben. Das aggressive Ausnutzen von Steuerschlupflöchern verschafft den multinationalen Unternehmen allerdings Wettbewerbsvorteile, welche in der heutigen Weltwirtschaft von Bedeutung sind. Dadurch werden jedoch national tätige Unternehmen geschädigt, da diese nur schwer mit multinationalen Unternehmen konkurrieren können. Somit wird auch die Wettbewerbsneutralität durch Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung (nachfolgend BEPS) geschädigt.⁶

2.2. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

2.2.1. Die Ursachen für Gewinnverlagerung

Jeder Staat will naturgemäß von seinem Hoheitsrecht auf Besteuerung Gebrauch machen. Dieses Prinzip kann vor allem im zwischenstaatlichen Aspekt zu Konflikten führen. Die Ursache findet sich meist in der nicht ausreichenden Berücksichtigung der Vorschriften anderer Staaten bei der Konzeption der innerstaatlichen Steuervorschriften. Dadurch ergeben sich Lücken, d.h. unregelte Sachverhalte, in der Gesetzgebung, die wiederum von Steuerpflichtigen bzw. Unternehmen missbraucht werden können. Beispielsweise werden dadurch Körperschaftseinkommen gar nicht oder lediglich zu Nominalsätzen besteuert. Andererseits besteht ebenso die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung von Gesellschaften, die in mehreren Ländern tätig sind. Gegen letzteres Problem haben bereits viele Staaten vorgesorgt und bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen unterzeichnet. Jedoch bleiben viele zwischenstaatliche Gesetzeslücken bestehen.⁷

Diese Gesetzeslücken, die sich durch die Wechselwirkung unterschiedlicher Steuervorschriften ergeben, werden vor allem von multinationalen Unternehmen genutzt, um ihre Gewinne zu verlagern (=BEPS), wodurch sie eine geringere Besteuerung bzw. im Optimalfall sogar eine doppelte Nichtbesteuerung erreichen wollen. Dabei werden Gewinne aus jenen Ländern, in denen die eigentliche Wertschöpfung stattfindet, wegverlagert. Aus steuerpolitischer Sicht ist die Nichtbesteuerung bzw. unangemessene Niedrigbesteuerung äußerst bedenklich und Bedarf daher besonderer Aufmerksamkeit der einzelnen Steuerbehörden.⁸

Sollten nämlich keine umfangreichen Gegenmaßnahmen gegen BEPS getroffen werden, könnten einige Staaten ihr Körperschaftsteueraufkommen verlieren.

⁶ Vgl. OECD (2014a, S.8f.)

⁷ Vgl. OECD (2014a, S.11f.).

⁸ Vgl. OECD (2014a, S.11f.).

Außerdem könnten konkurrierende internationale Standards entstehen und unilaterale Maßnahmen den heutigen konsens-basierten Rahmen ersetzen. In der Folge würde ein weltweites Besteuerungschaos mit einem massiven Doppelbesteuerungsproblem entstehen.⁹

2.2.2.Apple im Visier der EU-Kommission

Ein Beispiel für internationale Gewinnverlagerung und wie diese nun von der EU-Kommission in der Folge des BEPS-Projekts der OECD aufgegriffen und untersucht wurde, stellt das Steuerminimierungssystem der multinationalen Unternehmensgruppe „Apple“ dar.

Die EU-Kommission untersuchte die steuerliche Vereinbarung (ein sogenanntes „tax ruling“) von Apple mit der Steuerbehörde Irlands, welche bereits bis in das Jahr 1991 zurückreicht. Obwohl der Körperschaftsteuersatz ohnehin nur 12,5% beträgt, wurden Apple zusätzlich umfassende Steuervergünstigungen gewährt, welche schlussendlich zu effektiven Steuersätzen iHv 0,005% führten. Für die EU war dies eine Wettbewerbsverfälschung und verstieß dadurch gegen das EU-Beihilferecht, wodurch Apple am 30. August 2016 zu einer verpflichtenden Steuernachzahlung von 13 Mrd. Euro verurteilt wurde. Im Einzelnen hatte Apple ein Lizenzmodell genutzt, um sämtliche Einnahmen aus dem EU-Binnenraum über die irischen Tochtergesellschaften an einen steuerbefreiten Verwaltungssitz zu transferieren.¹⁰



Abbildung 1: Grobes Steuerkonstrukt von Apple¹¹

⁹ Vgl. OECD (2014a, S.13f.).

¹⁰ Vgl. Europäische Kommission (30.8.2016) iVm Klodt (in: Wirtschaftsdienst, 2016, 704).

¹¹ Vgl. Europäische Kommission (30.8.2016).

Auch wenn sich diese Untersuchungen primär auf EU-Beihilferecht beziehen, so sieht man hier jedoch auch die Auswirkungen von Steuervereinbarungen und der Tolerierung der systematischen Vorgehensweise von Großkonzernen, um die Steuerschuld zu drücken. Das Lizenzmodell, das Apple hier angewendet hat, müsste nach den heutigen OECD-Standards bzw. EU-Standards der Verrechnungspreisdokumentation detailliert festgehalten werden und eine Angemessenheit der Fremdüblichkeit der Transaktionen bewiesen werden.

In der Folge dieses Urteils beschloss die Europäische Kommission eine weitreichende Strategie für mehr Steuergerechtigkeit und Transparenz. Neben der Prüfung von weiteren Großkonzernen wie Amazon, McDonald's oder Starbucks, wurden damals mitunter auch beschlossen die wichtigsten Schlupflöcher in den nationalen Rechtsvorschriften zu untersuchen und den automatischen Informationsaustausch auf die länderbezogene Berichterstattung über steuerrelevante Finanzinformationen auszuweiten. Das gesetzte Ziel darin bestand darin, dass alle Unternehmen unabhängig von ihrer Größe dort Steuern entrichten müssen, wo sie ihre Gewinne erwirtschaften.¹²

Am Beispiel Apple lässt sich gut erkennen, wie wichtig strategische geografische Positionierung für multinationale Unternehmensgruppen und deren Steuerplanung ist. Daher sollen nachfolgend die Entwicklungen der Unternehmensbesteuerung auf die Standortattraktivität von Staaten durchleuchtet werden.

2.2.3. Empirische Evidenz von Gewinnverlagerung

Das BEPS-Projekt der OECD versucht Gewinnverlagerung und -verkürzung, wovon vor allem Hochsteuerländer wie Deutschland, Frankreich oder auch Österreich betroffen sind, einzudämmen oder gar zu verhindern.¹³ Die Steuerethode der Gewinnverlagerung von Unternehmen ist schon lange kein Geheimnis mehr. Dies wurde bereits von einigen empirischen Studien belegt.¹⁴ Kritiker gehen davon aus, dass die OECD viel früher gegen Steuervermeidungspraktiken der Konzerne vorgehen hätte können und dass das Thema der „Steuergerechtigkeit“ erst seitdem in den Mittelpunkt gestellt wurde, als erkannt wurde, dass Staatshaushalte schlichtweg nicht mehr finanzierbar seien und eine Erhöhung der Abgabenquote kein sinnvolles Mittel darstellen würde, um die Budgetlücken langfristig zu füllen.¹⁵

In der Arbeit von Ulrich Schreiber wird eine weitere Studie vorgestellt: *„Unternehmen, die zu einer multinationalen Unternehmensgruppe gehören und die in einem Hochsteuerland ansässig sind, weisen niedrigere Steuerzahlungen und niedrigere Gewinne (EBIT) auf als vergleichbare Unternehmen in diesem Land, die nicht zu einer*

¹² Vgl. Europäische Kommission (30.8.2016).

¹³ Vgl. Schreiber (in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 2015, S.105).

¹⁴ Vgl. Hines und Rice (1994), Clausing (2003), Huizinga und Laeven (2008), Weichenrieder (2009), Dharmapala (2014) zit. nach (Schreiber, 2015, S. 111)

¹⁵ Vgl. Bernwieser/Heiter in Hofmann, et al. Hofmann, et al. (2017, S.35).

multinationalen Unternehmensgruppe gehören; in einem Niedrigsteuerland ist der Zusammenhang umgekehrt.“ (Schreiber 2015, S. 111) Hierbei handelt es sich um strategische Standortpolitik, welche nur eine der vielen Steuergestaltungsmöglichkeiten von multinationalen Unternehmensgruppen gegenüber Unternehmen, die nur in einem Land ansässig sind, darstellt.

Eine signifikante Auswirkung von ausgewiesenen Gewinnen auf die Reduktion des Steuersatzes (durch Verlagerung) konnte anhand von Meta-Analysen jedoch nicht bewiesen werden. Die internationale Gewinnverlagerung selbst, erfolgt laut jenen Meta-Analysen hauptsächlich über den Einsatz von Verrechnungspreisen (72%), während Finanzierungsinstrumente (28%) im Vergleich dazu eher nebensächlich erscheinen.¹⁶

Vor allem die geographische Positionierung der immateriellen Wirtschaftsgüter innerhalb von multinationalen Konzernen, scheint eine besondere Bedeutung zu haben. So sind diese immateriellen Wirtschaftsgüter bevorzugt Gesellschaften zugeordnet, die ihren Sitz in Niedrigsteuerstaaten haben. Beispielsweise sind in US-amerikanischen Konzernen die immateriellen Wirtschaftsgüter, welche aus Forschungs- und Entwicklungstätigkeit stammen, Gesellschaften zugeordnet, welche in Staaten mit niedrigen Steuern ansässig sind. Bei europäischen Konzernen ist eine ähnliche Tendenz zu beobachten, da deren Tochtergesellschaften umso mehr immaterielle Wirtschaftsgüter im Eigentum haben, je weiter sich der lokale Steuersatz unterhalb des konzernweiten Durchschnitts befindet. Daher kann daraus geschlossen werden, dass Unternehmen, welche ihre Geschäftstätigkeit verstärkt auf die Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern fokussieren, auf größere Spielräume bei der internationalen Gewinnverlagerung zurückgreifen können.¹⁷

Andererseits reduziert jedoch die internationale Gewinnverlagerung die Investitionseffekte der Besteuerung. So verringert sich der negative Einfluss des lokalen Gewinnsteuersatzes auf Investitionen in Sachanlagen, wenn es im Konzern Unternehmen gibt, deren Gewinne von niedrigeren Steuersätzen betroffen sind. Weiters kann ein positiver Effekt auf den Investitionsumfang von Tochtergesellschaften in Hochsteuerländern bei einem Vorliegen eines Steuersatzgefälles im Vergleich zur Muttergesellschaft festgestellt werden.¹⁸

Steuerliche Vorschriften zur Beschränkung von internationaler Gewinnverlagerung, z.B. betreffend Fremdfinanzierung, scheinen einen positiven Effekt auf die Ausreizung dieser zu haben und Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften werden von Unternehmen mitunter als zusätzliches erhebliches steuerliches Risiko wahrgenommen und scheinen internationale Gewinnverlagerung einzudämmen. Restriktionen der internationalen Gewinnverlagerung bewirken ebenso eine Steigerung der Kapitalkosten der Investitionen sowie der Steuerbelastung des Gewinns. Restriktionen im Zusammenhang mit Fremdfinanzierung haben nicht nur

¹⁶ Vgl. Schreiber (in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 2015, S.112).

¹⁷ Vgl. Schreiber (in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 2015, S.112).

¹⁸ Vgl. Schreiber (in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 2015, S. 112 f.).

eine einschränkende Wirkung auf internationale Gewinnverlagerungen, sondern resultieren ebenfalls in einem Rückgang von Investitionen in Hochsteuerländern.¹⁹

Die genannten empirischen Erkenntnisse weisen zwar in der Tat deutlich darauf hin, dass internationalen Gewinnverlagerungen bestehen, jedoch sind die direkten Auswirkungen auf Investitionseffekte nicht direkt nachweisbar. Es konnte allerdings der negative Zusammenhang von Investitionen multinationaler Unternehmensgruppen mit der Höhe der Steuerbelastung des Gewinns für Unternehmen in einigen Staaten, und zudem ein absinkender Effekt der internationalen Gewinnverlagerung nachgewiesen werden. Daraus lässt sich schließen, dass die Beschränkung der internationalen Gewinnverlagerung negative Investitionseffekte zur Folge hat.²⁰

2.2.4. Verrechnungspreise als Schlüsselfaktor der Gewinnverlagerung

2.2.4.1. Grundsätzliches zu Verrechnungspreisen

Die Steuerplanung eines Konzerns ist grundsätzlich darauf ausgelegt, die Steuerquote zu optimieren, d.h. diese so niedrig wie möglich zu halten, da Steuern aus der Sicht der Unternehmen als Kosten iSd der Kostenrechnung betrachtet werden. Da ein Unternehmen auf Gewinnmaximierung ausgelegt ist, wird somit ständig nach Wegen gesucht um dieses Ziel zu erreichen. Mithilfe von Verrechnungspreisen wird somit eine legale Möglichkeit geboten, mit der das Steuersenkungspotenzial eines Unternehmens erreicht werden kann, ohne die Unternehmensstruktur tiefgreifend zu verändern.²¹

Global agierende Unternehmensgruppen sind regelmäßig einem grenzüberschreitenden Leistungsaustausch zwischen ihren verbundenen Unternehmen ausgesetzt. Der daraus entstehende zu besteuerte Gesamtgewinn wird dadurch auf verschiedene Steuerjurisdiktionen verteilt. Unternehmen machen sich hierfür Verrechnungspreise für Produkte, Dienstleistungen und sonstigen Leistungen (z.B. Lizenzen) zu Nutze.²²

Wie hoch das Ausmaß dieser unternehmensgruppeninternen Transaktionen ist, wurde anhand einer Studie der United Nations Conference on Trade and Development über den Zeitraum 1991-2011 ermittelt. Diese ergab einen ungefähr 80%igen Anteil am gesamten Welthandelsvolumen. Gleichzeitig ist im Zeitraum 1990-2010 die Anzahl der MNU's um 6% pro Jahr gestiegen, während sich die Anzahl der Tochtergesellschaften von Konzernen sogar um ca. 9% gesteigert hat.²³ Dies zeigt neben der zunehmenden Globalisierung und Marktkonzentration, dass Verrechnungspreise immer mehr an

¹⁹ Vgl. Schreiber (in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 2015, S.113).

²⁰ Vgl. Schreiber (in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 2015, S. 113 f.).

²¹ Vgl. Renner (2008, S. 609 f.).

²² Vgl. Dawid (2016, S.2).

²³ Vgl. Dawid (2016, S.4).

Wichtigkeit – für Unternehmen und in der Folge ebenfalls für Finanzverwaltungen – gewinnen.

Die OECD hat aus diversen Studien geschlossen, dass systematische Steuervermeidung aus der Steuerplanung von MNU resultiert. Auch zahlreiche andere Länder haben den Trend erkannt und Verrechnungspreisdokumentationspflichten eingeführt. Auch die Betriebsprüfung jener Staaten wird immer mehr auf internationale grenzüberschreitende Sachverhalte ausgelegt und legt fortan einen wesentlichen Schwerpunkt auf Verrechnungspreise.²⁴

2.2.4.2. Konzernverrechnungspreise anhand eines Beispiels

Um die erwähnte Theorie zu veranschaulichen, wird nachfolgend ein vereinfachtes Beispiel für die interne Verrechnung eines Leistungsaustausches zwischen zwei verbundenen Unternehmen dargestellt.

Abbildung 1 zeigt einen Leistungsaustausch zwischen der DE GmbH und der AT GmbH, welche jeweils in Deutschland und Österreich ansässig sind und gemeinsam eine Unternehmensgruppe bilden. In diesem Beispiel gelten fiktive Steuersätze, so gilt in Deutschland ein Körperschaftsteuersatz von 50%, während dieser in Österreich 10% beträgt.

In diesem Beispiel verrechnet die DE GmbH an die AT GmbH einen Betrag von 70 für die erbrachten Leistungen, den die AT GmbH als Materialaufwand verbucht. Nach Abzug des restlichen Aufwands verbleibt der AT GmbH aus ihren weiteren Umsätzen ein Betriebsergebnis von 5, während bei DE GmbH ein Betriebsergebnis von 10 aus dem konzerninternen Leistungsaustausch resultiert. Das konsolidierte Ergebnis dieser Unternehmensgruppe beträgt somit 15 und die Gesamtsteuerbelastung 5,5.

²⁴ Vgl. Dawid (2016, S.4)



Abbildung 2: Beispiel 1 - Konzerninterne Verrechnungspreise²⁵

Eine leichte Modifizierung dieses Szenarios ist in Abbildung 2 dargestellt. Hier wird von der DE GmbH für die gleiche Leistung der Betrag 60 an die AT GmbH verrechnet. Dies sorgt dafür, dass die Umsatzerlöse bei DE GmbH sinken und ein Betriebsergebnis in Höhe von 0 ergeben. Währenddessen erzielt die AT GmbH aus diesem Leistungsaustausch einen Gewinn in Höhe von 15, woraus eine Steuerschuld von 1,5 resultiert. Der konsolidierte Gewinn des Konzerns beträgt in diesem Szenario zwar ebenfalls 15, jedoch bewirkt die Verlagerung der Umsatzerlöse (und in weiterer Folge auch des Betriebsergebnisses) mit Hilfe eines niedrigeren eine Reduktion der Gesamtsteuerlast auf 1,5.

²⁵ Eigene Darstellung



Abbildung 3: Beispiel 2 - Konzerninterne Verrechnungspreise²⁶

Dieses Beispiel soll verdeutlichen, dass multinationale Unternehmen durch Verrechnungspreise einen wesentlichen Einfluss auf ihre Steuerbelastung nehmen können, wenn z.B. der Gewinn aus einem Leistungsaustausch in ein Niedrigsteuerland verlagert wird.

Da jedoch beide Staaten ein möglichst hohes Steueraufkommen durch den Leistungsaustausch erzielen wollen, werden Verrechnungspreise genau auf deren Angemessenheit geprüft. Kommt es bei einer solchen Überprüfung in einem der beiden Länder zu Beanstandungen durch die jeweiligen Finanzverwaltungen, ist eine Anpassung der Verrechnungspreise durch diese die Folge und es kann zu Doppelbesteuerung führen. Insofern hätten sodann beide Staaten das Besteuerungsrecht, wodurch die versuchte Steueroptimierung das genaue Gegenteil bewirkt hätte.²⁷

Für die Vermeidung solcher Fälle wurden Doppelbesteuerungsabkommen auf bilateraler Ebene abgeschlossen. Diese beinhalten Mechanismen, um potentielle Streitfälle um das Besteuerungsrecht zu lösen. Doppelbesteuerungsabkommen basieren auf dem OECD-Musterabkommen und ebenso diversen den OECD Richtlinien, wie den OECD Verrechnungspreisrichtlinien, die 2017 ihr letztes erhalten haben. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist ein wesentlicher Inhalt des OECD-Musterabkommens und ist daher auch in den bilateralen Abkommen verankert. Entsprechend diesem Grundsatz sind Finanzverwaltungen nur dann dazu berechtigt

²⁶ Eigene Darstellung

²⁷ Vgl. Dawid (2016, S. 2 ff.).

Verrechnungspreise von multinationalen Unternehmensgruppen anzupassen, wenn diese offensichtlich nicht jenen Vereinbarungen entsprechen, die fremde Dritte untereinander abgeschlossen hätten.²⁸

Einer großen Bedeutung wird im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen dem Fremdvergleichsgrundsatz zugeordnet. Dieser wird daher im folgenden Abschnitt behandelt.

2.2.4.3. Der Fremdvergleichsgrundsatz als Hauptfaktor für die Beurteilung von Verrechnungspreisen

Da Verrechnungspreise grundsätzlich ein legales Steuerplanungsobjekt darstellen, könnten Unternehmen grundsätzlich damit Gewinne in gewisse Länder oder einzelne Unternehmen verschieben, indem diese Unternehmen unüblich günstige Preise verrechnet bekommen bzw. unüblich hohe Gegenleistungen von verbundenen Unternehmen erhalten.

Um den Handlungsspielraum von Unternehmen bei deren interner Verrechnungspreisgestaltung einzuschränken, wurde im OECD-Musterabkommen der Fremdvergleichsgrundsatz in Artikel 9 Abs. 1 und in den österreichischen DBAs wie folgt verankert:

*„Wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist, oder dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen ohne die Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“*²⁹

Vereinfacht gesagt bedeutet dies, dass verbundene Unternehmen im Fall eines Leistungsaustauschs untereinander für marktübliche Preise und Konditionen sorgen sollen, sodass ein Ergebnis resultiert, welches ebenfalls bei einem Leistungsaustausch zwischen fremden Dritten entstanden wäre.

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist jedoch nur dann verpflichtend, wenn die Definition des OECD-Musterabkommens sinngemäß in Doppelbesteuerungsabkommen übernommen wurde. Da der Fremdvergleichsgrundsatz jedoch so ausgestaltet ist, dass er keine alleinige Rechtsgrundlage für eine Gewinnberichtigung darstellt, sind innerstaatliche Normen zur Umsetzung im jeweiligen Land erforderlich. Sollten keine

²⁸ Vgl. Dawid (2016, S.3f.).

²⁹ Vgl. (OECD, 2017, S. 34 f) iVm (2018).

Doppelbesteuerungsabkommen mit einem Land bestehen, so gelten die jeweiligen innerstaatlichen Normen. Dazu zählen sowohl Gesetze, als auch Verordnungen.³⁰

In Deutschland wurden in diesem Zusammenhang die Gewinnaufzeichnungsverordnung (GAufzV), die Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) sowie die Betriebstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) geschaffen.³¹

In Österreich wurden 2010 eigene Verrechnungspreisrichtlinien zur Festsetzung von Verrechnungspreisen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz geschaffen. Da Richtlinien jedoch im Gegenteil zu Verordnungen keine gesetzgebende Funktion besitzen, stellen diese nur einen Auslegungsbehelf dar. Tatsächlich hat Österreich auch in der 2017 geschaffenen Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung (VPDG-DV) nur im Rahmen der Erstellung des Local Files den Fremdvergleich erwähnt bzw. diesen für die Beschreibung von Geschäftsvorfällen vorausgesetzt.³²

Letztendlich ist der Fremdvergleichsgrundsatz jedoch in § 6 Z 6 EStG geregelt. Dieser Paragraph setzt einerseits die Verpflichtung zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei grenzüberschreitenden Verrechnungspreisen im Rahmen von bestehenden DBAs mit den entsprechenden Staaten voraus. Dabei wird auf die Regeln der Artikel 7 und 9 des OECD-Musterabkommens abgestellt. Andererseits wird in den EStR jedoch auch darauf hingewiesen, dass dieser die primäre innerstaatliche Rechtsgrundlage für Gewinnerhöhungen zur Wahrnehmung des Fremdvergleichsgrundsatzes iSd Art 9 OECD-Musterabkommens darstellt.³³ Im Vergleich zu Deutschland hat der österreichische Gesetzgeber somit auf spezifische Verordnungen verzichtet und gleicht sich sichtlich im Großen und Ganzen dem OECD-Musterabkommen an.

Der Fremdvergleichsgrundsatz gemäß OECD-Musterabkommen ist auch ein Kernpunkt der Verrechnungspreisdokumentation bzw. der Angemessenheitsanalyse im Rahmen des Local Files. Mithilfe von Verrechnungspreismethoden, die von der OECD in ihren Verrechnungspreisrichtlinien („OECD-VPR“) definiert wurden, werden Transaktionen hinsichtlich deren Fremdüblichkeit überprüft. Diese Verrechnungspreismethoden sollen daher im folgenden Abschnitt erörtert werden.³⁴

2.2.4.4. Die Verrechnungspreismethoden

2.2.4.4.1. Einteilung von Verrechnungspreismethoden

Für die Herstellung von Fremdüblichkeit im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes ist die Auswahl und Anwendung von Verrechnungspreismethoden notwendig. Die

³⁰ Vgl. Dawid (2016, S. 16 f.).

³¹ Vgl. Dawid (2016, S.17).

³² Vgl. öVPR 2010 iVm VPDG-DV (2016)

³³ Vgl. Dimitrov (2010, S. 94 ff.) iVm § 6 Z 6 bzw. EStR 2000, 2511 ff.

³⁴ Vgl. Dawid (2016, S. 72 ff.).

häufigsten und generell anerkannten Methoden sind in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien beschrieben und sind daher nicht gesetzlich geregelt.³⁵

Verrechnungspreismethoden können in geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden und in geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden³⁶ eingeteilt werden. Dabei stellen erstere beim Fremdvergleich auf Preise oder Bruttomargen unter fremden Dritten ab, während zweitere die erzielten Gewinne der verbundenen Unternehmen mit jenen von fremden Dritten vergleichen. Gemäß OECD-VPR hat der Steuerpflichtige grundsätzlich jene Verrechnungspreismethode auszuwählen, welche das zuverlässigste Ergebnis liefert.³⁷

Nachfolgend sollen daher die häufigsten Verrechnungspreismethoden nach den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien beschrieben und den beiden Kategorien – Standardmethoden und Gewinnmethoden – zugeordnet werden.

2.2.4.4.2. Standardmethoden

2.2.4.4.2.1. Grundsätzliches zu Standardmethoden

Standardmethoden sind am besten dazu geeignet die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen auf deren Fremdüblichkeit zu testen. Dies wird damit begründet, dass der Preisunterschied zwischen einem unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfall und einem vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen unverbundenen Unternehmen im Grund nach über die vereinbarten Bedingungen abgeleitet werden kann. Gemäß Rz 2.3 der OECD-VPR ist grundsätzlich den Standardmethoden der Vorzug gegenüber den Gewinnmethoden zu geben.³⁸

Zu den Standardmethoden zählen die Preisvergleichsmethode (engl. „Comparable Uncontrolled Price Method“), die Kostenaufschlagsmethode (engl. „Cost Plus Method“) und die Wiederverkaufsmethode (engl. „Resale Price Method“).³⁹

2.2.4.4.2.2. Preisvergleichsmethode

Bei der Preisvergleichsmethode werden unternehmensgruppeninterne Transaktionen anhand von Preisen zwischen unverbundenen Unternehmen auf deren Fremdüblichkeit kontrolliert. Dabei wird grundsätzlich zwischen externem und internem Preisvergleich unterschieden. Beim externen Preisvergleich werden die im Konzern verrechneten Preise mit jenen Preisen verglichen, die am freien Markt zwischen fremden Dritten vereinbart worden sind. Der interne Preisvergleich zieht die Preise

³⁵ Vgl. Dawid (2016, S.7f.).

³⁶ Anm.: Nachfolgend wird auf „geschäftsvorfallbezogen“ der Einfachheit verзichtet, da diese Eigenschaft auf beide Methodenarten zutrifft.

³⁷ Vgl. Damböck et al. (2017, S.59) iVm OECD (2018b, S.103f.).

³⁸ Vgl. OECD (2018b, S.104).

³⁹ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.166).

heran, die verbundene Unternehmen bei vergleichbaren Transaktionen an externe Unternehmen verrechnen.⁴⁰

Für die Verlässlichkeit der Preisvergleichsmethode ist es essentiell, dass die den Preisen zugrundeliegenden Transaktionen identisch sind oder nur geringfügige Unterschiede aufweisen. Die OECD hat in ihren Verrechnungspreisrichtlinien als wichtigste Vergleichskriterien der Preisvergleichsmethode

- die Eigenschaften der gehandelten Güter oder Dienstleistungen,
- die ausgeübten Funktionen der beteiligten Unternehmen unter Berücksichtigung von eingesetzten Wirtschaftsgüter sowie übernommenen Risiken und Vertragsbedingungen des Geschäftsvorfalles bzw. branchenübliche Gepflogenheiten,
- wirtschaftliche Umstände sowie
- Geschäftsstrategien der beteiligten Transaktionspartner

definiert.⁴¹

Es ist grundsätzlich möglich, dass im Rahmen der Preisvergleichsmethode Anpassungsrechnungen vorgenommen werden, um die Vergleichbarkeit von Fremdvergleichsdaten zu erhöhen. Dadurch können abweichende Einflussfaktoren auf den Preis eliminiert werden. Jene Anpassungsrechnungen sollten jedoch nachvollziehbar sein und entsprechend dokumentiert werden, um die Finanzverwaltung bei Rückfragen mit Unterlagen zu versorgen.⁴²

Die Preisvergleichsmethode wird von der OECD als bevorzugte Verrechnungspreismethode erachtet und ist somit gegenüber den anderen Methoden, falls mehrere zulässig wären, vorzuziehen.⁴³ Grundsätzlich soll jedoch jene Methode gewählt werden, welche „am besten geeignet“ ist.⁴⁴

2.2.4.4.2.3. Wiederverkaufspreismethode

Die Wiederverkaufspreismethode zieht für den Fremdvergleich der Verrechnungspreise die Bruttomargen aus dem Verkauf von Produkten, die von verbundenen Unternehmen bezogen wurden, mit jenen Bruttomargen aus vergleichbaren Transaktionen zwischen fremden Dritten in Betracht. Somit wird eine angemessene Brutto-Gewinnspanne aus dem Weiterverkauf für den Wiederverkäufer ermittelt.⁴⁵

In Abbildung 2 ist ein Grundfall der Wiederverkaufsmethode dargestellt. Der Ausgangspreis, zu welchem ein verbundenes Unternehmen ein bezogenes Produkt an fremde Dritte weiter veräußert wird mit einem Preis verglichen, der für das gleiche

⁴⁰ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.169).

⁴¹ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.169).

⁴² Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.170).

⁴³ Vgl. OECD (2018b, S.104).

⁴⁴ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.167).

⁴⁵ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.176).

(oder ähnliche) Geschäft von unverbundenen Unternehmen von fremden Dritten verlangt wird. Der Preis für die Transaktion zwischen den verbundenen Unternehmen wird also anhand des Marktpreises aus dem Wiederverkauf kalkuliert. Von dem Wiederverkaufspreis werden sodann die allgemeinen Verwaltungs- und Vertriebskosten abgezogen, sodass dem Wiederverkäufer ein angemessener Gewinn, der den Funktionen und Risiken entspricht, übrigbleibt.⁴⁶

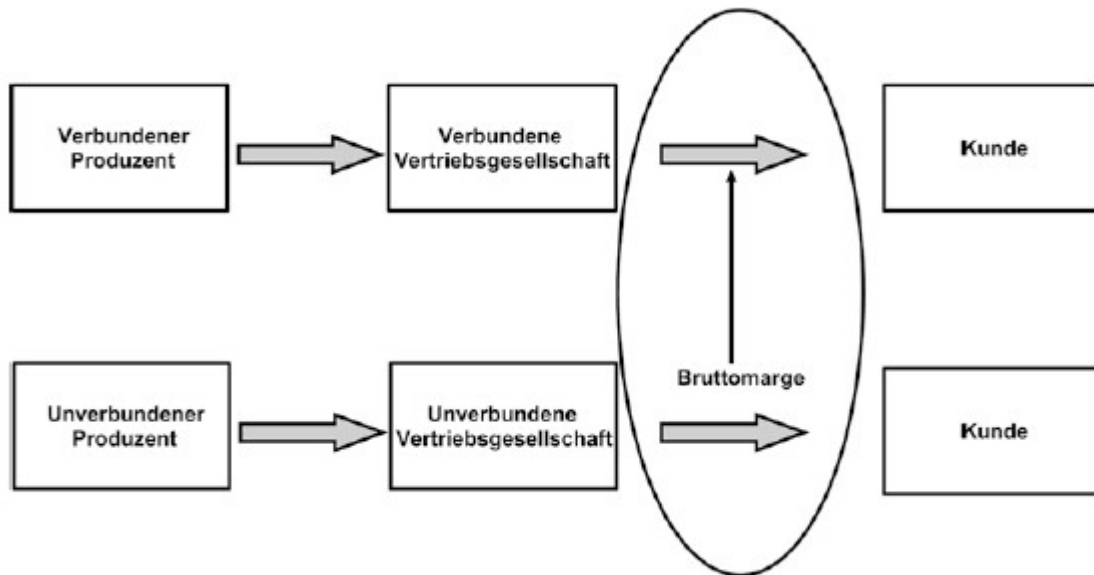


Abbildung 4: Wiederverkaufspreismethode⁴⁷

Quelle: (Schwerdt, 2016, S. 176)

Diese Verrechnungspreismethode eignet sich am besten für Vertriebsgesellschaften, die Produkte ohne weitere Verarbeitung weiterverkaufen. Daher sollte die Vertriebsgesellschaft auch keine weiteren Funktionen neben dem Weiterverkauf durchführen, da dies die Anwendbarkeit der Wiederverkaufspreismethode aufgrund der Unterschiede in den Kostenstrukturen im Fremdvergleich erheblich einschränken würde.⁴⁸

Für die Anwendung der Wiederverkaufsmethode dürfen im Vergleich daher in den folgenden Punkten keine Unterschiede bestehen:

- die Markt- bzw. Handelsstufe,
- die ausgeübten Funktionen, oder
- die mit der Transaktion verbundenen Risiken.⁴⁹

Auch bei der Wiederverkaufspreismethode sind Anpassungsrechnungen möglich, um die Vergleichbarkeit herzustellen. Jedoch ist hier die Anpassung nur im Bereich des

⁴⁶ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.177).

⁴⁷ Quelle: Schwerdt in Dawid (2016, S.176).

⁴⁸ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.177).

⁴⁹ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.177).

Lagerumschlags, der Vertragsbedingungen, der Frachtkosten sowie sonstigen messbaren Abweichungen möglich. Dafür sind ebenfalls belegbare Daten und Annahmen nötig, um diese der Finanzverwaltung vorlegen zu können.⁵⁰

2.2.4.4.2.4. Kostenaufschlagsmethode

Die Kostenaufschlagsmethode wird vor allem für Verrechnungspreise im Zusammenhang mit der Lieferung von Waren bzw. der Erbringung von Dienstleistungen von Produzenten und Dienstleistern gegenüber verbundenen Unternehmen verwendet. Dabei werden die bei der Erbringung der Leistung entstandenen Kosten verglichen. Auf die ermittelte Kostenbasis wird sodann ein Gewinnaufschlag addiert, um dem Leistungserbringer einen angemessenen Gewinn für die wahrgenommenen Funktionen, Risiken und Marktbedingungen zu gewährleisten.⁵¹

Die Fremdüblichkeit wird bei dieser Methode anhand des Vergleiches der Kostenaufschlagsätze in einer kontrollierten und vergleichbaren unkontrollierten Transaktion verglichen. Daher ist auch ein detaillierter „*Vergleich von Produkten, Dienstleistungen, Funktionen, Risiken, Produktionskomplexität, Kostenstrukturen und immateriellen Wirtschaftsgütern der untersuchten Transaktion und der Vergleichstransaktion*“ (Schwerdt, 2016, S. 182) notwendig. Auch die Kostenbasis der kontrollierten und der unkontrollierten Transaktionen sollte vergleichbar sein. Diese sind am ehesten innerhalb desselben Herstellers oder Dienstleisters auffindbar (d.h. interne Kostenaufschlagsmethode). Sollten solche Transaktionen nicht verfügbar sein, kann ein externer Vergleich mittels fremder Unternehmen gezogen werden (d.h. externe Kostenaufschlagsmethode).⁵²

Auch bei der Kostenaufschlagsmethode sollte auf die Vergleichbarkeit der Funktionen und Risiken geachtet werden. Diese sind grundsätzlich aus den Finanzdaten eines Unternehmens ableitbar. Daher werden zuverlässige und detaillierte Finanzdaten vorausgesetzt, um etwaige Unterschiede feststellen und in der Folge ausgleichen zu können. Die Höhe des Kostenaufschlags sollte außerdem auf Grundlage einer vergleichbaren Kostenbasis bestimmt werden. Um effizienzbedingte Kostenunterschiede zu vermeiden, wird angenommen, dass die Kostenbasis für eine unternehmensgruppeninterne Lieferung und Leistung betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entspricht. Die Transaktion sollte daher so ermittelt werden, wie auch fremde Dritte unter marktüblichen Effizienzgesichtspunkten kalkulieren würden.⁵³

Unzuverlässige Ergebnisse bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode können entstehen, wenn wesentliche Unterschiede in den Geschäftsbeziehungen zwischen verbunden und unverbundenen Unternehmen bestehen. Dies kann aufgrund

⁵⁰ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.177f.).

⁵¹ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.182).

⁵² Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.182).

⁵³ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.182).

der eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter, der Kostenstrukturen, der ausgeübten Funktionen und Risiken oder der Produkte bedingt sein.⁵⁴

Anpassungsrechnungen können bei der Kostenaufschlagsmethode hinsichtlich der Unterschiede im Aspekt des Lagerumschlags, der Vertragsbedingungen, der Transportkosten oder anderen messbaren Unterschieden vorgenommen werden.⁵⁵

2.2.4.4.3. Gewinnmethoden

2.2.4.4.3.1. Grundsätzliches zu Gewinnmethoden

In einigen Fällen können Gewinnmethoden geeigneter sein, als die oben beschriebenen Standardmethoden. Wenn beispielsweise Daten zu Fremdgeschäftsvorfällen schwer zu beschaffen oder unvollständig sind bzw. keine der Standardmethoden anwendbar ist, kann den Gewinnmethoden der Vorzug gegeben werden. Dabei müssen sie jedoch hinsichtlich Art. 9 OECD-MA hinreichend vergleichbar sein.⁵⁶

Wie schon erwähnt, beziehen Gewinnmethoden im Unterschied zu den Standardmethoden ihre Vergleichsdaten aus den erzielten Gewinnen von verbundenen Unternehmen und fremden Dritten. Zu den Gewinnmethoden gehören, neben weiteren eher selten genutzten Verrechnungspreismethoden, die Gewinnaufteilungsmethode (engl. „Profit Split Method“) sowie die Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (engl. „Transactional Net Margin Method“).⁵⁷

2.2.4.4.3.2. Transaktionsbezogene Nettomargenmethode

Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode vergleicht die erzielten Nettogewinnmargen einer konzerninternen Transaktion mit jenen von vergleichbaren Transaktionen zwischen fremden Dritten. Dabei kann sowohl ein Vergleich basierend auf einzelnen Transaktionen, als auch eine Bündelung von mehreren Transaktionen aufgrund ihrer engen Verbundenheit stattfinden. Grundsätzlich wird die transaktionsbezogene Nettomargenmethode ähnlich wie die Wiederverkaufspreis- oder die Kostenaufschlagsmethode angewendet. Jedoch auf Basis des Nettogewinns und nicht des Bruttogewinns. Auch hier ist sowohl ein externer, als auch ein interner Vergleich möglich. In der Praxis dominiert jedoch der externe Vergleich. Dafür muss jedoch eine Funktionsanalyse für die verbundenen Unternehmen und den fremden Dritten durchgeführt werden, um eine ausreichende Vergleichbarkeit herzustellen und zuverlässige Ergebnisse herbeizuführen.⁵⁸

⁵⁴ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.182f.).

⁵⁵ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.183).

⁵⁶ Vgl. OECD (2018b, S.104f.).

⁵⁷ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.166) iVm OECD (2018b, Rz 2.56 f.).

⁵⁸ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.190f.).

Wie bei den bereits beschriebenen Verrechnungspreismethoden ist für eine verlässliche Vergleichbarkeit erheblich, dass die Transaktionen von verbundenen und unverbundenen Unternehmen vergleichbar sind. Unterschiede können diesbezüglich in den Kostenstrukturen, der Geschäftserfahrung oder der Managementeffizienz auftreten. Für die Erzielung von verlässlichen Ergebnissen ist jedoch auch eine geringere funktionale Vergleichbarkeit und eine geringere Produktähnlichkeit als bei den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden erforderlich.⁵⁹

Anpassungsrechnungen könnte in folgenden Bereichen durchgeführt werden, falls Unterschiede auftreten:

- Zahlungskonditionen,
- Buchhaltungsstandards,
- Lagerbestand,
- Währungsrisiko, und
- Geschäftsbedingungen.⁶⁰

Das untersuchte Unternehmen darf jedoch keine eigenen oder wertvollen und einzigartigen immateriellen Wirtschaftsgüter in die Wertschöpfungskette des Konzerns einbringen, da ansonsten die transaktionsbezogene Nettomargenmethode mangels Vergleichbarkeit mit fremden Dritten nicht anwendbar wäre. Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode ist vor allem für Unternehmen mit Routinefunktionen geeignet.⁶¹

2.2.4.4.3.3. Gewinnaufteilungsmethode

„Geschäftsbeziehungen zwischen zwei verbundenen Parteien (Gesellschaften oder Stammhaus und Betriebstätte) können so eng miteinander verbunden und voneinander abhängig sein, dass eine separate Bewertung eines einzelnen Transaktionszweiges nicht durchführbar ist.“ (Schwerdt, 2016, S. 201) Wenn der Gewinn aus den Transaktionen auf wertvolle und einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter zurückzuführen ist, die von beiden Transaktionspartner gemeinsam erschaffen wurden, kann die Gewinnaufteilungsmethode eine angemessene Verrechnungspreismethode darstellen.⁶²

Bei der Gewinnaufteilungsmethode wird zu allererst das aus der gemeinsam erwirtschafteten Transaktion erwirtschaftete Ergebnis ermittelt. Sodann wird entweder eine vergleichbare Gewinnaufteilung, wie sie zwischen unverbundenen Unternehmen angewendet wird, oder objektive Wertschöpfungskriterien als Verteilungsmaßstab bestimmt. Basierend auf diesen Kriterien, werden die Transaktionsergebnisse auf die Transaktionspartner verteilt.⁶³

⁵⁹ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.191).

⁶⁰ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.191).

⁶¹ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.191).

⁶² Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.201).

⁶³ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.201).

Die Gewinnaufteilungsmethode zeichnet sich durch den Vorteil aus, dass diese auch dann anwendbar ist, wenn keine vergleichbaren Geschäfte zwischen unabhängigen Unternehmen bestimmt werden können und bietet somit für solche Fälle Flexibilität. Im Rahmen dieser Methode wird primär auf externe Daten zurückgegriffen, um den Wert der Beiträge jedes verbundenen Unternehmens zu den Transaktionen zu beurteilen und nicht für die Gewinnaufteilung selbst.⁶⁴

Problematisch bei der Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode gestaltet sich zum einen die Ermittlung des gemeinsamen Transaktionsgewinns, da z.B. nicht notwendigerweise der gesamte Unternehmensgewinn aufgeteilt werden muss oder weil die Möglichkeit besteht, dass landesspezifische Unterschiede bei der Ermittlung von Kosten und Umsätzen existieren. Außerdem lässt sich der Gewinnteilungsmaßstab häufig schwierig belegen. Mangels eines vorhandenen Drittvergleichs, können die jeweiligen Beiträge der beteiligten verbundenen Unternehmen mittels detaillierter Wertschöpfungsanalyse und der Funktionen, Risiken, der eingesetzten Wirtschaftsgüter und der Kosten ermittelt werden. Neben einer quantitativen Analyse, falls eine zuverlässige, beobachtbare Variable verfügbar sein sollte, die signifikant mit dem eingebrachten Beitrag zur Wertschöpfung der beteiligten Parteien korreliert, kann auch eine qualitative Analyse durchgeführt werden. Letztere basiert beispielweise auf Expertenschätzungen.⁶⁵

Die Gewinnaufteilungsmethode ist nach Ansicht der OECD vor allem für die Bestimmung von Verrechnungspreisen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgüter geeignet.⁶⁶

2.3. Der Aktionsplan und seine Entstehungsgeschichte

Um der BEPS-Problematik entgegenzutreten, beschlossen die Staats- und Regierungschefs der G20 bereits im Juni 2012, dass Multilateralismus einen wichtigen Erfolgsfaktor der Lösung darstellt und beauftragten in der Folge die OECD damit einen Aktionsplan zu erarbeiten, der geeignet scheint, das Thema BEPS koordiniert und umfassend anzugehen. Dieser Aktionsplan sollte Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS aufzeigen, Fristen für die Umsetzung dieser Maßnahmen setzen und die zur Umsetzung dieser Maßnahmen erforderlichen Ressourcen und Methoden aufzeigen.⁶⁷

Im Zuge der Nachforschungen für die Erstellung dieses Aktionsplans, versuchte die OECD u.a. auch das Ausmaß der entgangenen bzw. laufend entgehenden Steuereinnahmen, welche durch BEPS verursacht werden, zu ergründen. Alleine der EU sollen Schätzungen zufolge jährlich EUR 50 bis 70 Milliarden an Steuereinnahmen entgehen, verursacht durch Steuerplanungsmaßnahmen von Konzernen. Dabei handelt es sich allerdings nur um vorsichtige Schätzungen. Werden jedoch zusätzlich andere Steuersystemprobleme, wie spezielle Vereinbarungen oder ineffektive

⁶⁴ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.201).

⁶⁵ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.201f.).

⁶⁶ Vgl. Schwerdt in Dawid (2016, S.201f.).

⁶⁷ Vgl. OECD (2014a, S.15f.) bzw. OECD (2014b, S.18).

Erfassung, in die Kalkulation mit einbezogen, so ergeben sich jährlich entgehende Steuereinnahmen in Höhe von EUR 160-190 Milliarden für die EU.⁶⁸

Ault, et al sehen als eine der möglichen Hauptursachen für die Umsetzung des BEPS-Projekts, dass seit den 1920er Jahren Probleme mit internationalen Steuerregimen bestehen, welche bis heute nicht gelöst wurden. Internationale Regelungen basieren weitgehend auf dem bilateralen Prinzip, dass für Fälle, in denen sowohl ein Ansässigkeitsstaat als auch der Quellenstaat den Anspruch auf das Recht zur Besteuerung erhebt, eine Lösung gefunden wird. Diese sogenannten Doppelbesteuerungsabkommen sollen einerseits Doppelbesteuerung – also eine Besteuerung von Einkommen in beiden Staaten – verhindern. Ebenso soll eine Doppelnichtbesteuerung verhindert werden, wobei beide Staaten auf die Besteuerung bestimmter Einkünfte verzichten.⁶⁹

Dieses Prinzip der bilateralen Abkommen ist jedoch nicht auf die heutige Steuerplanung von multinationalen Unternehmensgruppen abgestimmt. Diese nutzen oft Zwischengesellschaften, die in steuerbegünstigten Ländern – sogenannte Steuerparadiese - ansässig sind. Diese Methodik wurde ebenso wie Trennung von Geschäftsprozessen von multinationalen Unternehmensgruppen dafür genutzt um den Gewinn zu maximieren. In Zeiten des öffentlichen Drucks durch Investoren und den Aktienmarkt wurden Steuern zunehmend als Kostenfaktor angesehen und daher eine Minimierung der Steuerlast durch Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung angestrebt. Jedoch wäre dies nicht möglich, wenn bestimmte Staaten nicht die Möglichkeit bieten würden von Steuervereinbarungen oder Niedrigsteuersystemen bis hin zu Steuerverzichtssystemen für einzelne Steuerpflichtige oder auf bestimmte Einkommensarten Gebrauch zu machen.⁷⁰

Der BEPS Aktionsplan soll dafür Sorge tragen, dass die teilnehmenden Staaten ihre lokale Gesetzgebung so ausrichten, dass Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und in der Folge doppelte Nichtbesteuerung eingeschränkt und entgegengewirkt wird. Dies soll das Vertrauen der Bürger in ein gerechtes Steuersystem zurückgewinnen, in der auch multinationale Unternehmensgruppen ihren Anteil am Steuereinkommen der Staaten tragen.⁷¹

Ende 2015 veröffentlichte die OECD schließlich den finalen Aktionsplan, welcher aus 15 Aktionsplanpunkten besteht. Er beinhaltet konkrete und umsetzbare Empfehlungen, die den OECD Staaten dabei helfen sollen gegen BEPS vorgehen zu können bzw. sich dagegen zu wappnen. Die Staatengemeinschaft hat sich in diesem Zusammenhang ebenfalls auf Mindeststandards geeinigt.⁷²

⁶⁸ Vgl. DE FINANCE (S.4).

⁶⁹ Vgl. Ault et al. (2014, S. 275) iVm Beck (2016, S. 33 ff.).

⁷⁰ Vgl. Ault et al. (in: Bulletin for International Taxation, 2014, 276).

⁷¹ Vgl. OECD (2016a, S.4f.).

⁷² Vgl. Winter et al. (in: RWP, 2015, 144-145).

Der Aktionsplan sieht eine enge Zusammenarbeit der teilnehmenden Staaten vor und bezieht sich vor allem auf den Austausch von Informationen untereinander. Da die meisten großen Wirtschaftsmächte ein starkes Interesse an steuerspezifischen Informationen hegen, vor allem, wenn sich diese auf die eigene Steuerjurisdiktion auswirken, fand der Aktionsplan regen Zuspruch bei den OECD-Mitgliedstaaten und den G20-Staaten, aber auch bei diversen Schwellen- und Entwicklungsländern. So hatten sich zum Stand Juni 2018 bereits 115 Länder bereiterklärt zumindest einen der Aktionsplanpunkte des BEPS-Projekts innerstaatlich umzusetzen.⁷³

Im Folgenden soll ein grober Überblick über die einzelnen Actions des BEPS-Aktionsplans geboten werden.

2.4. Die Aktionsplanpunkte im Überblick

Die OECD erörtert in ihren im Oktober 2015 veröffentlichten Abschlussberichten eine Vielzahl an Problembereichen, die ihre Mitgliedsstaaten bewältigen müssen, um Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verhindern oder zumindest einschränken zu können.⁷⁴

Die 15 BEPS-Aktionsplanpunkte der OECD gliedern sich dabei in folgende steuerliche Themenbereiche:

- Neue Regeln für die digitale Wirtschaft (Aktionsplanpunkt 1)
- Vermeidung von Doppelbesteuerung (2, 3, 4, 5, 6)
- Anpassung von wirtschaftlicher Aktivität und Besteuerung (7, 8, 9, 10)
- Steuertransparenz und Streitbeilegung (11, 12, 13, 14)
- Effiziente und effektive Umsetzung / multilaterales Instrument (15)⁷⁵

Als einer dieser Problembereiche wird der Wandel der Wirtschaft im digitalen Zeitalter erkannt. Der **Aktionsplanpunkt 1** beschäftigt sich mit den steuerlichen Herausforderungen, die durch die digitale Wirtschaft resultieren. Diese entwickelt sich nämlich nach und nach in die Wirtschaft, da es immer schwieriger wird eine Grenze zwischen digitaler Wirtschaft und der restlichen Wirtschaft zu ziehen. Im Zuge des Abschlussberichts wurde festgestellt, dass einige Schlüsselmerkmale der digitalen Wirtschaft BEPS Risiken verschlimmern.⁷⁶

Der Aktionsplanpunkt 1 (in Verbindung mit Aktionsplanpunkt 7) definiert den Betriebsstättenbegriff neu. Laut dem OECD-Bericht soll bereits das Vorliegen einer Hilfstätigkeit für ein multinationales Unternehmen eine Betriebsstätte begründen. Dementsprechend hat im Falle eines Online Versandhändlers z.B. die regelmäßige

⁷³ Vgl. Grinberg (2015, S.19f.) iVm OECD/G20 (2015, S.5).

⁷⁴ Vgl. OECD/G20 (2015, S.5).

⁷⁵ Vgl. Ault et al. (2014, 275).

⁷⁶ Vgl. Bendlinger (2013, S.1) iVm OECD/G20 (2015, S.5f.).

Nutzung einer Tochtergesellschaft für den Vertrieb von Gütern oder Dienstleistungen, oder der Betrieb eines Lagerhauses in der Nähe der Kunden eine Betriebsstätte begründen.⁷⁷

Die Digitalisierung der Wirtschaft bewirkt zusätzlich Probleme in der Beurteilung von Liefer- und Leistungsbeziehungen aus Sicht der Umsatz-/Mehrwertsteuer. Abhilfe soll eine von der OECD ausgearbeitete Umsatzsteuer-/Mehrwertsteuerrichtlinie schaffen und so der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung bedingt durch die uneinheitliche Auslegung von nationalen Rechtsvorschriften entgegenwirken. Dabei sollen Vorgaben für Länder entwickelt werden, die eine praktische Anwendung nationaler Umsatz-/Mehrwertsteuerrichtlinien im internationalen Kontext gewährleisten. Mit der Einhaltung dieser Grundsätze soll Doppelbesteuerung sowie Nichtbesteuerung vermieden werden.⁷⁸

Die OECD empfiehlt in ihrem Abschlussbericht von 2015 allerdings, dass ihre Mitgliedstaaten die Entwicklung der digitalen Wirtschaft beobachten und ihre Gesetze an diese laufend anpassen sollten. 2020 sollen dann die bewirkten Änderungen durch den Aktionsplanpunkt 1 von der OECD begutachtet werden.⁷⁹

Wie sich Unternehmen Unterschiede in zwei oder mehreren Steuergesetzgebungen zu ihren Gunsten zu Nutze machen, wurde im Rahmen des **Aktionsplanpunktes 2** analysiert sowie Methoden wie dagegen effizient vorgegangen werden kann erörtert.⁸⁰

Das Ziel des Aktionsplanpunktes 2 ist die Neutralisierung der Effekte hybrider Steuergestaltungen, die doppelte Nichtbesteuerung bewirken können und somit ein Mittel zur Steuervermeidung darstellen, mithilfe von innerstaatlichen Vorschriften sowie Abkommensregeln. Die neuen Regeln sollen neben der Doppelnichtbesteuerung, mehrfache Betriebsausgabenabzüge für einen einzigen Ausgabenposten (sogenannter „double dip“), Abzüge in einem Staat ohne entsprechende Besteuerung in einem anderen Staat, sowie die mehrfache Anrechnung ausländischer Quellensteuer verhindern.⁸¹

Diese sogenannten „Besteuerungsinkongruenzen“ sollen anhand von geeigneter Regeln eliminiert werden. Der Einsatz von entsprechenden Instrumenten oder Rechtsträgern soll dabei aber nicht beeinträchtigt werden. Dadurch soll Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung gebremst werden, ohne negative Effekte auf den grenzüberschreitenden Handel bzw. die grenzüberschreitende Investitionstätigkeit zu bewirken.⁸²

⁷⁷ Vgl. Bendlinger (2013, S.1) iVm OECD/G20 (2015, S.6f.).

⁷⁸ Vgl. Deloitte 2015 - BEPS: Maßnahme 1, <https://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/beps-massnahme-1---besteuerung-der-digitalen-wirtschaft-und-entwicklung-einer-umsatz--mehrwertsteuerrichtlinie-fuer-b2c-geschaefte.html#>, [letzter Zugriff am: 10. Juli 2018].

⁷⁹ Vgl. OECD/G20 (2015, S.7).

⁸⁰ Vgl. Bendlinger (2013, S.1) iVm OECD (2016a, S.13).

⁸¹ Vgl. Bendlinger (2013, S.1f.) iVm OECD (2016a, S.13).

⁸² Vgl. Bendlinger (2013, S.2) iVm OECD (2016a, S.13f.).

Weiters beschäftigt sich der **Aktionsplanpunkt 3** mit der Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung, sogenannten „CFC-Regeln“ (CFC steht für „controlled foreign corporation“).. Durch die Empfehlungen der OECD soll gewährleistet werden, dass Staaten, die sich für die Umsetzung entscheiden, über entsprechende Regeln verfügen, um die Verlagerung von Gewinnen auf ausländische Tochtergesellschaften in einem Niedrigsteuerland zu verhindern. Die OECD liefert weiters einen Überblick der damit zusammenhängenden Herausforderungen im Fall mobiler Einkünfte, wie z.B. aus geistigem Eigentum, Dienstleistungen und digitalen Transaktionen. Den Staaten bleibt es dabei frei, wie sie entsprechende Maßnahmen gegen diese Herausforderungen setzen. Der Abschlussbericht unterstreicht die Wichtigkeit der CFC-Regeln neben den Verrechnungspreisregeln für die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.⁸³

Wie Staaten die Gewinnverkürzung auf Basis von konzerninternen Finanzierungsformen begrenzen können, wurde im **Aktionsplanpunkt 4** behandelt. Es ist bewiesen, dass Steuerregeln einen Einfluss darauf haben, wo Kredite innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe angesiedelt werden. Konzerninterne Finanzierungen können ebenfalls das Schuldenniveau auf Ebene einzelner Konzerneinheiten gezielt beeinflussen. Überhöhten Abzügen für Zinsaufwendungen soll optimalerweise durch eine koordinierte Reform der OECD-Mitgliedstaaten begegnet werden, um sicherzustellen, dass angemessene Begrenzungen der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen nicht unabsichtlich zu Doppelbesteuerung führen. Durch einen gemeinsamen Ansatz soll gewährleistet werden, „dass die Nettozinsabzüge einer Konzerneinheit direkt an die steuerpflichtigen Einkünfte geknüpft sind, die diese mit ihren wirtschaftlichen Aktivitäten erzielt, und eine zunehmende Koordinierung der nationalen Regeln in diesem Bereich fördern“. (OECD, 2016a, S.14)⁸⁴

Der **Aktionsplanpunkt 5** behandelt die Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken, welche vor allem durch die Nutzung von Sondersteuerregelungen zur künstlichen Gewinnverlagerung sowie durch mangelnde Transparenz im Zusammenhang mit Tax Rulings (verbindlichen Steuervorentscheiden) entstehen. In Bezug auf Regelungen für geistiges Eigentum, wie bspw. Patent-Boxen wurde der „Nexus-Ansatz“ als Lösung identifiziert. Dabei sollen Aufwendungen im betreffenden Staat als Näherungswert für die wesentliche Geschäftstätigkeit genutzt werden. Der Ansatz gewährleistet dabei, dass Steuerpflichtige, die diese Regelungen nützen können, tatsächlich Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten veranlasst und dafür entsprechende Ausgaben getätigt haben. Der gleiche Ansatz ist auch auf weitere Sondersteuerregelungen anwendbar.

⁸³ Vgl. Bendlinger (2013, S.2) iVm OECD (2016a, S.14).

⁸⁴ Vgl. Bendlinger (2013, S.2) iVm OECD (2016a, S.14).

Für die Förderung von Transparenz wurde zudem ein verbindlicher spontaner Informationsaustausch für Steuervorbescheide beschlossen, welche ansonsten zu BEPS-Problemen führen könnten.⁸⁵

Die Verhinderung des sogenannten „Treaty-Shopping“ (Abkommensmissbrauch) durch die Einführung neuer Schutzvorkehrungen wurde im **Aktionsplanpunkt 6** näher definiert. Bei einem Abkommensmissbrauch, werden von einer nicht im Staat ansässigen Person Steuervergünstigungen aus einem von diesem Staat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch genommen. Zur Vermeidung eines solchen Missbrauchs wurden gezieltere Regeln entworfen, um auch anderen Formen des Abkommensmissbrauchs entgegenzuwirken. Der Abschlussbericht des Aktionsplanpunkts 6 zeigt auch die steuerpolitischen Überlegungen auf, die vorab des Abschlusses eines Doppelbesteuerungsabkommens mit bestimmten Niedrig- oder sogar Nullsteuerländern getätigt werden sollte.⁸⁶

Aktionsplanpunkt 7 beschäftigt sich mit der Neudefinition des Betriebsstättenbegriffs in Doppelbesteuerungsabkommen, um eine künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus künftig zu verhindern. So wurde in Artikel 5 des OECD-Musterabkommens, welches nach wie vor als Grundlage für die Aushandlung von DBAs dient, die neue Definition vermerkt. Durch die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs wird gegen Methoden vorgegangen, die den steuerlichen Anknüpfungspunkt widerrechtlich durch bspw. die Ersetzung von Vertriebsunternehmen durch Kommissionäre oder die künstliche Aufteilung von Geschäftstätigkeiten umgehen.⁸⁷

Die **Aktionsplanpunkte 8-10** konkretisieren die Preisfindung im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes. Es wurde ein neuer Ansatz zur angemessenen Preisfindung für schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbart. Jeder der drei Aktionsplanpunkte konzentriert sich auf einen anderen wichtigen Bereich. Aktionsplanpunkt 8 beschäftigt sich mit Fragen zu konzerninternen Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern, da diese in der Regel mobil und schwer zu bewerten sind. In der Vergangenheit wurden Gewinne, die mit wertvollen immateriellen Werten erzielt wurden, falsch zugerechnet und stellten daher einen wesentlichen Beitrag zur Gewinnverlagerung und -verkürzung dar. In Aktionsplanpunkt 9 wird die vertragliche Risikoaufteilung behandelt. Demnach wird diese nur noch anerkannt, wenn sie sich auf tatsächliche Entscheidungsprozesse und die Ausübung der Risikenkontrolle stützen. Weitere Risikobereiche wurden schließlich in Aktionsplanpunkt 10 erörtert. Als Resultat wurden ein Update der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien geplant. Diese

⁸⁵ Vgl. Bendlinger (2013, S.2) iVm OECD (2016a, S.15).

⁸⁶ Vgl. Bendlinger (2013, S.2) iVm OECD (2016a, S.15).

⁸⁷ Vgl. Bendlinger (2013, S.2) iVm OECD (2016a, S.15).

sollen einen vereinfachten Ansatz für die Bestimmung der Verrechnungspreise von unternehmensgruppeninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung enthalten und fortan mit einem pauschalen Gewinnaufschlag von 5% ohne einer Rechtfertigung durch eine Datenbankstudie verrechnet werden. Zudem wurden grenzüberschreitende Rohstoffgeschäfte im Rahmen der Preisvergleichsmethode dahingehend geregelt, dass ein Angebotspreis auf nationalen oder internationalen Märkten als Referenzpreis für den Vergleichspreis herangezogen werden kann. Besonderes Augenmerk wird zudem auf die transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode gelegt, die vor allem eine Rolle bei der Verteilung von Beiträgen auf globale Wertschöpfungsketten spielt.⁸⁸

Die OECD hat hunderte von Studien zur Messung von Gewinnverlagerung und -verkürzung in Auftrag gegeben und die Ergebnisse im **Aktionsplanpunkt 11** behandelt. Dadurch wurde das Ausmaß von BEPS in entgangenen Körperschaftsteuereinnahmen gemessen. Weiters kam die OECD zu dem Ergebnis, dass es besserer Daten und Methoden bedarf, um die bestehende Datenengpässe zu beseitigen. Gemäß den Schätzungen auf Basis bestimmter Indikatoren ermittelte die OECD weltweite jährliche Einbußen an Körperschaftsteuereinnahmen iHv \$ 100-240 Mrd. durch BEPS. Aktionsplanpunkt 11 stellt außerdem auf die bessere Nutzung von verfügbaren Steuerdaten und verbesserte Analysen ab, um die Steuergestaltungsmethoden der Unternehmen besser beobachten zu können und fiskalische Effekte evaluieren zu können.⁸⁹

Die OECD hat weiters im Rahmen des **Aktionsplanpunkts 12** Pläne für die Verpflichtung zur Offenlegung von aggressiven Steuerplanungsmodellen geplant. Eine zeitnahe Warnung über solche Modelle soll eine schnelle Reaktion der Finanzverwaltungen in der Form von Risikoabschätzungen, Prüfungen und Gesetzesänderungen bewirken können. Dafür sind jedoch auch umfassende und wesentlich Informationen zu den Steuerplanungsstrategien notwendig. Die OECD hat hierfür ein Modulsystem entwickelt, mit welchem sich Staaten ohne verbindliche Offenlegungsvorschriften Regeln ausarbeiten können, die geeignet sind, um zeitnah vorliegende Informationen zu aggressiven oder missbräuchlichen Steuerplanungsmodellen liefern zu können. Diese Empfehlungen stellen einen Mindeststandard dar und Staaten können nebenbei entscheiden, ob sie verbindliche Offenlegungsregelungen einführen wollen. Staaten, die bereits über Offenlegungsregeln verfügen, können anhand der Empfehlungen die Wirksamkeit dieser Regelungen erhöhen.⁹⁰

⁸⁸ Vgl. Bendlinger (2013, S.2) iVm OECD (2016a, S.16) und OECD (2017a, S. 9 ff.).

⁸⁹ Vgl. Bendlinger (2013, S.3) iVm OECD (2016a, S.17).

⁹⁰ Vgl. Bendlinger (2013, S.3) iVm OECD (2016a, S.17f.).

Der **Aktionsplanpunkt 13** betrifft die Reform der Verrechnungspreisdokumentation und soll einerseits die Qualität der erhobenen Informationen verbessern und andererseits den Befolgungsaufwand der Unternehmen reduzieren. Der neue dreistufige Dokumentationsansatz mitsamt einem Mindeststandard für die länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country Report) soll die Transparenz und die Zusammenarbeit der Staaten fördern. Die drei Dokumentationsstufen bezwecken die Formulierung konsistenter Verrechnungspreisannahmen durch den Steuerpflichtigen und sollen Finanzverwaltungen mit nützlichen Informationen versorgen, um Risiken der Verrechnungspreisgestaltung abschätzen zu können und in der Folge Prüfungsressourcen effizient einsetzen zu können. Für die Unternehmen hält sich der Befolgungsaufwand in Grenzen, da der Country-by-Country Report von den Finanzverwaltungen im Rahmen des automatischen Informationsaustauschs nicht mehrfach eingereicht werden muss.⁹¹

Die OECD und ihre Mitgliedstaaten sind sich durchaus bewusst, dass die umfassenden Änderungen durch das BEPS-Projekt möglicherweise auf kurze Sicht zu noch mehr Doppelbesteuerung führen könnte und dadurch zu zahlreichen Verständigungsverfahren führen könnte. Daher haben sich die Mitgliedstaaten im Rahmen des **Aktionsplanpunkts 14** auf einen Mindeststandard im Hinblick auf die abkommensbezogene Streitbeilegung geeinigt. Unterstützt soll dies durch einen wirksamen Monitoringmechanismus werden, welcher gewährleisten soll, dass die Mindeststandards eingehalten werden und Streitigkeiten zeitnah beigelegt werden. Weiters haben sich mehrere Länder dazu verpflichtet in ihre Doppelbesteuerungsabkommen ehestmöglich ein zwingendes und verbindliches Schiedsverfahren aufzunehmen.⁹²

Schlussendlich behandelt die OECD in ihrem **15.** und letzten **Aktionsplanpunkt** die Entwicklung eines multilateralen Instruments, welches auf dem Fachwissen von Völkerrechts- und Steuerexperten basiert. Dieses soll die bilaterale DBAs ändern können und die Umsetzung der BEPS-Maßnahmen untersuchen. Am multilateralen Instrument haben schließlich mehr als neunzig Länder mitgearbeitet (Anm.: Stand 2016).⁹³

3. Der BEPS-Aktionsplanpunkt 13

3.1. Ziele und Notwendigkeit

Einen der ersten Aktionsplanpunkte zu welchem bereits 2014 im Rahmen des BEPS-Projektes erste Arbeitsergebnisse präsentiert wurden, stellt der 13. Aktionsplanpunkt mit dem Thema „Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung“ dar. Nachdem dieser Aktionsplanpunkt zu den ersten präsentierten Ergebnissen zählt, deutet dies mitunter darauf hin, dass diesem

⁹¹ Vgl. Bendlinger (2013, S.3) iVm OECD (2016a, S.17f.).

⁹² Vgl. Bendlinger (2013, S.3) iVm OECD (2016a, S.18f.).

⁹³ Vgl. Bendlinger (2013, S.3) iVm OECD (2016a, S.19).

Aktionsplanpunkt eine besondere Bedeutung im Kampf gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung beigemessen wird.⁹⁴

Der Aktionsplanpunkt 13 zeigt Möglichkeiten auf, mit denen man die Transparenz von Unternehmen verbessern kann, um Finanzverwaltungen die nötigen Informationen bereitstellen zu können, sodass Risikoabschätzungen und Prüfungen in Verrechnungspreisfragen erleichtert werden können. Die OECD hat in diesem Zusammenhang vorhandene Standards für die Verrechnungspreisdokumentation überarbeitet und Muster für eine länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country Report) über Einkünfte, Gewinne, gezahlte Steuern sowie bestimmte Messgrößen wirtschaftlicher Aktivität geschaffen.⁹⁵

Die Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation der OECD sehen für multinationale Unternehmen einen dreistufigen Dokumentationsansatz vor. Dieser soll dafür Sorge tragen, dass konsistente Verrechnungspreisannahmen formuliert werden, Finanzverwaltungen nützliche Informationen erlangen, welche Risiken in der Verrechnungspreisgestaltung abschätzbar machen sollen und dadurch Prüfungsressourcen optimal verteilen können. Des Weiteren sollen etwaige Prüfungen besser koordiniert und gezielter durchgeführt werden können. Diese Vorkehrungen sollen es den Finanzverwaltungen erleichtern BEPS-Praktiken, d.h. Verlagerung von Gewinne in Staaten mit günstigerer Besteuerung, zu erkennen bzw. aufzudecken.⁹⁶

Dabei versucht die OECD ein Gleichgewicht zwischen dem Informationsbedarf der Finanzverwaltungen und den Bedenken über eine unangemessene Nutzung der Informationen sowie den Kosten, die die Unternehmen für die Einhaltung der Vorschriften decken müssen, zu wahren. Dazu existieren jedoch verschiedene Ansichten der OECD-Mitgliedsstaaten. Aufstrebende Volkswirtschaften, wie z.B. Argentinien, China oder Mexiko, fordern für ihre Risikoabschätzungen zusätzlich Informationen zu Zinszahlungen, Lizenzzahlungen und Dienstleistungsvergütungen zwischen nahestehenden Unternehmen. Begründet wird dies damit, dass diese Länder es für schwierig erachten an die entsprechenden Informationen zu gelangen, wenn sich der Hauptsitz von Unternehmen in anderen Ländern befindet. Die OECD wird jedenfalls die Umsetzung genau überprüfen und bis spätestens 2020 evaluieren, ob etwaige Änderungen an den neuen Standards vorgenommen werden müssen.⁹⁷

Die OECD fasst drei große Ziele in Bezug auf die neuen Verrechnungspreisdokumentationsstandards zusammen:

- Einhaltung der Verrechnungspreisanforderungen durch die Steuerpflichtigen bei der Festlegung der Preise und sonstigen Bedingungen von Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen sowie bei der

⁹⁴ Vgl. OECD (2015a, S.3f.) iVm OECD (2018c, S.3f.).

⁹⁵ Vgl. OECD (2015a, S.9)

⁹⁶ Vgl. OECD (2015a, S.10).

⁹⁷ Vgl. OECD (2015a, S.10f.).

Erfassung der aus den Geschäftsvorfällen entstandenen Erträgen in ihrer Steuererklärung,

- Versorgung der Finanzverwaltungen mit notwendigen Informationen zur Risikoabschätzung der Verrechnungspreisgestaltung,
- Versorgung der Finanzverwaltungen mit nützlichen Informationen für die Durchführung einer angemessenen und sorgfältigen Prüfung der Verrechnungspreispraxis von in ihrem Staat steuerpflichtigen Unternehmen.⁹⁸

Die OECD-Mitgliedsstaaten sollen bei der innerstaatlichen Umsetzung der Verrechnungspreisdokumentation jedes dieser Ziele beachten. Den Steuerpflichtigen soll dabei ein erhöhtes Pflichtbewusstsein betreffend die Einhaltung der Verrechnungspreisregeln auferlegt werden. Die Finanzverwaltungen sollen die erlangten Informationen dazu nutzen, um anhand von Risikoabschätzungen zu entscheiden, ob eine Prüfung als notwendig erachtet wird. Für etwaige Prüfungen ist es zusätzlich wichtig, dass Finanzverwaltungen in der Lage sind, zeitnah über alle notwendigen Informationen zu verfügen bzw. diese anzufordern.⁹⁹

3.2. Verrechnungspreisdokumentationskonzepte vor dem BEPS-Aktionsplan

3.2.1. Kerndokumentationskonzept (zentral)

Bevor die OECD in Ihrem Aktionsplanpunkt 13 einen neuen dreistufigen Dokumentationsansatz geplant hatte, existierten bereits in einigen Ländern Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften, die von Seiten der lokalen Finanzverwaltungen von den Unternehmen verlangt wurden, um die konzerninternen Verrechnungspreise zu dokumentieren. Darauf aufbauend entstanden ein zentrales und ein dezentrales Konzept, die von Konzernen angewandt wurden, um eine einheitliche Dokumentationsform liefern zu können.¹⁰⁰

Das Kerndokumentationskonzept ist darauf ausgelegt, eine für alle Konzerngesellschaften anwendbare Kerndokumentation zu erstellen, die auf einer größtmöglich gemeinsamen Basis beruht. Dafür muss prinzipiell eine Erhebung der vorgeschriebenen Dokumentationsvorschriften in den betreffenden Ländern erfolgen. Ebenso werden die zu dokumentierenden Konzerngesellschaften anhand einer Risikoanalyse selektiert. Diese Auswahl an Konzerngesellschaften wird sodann anhand von landesspezifischen Dokumentationselementen im Detail analysiert. Der inhaltliche Umfang der Kerndokumentation wird sodann auf Basis der Gemeinsamkeiten und Unterschiede der landesspezifischen Dokumentationselemente definiert. Für die Entscheidung, welche Dokumentationselemente in der Kerndokumentation berücksichtigt werden sollen, müssen regelmäßig auch Informationen über den Konzernaufbau, die

⁹⁸ Vgl. Brightwell und Petutschnig (2016, S. 607 f.) iVm OECD (2015a, S.14f.).

⁹⁹ Vgl. OECD (2015a, S.15).

¹⁰⁰ Vgl. Rosar in Bernegger (2012, S.192f.).

Geschäftstätigkeit und das Funktionsprofil der jeweiligen Gesellschaften in Kenntnis gebracht werden. Je mehr die verbundenen Unternehmen miteinander Geschäftsbeziehungen pflegen, desto umfangreicher wird der Inhalt der Kerndokumentation, da die Gemeinsamkeiten zunehmen und bereits aus globaler Sicht und standardisiert dargestellt werden können.¹⁰¹

Nachdem die Kerndokumentation auf Konzernebene finalisiert wurde, wird diese auf lokaler Unternehmensebene länderspezifisch angepasst bzw. ergänzt. Dadurch sollen die lokalen Besonderheiten der Konzerngesellschaft sowie die lokalen gesetzlichen Dokumentationsverpflichtungen berücksichtigt werden. In dieser Hinsicht sollte jedenfalls ein abschließender Review der finalen Kerndokumentation durch die lokalen Konzerngesellschaften erfolgen, um Widersprüche zu den lokalen Verhältnissen zu vermeiden.¹⁰²

Das Kerndokumentationskonzept ist somit vor allem für stark zentralisierte und integrierte Konzerne vorteilhaft, da sich dadurch doppelte Erwähnungen, wie es beim Master File Konzept durch die separate Darstellung in einem Master und einem oder mehreren Länder Files möglich ist, ausschließen.¹⁰³

3.2.2. Master File Konzept (EU-TPD-Konzept, dezentral)

Auch wenn das Master File Konzept einige Ähnlichkeiten mit dem Kerndokumentationskonzept aufweist, so bestehen in der praktischen Ausgestaltung Unterschiede betreffend die Integration der länderspezifischen Dokumentationselemente in den Kerndokumentationsteil. So sind beim Master File Konzept zwei getrennte Dokumentensets vorgesehen, das Master File und das Länder File. Dabei bezieht sich das Länder File einzig und allein auf länderspezifische und die lokale(n) Konzerngesellschaft(en) betreffenden Dokumentationselemente, während das Master File die relevanten Sachverhalte sämtlicher Konzerngesellschaften beinhaltet. Das Master File Konzept ist vor allem auf dezentral strukturierte Konzerne ausgelegt.¹⁰⁴

Die OECD-Empfehlungen im Rahmen des BEPS-Aktionsplanpunkts 13 basieren ursprünglich auf dem EU-Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation (EU-TPD), welcher vom EU-Joint Transfer Pricing Forum (EU-JTPF) entwickelt wurde. Das Konzept eines Master Files bzw. zumindest sinngemäß eines Local Files wurde nämlich bereits 2005 – also lange bevor sich die OECD mit BEPS überhaupt auseinandergesetzt hat – vom EU-JTPF vorgestellt.¹⁰⁵

¹⁰¹ Vgl. Rosar in Bernegger (2012, S.192f.).

¹⁰² Vgl. Rosar in Bernegger (2012, S.193).

¹⁰³ Vgl. Rosar in Bernegger (2012, S.194).

¹⁰⁴ Vgl. Rosar in Bernegger (2012, S.194).

¹⁰⁵ Vgl. Brightwell und Petutschnig (2016, S. 607).

3.3. Der dreistufige Dokumentationsansatz

3.3.1. Bestandteile des Dokumentationsansatzes

Aufbauend auf dem Master File Konzept hat die OECD für die Erreichung der Ziele des BEPS-Aktionsplanpunkts 13 schließlich den neuen dreistufigen Dokumentationsansatz entwickelt. Dieser besteht aus

- einer Stammdokumentation („Master File“), welche standardisierte Informationen enthält, die für alle Unternehmen eines multinationalen Konzerns relevant sind,
- einer landesspezifischen Dokumentation („Local File“), die vor allem wesentliche lokale Geschäftsvorfälle betrifft, und
- einem Country-by-Country Report, der einen Überblick über die globale Aufteilung der erwirtschafteten Erträge, sowie über die bezahlten Steuern und weitere wirtschaftliche Indikatoren geben soll.¹⁰⁶

Dieser Verrechnungspreisdokumentationsansatz wird von der OECD als geeignet erachtet den Finanzverwaltungen sachdienliche und verlässliche Informationen zur Durchführung einer effizienten und belastbaren Verrechnungspreisrisikoanalyse zu liefern. Des Weiteren soll er als Instrument dienen, womit die notwendigen Informationen für eine Prüfung entwickelt werden können. Zudem wird Steuerpflichtigen die Möglichkeit geboten, dass sie bereits selbständig untersuchen können, wie sie den Fremdvergleichsgrundsatz bei wesentlichen Geschäftsvorfällen erfüllen.¹⁰⁷

3.3.2. Master File („Stammdokumentation“)

Mithilfe des Master Files soll die globale Geschäftstätigkeit und Verrechnungspreispolitik der multinationalen Unternehmensgruppe erklärt werden und allen involvierten Staaten zur Verfügung gestellt werden.¹⁰⁸

Es sind auch jene in Österreich ansässige Geschäftseinheiten von der Pflicht zur Vorlage des Master Files nach Aufforderung des zuständigen Finanzamts betroffen, wenn diese bereits aufgrund von Bestimmungen eines anderen Staats zur Erstellung einer solchen Transaktion verpflichtet ist. Somit müssen auch kleinere Geschäftseinheiten von multinationalen Unternehmensgruppen die Dokumentationsgrenzen jener Länder überprüfen, in denen die multinationale Unternehmensgruppe tätig ist. Zudem müssten jene Dokumente zusätzlich von der lokalen Sprache auf Englisch oder Deutsch für die Finanzverwaltung übersetzt werden. Obwohl der Abschlussbericht des BEPS-Aktionsplanpunkts 13 vor allem kleinere Unternehmen nicht zusätzlich belasten will, würden hierdurch zusätzliche

¹⁰⁶ Vgl. OECD (2015a, S.19).

¹⁰⁷ Vgl. (OECD, 2015b, S. 19) OECD (2015a, S.19).

¹⁰⁸ Vgl. Brightwell und Petutschnig (2016, S: 608).

Kosten für Unternehmen entstehen, auch wenn diese nicht die EUR 50 Mio. Umsatzgrenze überschreiten.¹⁰⁹

Eine Aufgliederung des Master Files auf einzelne Geschäftsbereiche ist erlaubt, wenn diese stichhaltig und durch den jeweiligen Sachverhalt gerechtfertigt werden kann. Dabei ist jedoch darauf zu achten, dass Geschäftsvorfälle zwischen den unterschiedlichen Geschäftsbereichen akkurat und detailgetreu beschrieben werden. Für die Darstellung des Master Files nach Geschäftsbereichen muss jedoch zuvor in jedem Tätigkeitsstaat das gesamte Master File mit sämtlichen Geschäftsbereichen zur Verfügung gestellt werden. Die VPDG-Durchführungsverordnung weist in diesem Zusammenhang in § 1 Abs 3 darauf hin, dass *„die Anforderungen der Stammdokumentation auch dann erfüllt [sind], wenn Verweise auf bestehende Unterlagen gemacht werden und diese gleichzeitig mitübermittelt werden“*. Da es in der Praxis ohnehin üblich ist, dass die regionale Zwischenholding in Kooperation mit der obersten Muttergesellschaft die Verrechnungspreisdokumentation bzw. v.a. das Master File erstellt, kann aus obigem Paragraphen geschlossen werden, dass die Offenlegungspflichten auch dann erfüllt sind, wenn die globale Geschäftstätigkeit in mehrere regionale (bspw. Europa, Afrika, Asien, etc.) Master Files aufgeteilt und übermittelt wird.¹¹⁰

Da sich die österreichische Verrechnungspreisgesetzgebung sehr genau an den Vorgaben der OECD orientieren, werden diese ausführlicher in Kapitel 4.2.2 beschrieben.

3.3.3. Local File („Landesspezifische Dokumentation“)

Das Local File dient als Ergänzung zum Master File und soll den Detaillierungsgrad der Verrechnungspreisdokumentation erhöhen.¹¹¹

Während die Stammdokumentation nur überblicksartig die Geschäftstätigkeit des Konzerns offenlegt, enthält die landesspezifische Dokumentation Detailinformationen zu spezifischen konzerninternen Geschäftsvorfällen. Sie dient als Ergänzung der Stammdokumentation und hilft sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige bei seiner Verrechnungspreispolitik, die einen bestimmten Staat betrifft, den Fremdvergleichsgrundsatz einhält. Es sollen Informationen bereitgestellt werden, die sich auf wesentliche Geschäftsvorfälle zwischen einem inländischen Konzernunternehmen und verbundenen Unternehmen in anderen Staaten bezieht und die für die Verrechnungspreisanalyse relevant sind. Dabei handelt es sich vor allem um finanzielle Informationen im Zusammenhang mit spezifischen Geschäftsvorfällen, eine Vergleichbarkeitsanalyse sowie die Auswahl und Anwendung der geeignetsten Verrechnungspreismethode. Sollte eine Anforderung der landesspezifischen

¹⁰⁹ Vgl. Brightwell und Petutschnig (2016, S. 608 f).

¹¹⁰ Vgl. Brightwell und Petutschnig (2016, S. 609).

¹¹¹ Vgl. Brightwell und Petutschnig (2016, S. 609).

Dokumentation bereits durch die Stammdokumentation vollständig behandelt worden sein, reicht ein spezifischer Querverweis aus.¹¹²

Die folgende Abbildung soll den aktuellen Implementierungsstatus der Master File und Local File Vorschriften zum Stichtag 4. September 2018 veranschaulichen. Zu diesem Zeitpunkt hatten bereits 37 Staaten die Vorschläge der OECD in lokale Gesetzgebung umgewandelt, 3 weitere Staaten Entwürfe für entsprechende Entwürfe angefertigt und 17 Staaten zumindest angekündigt, dass sie eine Umsetzung in die Wege leiten werden. Insgesamt haben also 57 Staaten die Verankerung der OECD Vorschläge in lokales Recht akzeptiert. Auffällig ist hierbei, dass sich die großen Industrienationen USA und Kanada bislang dagegen sträuben, obwohl diese als Teil der G20 am BEPS-Projekt mitwirkten.

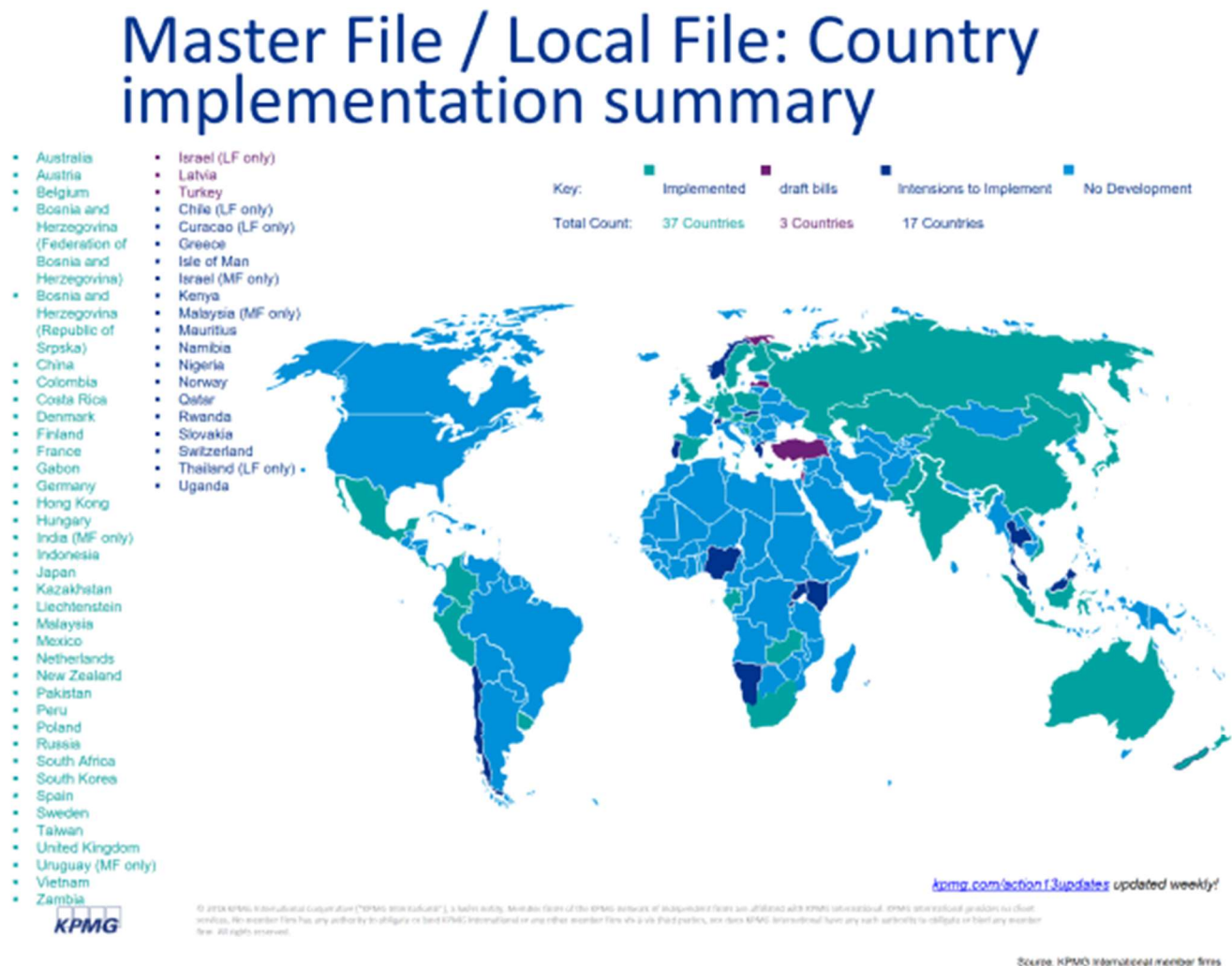


Abbildung 5: Übersicht des Implementierungsfortschritts von Master File & Local File, Stand September 2018¹¹³

¹¹² Vgl. OECD (2015a, S.21).

¹¹³ Quelle: KPMG (nicht veröffentlicht)

3.3.4. Country-by-Country Report („Länderbezogene Berichterstattung“)

Die länderbezogene Berichterstattung bezeichnet eine aggregierte Aufstellung von wichtigen unternehmensbezogenen Daten eines multinationalen Konzerns für alle Steuerhoheitsgebiete in denen dieser tätig ist, unabhängig vom Umfang der Geschäftstätigkeit in jedem Land, wo eine Geschäftseinheit situiert ist. Dadurch soll auch die globale Aufteilung der gezahlten Steuern und der Erträge sowie anhand von bestimmten Indikatoren die Verteilung der Wirtschaftstätigkeit auf die verschiedenen Steuerhoheitsgebiete festgestellt werden. Weiters sollen alle Konzerneinheiten aufgelistet und deren wichtigste Geschäftstätigkeiten und ihr Gründungsstaat, falls dieser vom Ansässigkeitsstaat abweicht, genannt werden.¹¹⁴

Die länderbezogene Berichterstattung soll die allgemeine Risikoabschätzung der Verrechnungspreisgestaltung multinationaler Unternehmensgruppen erleichtern. Überdies können die daraus gewonnenen Informationen von Finanzverwaltungen für die Beurteilung anderer Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsrisiken und für wirtschaftliche und statistische Analysen herangezogen werden. Der Country-by-Country Report soll dabei allerdings keine detaillierte Verrechnungspreisanalyse einzelner Geschäftsvorfälle und Preise auf der Grundlage einer vollständigen Funktions- und Vergleichbarkeitsanalyse ersetzen. Da die Informationen keine zuverlässige Einschätzung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen zulassen, soll auf Basis dieser Informationen kein Vorschlag für Verrechnungspreisanpassungen auf der Grundlage einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung erfolgen.¹¹⁵

Als Qualifikationskriterium für die verpflichtende Abgabe eines Country-by-Country Reports wird dabei auf einen konsolidierten Jahresumsatz iHv EUR 750 Mio. abgestellt. Dabei ist es unerlässlich, dass dieser Schwellenwert als gemeinsames Größenkriterium aller OECD-Staaten umgesetzt wird, um einen einheitlichen Informationsaustausch zu gewährleisten.¹¹⁶ Jener Informationsaustausch soll automatisch und jährlich zwischen den einzelnen Finanzverwaltungen erfolgen. Dabei hat der Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft den Country-by-Country Report an die Staaten der einzelnen Geschäftseinheiten (Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte) zu versenden. Ein öffentlicher Zugang zu der Country-by-Country Daten ist seitens der OECD nicht vorgesehen.¹¹⁷

In der nachfolgenden Abbildung wurde der Implementierungsstatus des Country-by-Country Reports ebenfalls zum Stichtag 4. September 2018 anhand einer Weltkarte veranschaulicht. Im Vergleich zur Implementierung der OECD Vorschläge bezüglich Master File und Local File scheint die länderbezogene Berichterstattung auf größere Akzeptanz zu stoßen. Mit bereits 71 Ländern, welche das Country-by-Country Report

¹¹⁴ Vgl. Kerschner in Hofmann, et al. (2017, S.293f.) iVm OECD (2015a, S. 21 ff.).

¹¹⁵ Vgl. OECD (2015a, S.21f.).

¹¹⁶ Vgl. Kerschner in Hofmann, et al. (2017, S.293).

¹¹⁷ Vgl. Wakounig in Lang/Haunold (2017, S.32f.).

Country-by-Country Reporting: Country implementation summary

- Argentina
- Australia
- Austria
- Belgium
- Bermuda
- Bosnia and Herzegovina (Fed. of Bosnia and Herzegovina)
- Bosnia and Herzegovina (Rep. of Srpska)
- Bulgaria
- Brazil
- Canada
- Cayman Islands
- Chile
- China
- Colombia
- Costa Rica
- Côte d'Ivoire
- Croatia
- Cyprus
- Czech Republic
- Denmark
- Estonia
- Finland
- France
- Gabon
- Germany
- Gibraltar
- Greece
- Guernsey
- Hong Kong
- Hungary
- Iceland
- India
- Indonesia
- Ireland
- Isle of Man
- Italy
- Japan
- Jersey
- Kazakhstan
- Latvia
- Liechtenstein
- Lithuania
- Luxembourg
- Malaysia
- Malta
- Mauritius
- Mexico
- Monaco
- Netherlands
- New Zealand
- Nigeria
- Norway
- Pakistan
- Peru
- Poland
- Portugal
- Romania
- Russia
- Singapore
- Slovenia
- Slovakia
- South Africa
- South Korea
- Spain
- Sweden
- Switzerland
- Taiwan
- United Kingdom
- United States
- Uruguay
- Vietnam
- Andorra
- Israel
- Kenya
- Papua New Guinea
- Turkey
- Bahamas
- Botswana
- Curacao
- Georgia
- Namibia
- Panama
- Qatar
- Rwanda
- Trinidad & Tobago
- Ukraine
- Uganda

Key:

- Implemented
- draft bills
- Intentions to implement
- No Development

Total Count: 71 Countries 5 Countries 11 Countries

kpmg.com/action13updates updated weekly!

© 2014 KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. Member firms of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International, KPMG International provides no client services. No member firm has any authority to obligate or bind KPMG International or any other member firm with a third party, nor does KPMG International have any authority to obligate or bind any member firm. All rights reserved.

Source: KPMG International member firms

3.3.5. Beurteilung der drei Dokumentationsstufen

¹¹⁸ Quelle: KPMG (nicht veröffentlicht)

die lokale Gesellschaft abgebildet, jedoch bezüglich Funktions- und Risikoanalyse oder dem Benchmarking¹¹⁹ oft nur auf das Master File verwiesen.¹²⁰

Diese Darstellungsweise wird sich nun umdrehen, sodass im Master File lediglich eine grobe Beschreibung der Transaktionen erforderlich ist, während im Local File die Funktions- und Risikoanalyse, die Datenbankstudie, sowie die Angemessenheitsanalyse für die Transaktionen durchgeführt wird.¹²¹

Beim Country-by-Country Report, welcher vom Headquarter des Konzerns zu erstellen ist, falls der Sitzstaat dies umgesetzt hat, stellt sich die Frage, ob die Unternehmen alle Informationen für den Report aus den internen Berichterstattungen ableiten können oder hierfür spezielle Datenerhebungsmethoden (z.B. Fragebögen) einsetzen bzw. entwickeln müssen.¹²²

Für die optimale Einhaltung der neuen Verrechnungspreisvorschriften hat die OECD ebenfalls Empfehlungen abgegeben.¹²³ Im nachfolgenden Abschnitt werden neun Punkte beschrieben, wobei es sich um Themen handelt, die sich im Rahmen der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Verrechnungspreisdokumentation ergeben.¹²⁴

3.4. Compliance

3.4.1. Zeitliche Umsetzung

Steuerpflichtige sollen grundsätzlich bereits vor der Preisfestsetzung überlegen, ob die Verrechnungspreisgestaltung einem Fremdvergleichsgrundsatz standhält und die Fremdvergleichskonformität seiner Finanzergebnisse zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bestätigen.¹²⁵

Um dem Steuerpflichtigen durch die zeitnahe Dokumentation keinen unverhältnismäßig hohen Aufwand zuzumuten, sollen die Dokumentationsanforderungen gegen den Kosten- und Verwaltungsaufwand, der dem Steuerpflichtigen voraussichtlich im Zuge der Dokumentation entsteht, von den Finanzverwaltungen abgewogen werden. Kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass die Kosten für die Beschaffung von Vergleichsdaten in Relation zu den fraglichen Beträgen unverhältnismäßig hoch sind, oder keine Vergleichsdaten existieren, sollen ihm diese Kosten nicht zugemutet werden.¹²⁶

In der Praxis unterscheiden sich die gewährten Zeitrahmen für die Verrechnungspreisdokumentation je nach Jurisdiktion. Einige Staaten verlangen diese

¹¹⁹ Anm.: Darunter versteht man das Durchführen von Vergleichen auf Basis statistischer Daten und der darauffolgenden Analyse der Ergebnisse.

¹²⁰ Vgl. Holzinger (4. 4. 2016).

¹²¹ Vgl. Holzinger (4. 4. 2016).

¹²² Vgl. van der Ham und Tomson (2015, S. 841).

¹²³ Vgl. OECD (2015a, S. 22 ff.).

¹²⁴ Vgl. Lagarden (2018, S. 135).

¹²⁵ Vgl. Lagarden (2018, S. 135) iVm OECD (2015a, S.22).

¹²⁶ Vgl. Lagarden (2018, S. 135) iVm OECD (2015a, S.22).

bereits bei der Abgabe der Steuererklärung, während andere die Vorlage spätestens im Zuge einer Betriebsprüfung vorschreiben. Auch für die Beantwortung von spezifischen Dokumentationsanfragen oder sonstigen prüfungsbezogenen Auskunftersuchen werden unterschiedliche Fristen gesetzt. Dies erschwert den Steuerpflichtigen die Bereitstellung der richtigen Informationen zum richtigen Zeitpunkt zu gewährleisten.¹²⁷

Die Leitlinien der OECD bevorzugen, daher im Fall der landesspezifischen Dokumentation „spätestens zum vorgeschriebenen Termin für die Einreichung der Steuererklärung für das fragliche Steuerjahr“ fertiggestellt sein soll. Bei der Erstellung der Stammdokumentation orientiert sich die OECD an dem Termin, an welchem die oberste Muttergesellschaft des multinationalen Konzerns ihre Steuererklärung einzureichen hat. Hierbei hat die Stammdokumentation eventuell auch noch zu überprüft und zu aktualisiert werden. In Staaten, in denen Co-operative Compliance üblich ist, besteht durchaus die Möglichkeit, dass bestimmte Informationen schon vor Abgabe der Steuererklärung einzureichen sind. Unter Co-operative Compliance versteht man in diesem Zusammenhang die laufende Prüfung von Geschäftsvorfällen von Unternehmen durch die Finanzverwaltung, indem sie vor Ort bei den Unternehmen ist und potentielle Streit- oder Konfliktthemen bei zukünftigen Betriebsprüfungen bereits im Vorfeld geklärt werden.¹²⁸

Die länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country Report) sieht grundsätzlich eine Abgabe der Informationen bei Abgabe der Steuerklärungen vor. Jedoch wird auch anerkannt, dass der gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschluss sowie sonstige Finanzinformationen, die für der Country-by-Country Report relevant sein könnten, bei der Abgabe der Steuererklärung noch nicht vorliegen. In einem solchen Fall kann eine Fristverlängerung um ein Jahr beantragt werden, wobei hier der Stichtag des Jahresabschlusses der obersten Muttergesellschaft des multinationalen Konzerns als Fristbeginn anzuwenden ist.¹²⁹

3.4.2. Wesentlichkeit

Bei der landesspezifischen Dokumentation sind Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen lediglich in vollem Umfang zu dokumentieren, wenn diese wesentlich sind. Dadurch sollen den Finanzverwaltungen nur die wichtigsten Informationen zukommen. Den OECD-Mitgliedstaaten bleibt es überlassen, wie sie die spezifischen Wesentlichkeitsgrenzen definieren. Diese sollen Art und Umfang sowie die Beschaffenheit der jeweiligen (Volks-) Wirtschaft, die Bedeutung des multinationalen Konzerns in dieser Wirtschaft, den Umfang und die Beschaffenheit

¹²⁷ Vgl. Lagarden (2018, S. 135) iVm OECD (2015a, S.23).

¹²⁸ Vgl. Lagarden (2018, S. 135) iVm OECD (2015a, S.23).

¹²⁹ Vgl. Lagarden (2018, S. 135 f.) iVm OECD (2015a, S.23).

seiner inländischen operativen Geschäftseinheiten sowie den Gesamtumfang und die Beschaffenheit des multinationalen Konzerns berücksichtigen.¹³⁰

Die Definition von Wesentlichkeitsgrenzen kann relativ (d.h. in Relation zu einer wirtschaftlichen Kennzahl wie z.B. Einkünfte) oder absolut (d.h. ein Schwellenwert darf nicht überschritten werden) erfolgen. Dabei bleibt es den einzelnen Staaten überlassen eigene Wesentlichkeitsstandards festzulegen. Diese sollten jedoch objektiv gestaltet, allgemein verstanden und in der kaufmännischen Praxis anerkannt werden.¹³¹

Kleine und mittlere Unternehmen (KMU's) sollen von den Verrechnungspreisdokumentationspflichten freigestellt oder zumindest entlastet werden. Damit soll den Steuerpflichtigen keine unverhältnismäßigen Kosten und Lasten aufgebürdet werden. Es kann jedoch durchaus verlangt werden, dass im Rahmen einer Betriebsprüfung oder für Zwecke der Abschätzung des Verrechnungspreisisikos, dass KMU's die angeforderten Informationen und Unterlagen zu ihren wesentlichen grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen vorlegen.¹³²

3.4.3. Aufbewahrung von Unterlagen

Die OECD Leitlinien sehen grundsätzlich eine Aufbewahrungsdauer der Unterlagen für die Verrechnungspreisdokumentation vor, die den jeweiligen Anforderungen der innerstaatlichen Regeln im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft bzw. der jeweiligen Geschäftseinheit entspricht. Eine darüberhinausgehende Aufbewahrungsdauer könnte jedoch für etwaige Betriebsprüfungen sinnvoll sein, wenn die Unterlagen im Zusammenhang mit langfristigen Verträgen stehen oder um die Vergleichbarkeitskriterien von angewendeten Verrechnungspreismethoden im Folgejahr prüfen zu können.¹³³

Die Form der Aufbewahrung der Verrechnungspreisdokumentationsunterlagen (z.B. Papierform oder elektronische Form) im Zuge von Betriebsprüfungen soll dabei dem Steuerpflichtigen überlassen werden. Allerdings sollten die von der Finanzverwaltung angeforderten Informationen, rasch und in der des betreffenden Staates vorgeschriebenen Form zur Verfügung gestellt werden.¹³⁴

3.4.4. Aktualisierungshäufigkeit der Dokumentation

Zur Gewährleistung der Genauigkeit der Funktionsanalyse bzw. wirtschaftlichen Analyse und der Gültigkeit der verwendeten Verrechnungspreismethode wird seitens der OECD eine regelmäßige Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation empfohlen. Die drei verschiedenen Verrechnungspreisdokumente sollten dabei idealerweise jährlich nach deren Aktualität überprüft werden. Jedoch werden sich in

¹³⁰ Vgl. Lagarden (2018, S. 136) iVm OECD (2015a, S.23f.).

¹³¹ Vgl. Lagarden (2018, S. 136) iVm OECD (2015a, S.23).

¹³² Vgl. Lagarden (2018, S. 136) iVm OECD (2015a, S.24).

¹³³ Vgl. Lagarden (2018, S. 136 f.) iVm OECD (2015a, S.25).

¹³⁴ Vgl. Lagarden (2018, S. 136 f.) iVm OECD (2015a, S.25).

der Regel gewisse Abschnitte in diesen Dokumentationen innerhalb eines Jahres nicht wesentlich verändern (z.B. Funktions- und Risikoanalyse oder Beschreibung der Geschäftstätigkeit).¹³⁵

Um den Compliance-Aufwand der Steuerpflichtigen zu reduzieren, kann das Intervall für die Suche nach Vergleichswerten in Datenbanken zur Untermauerung von Teilen der landesspezifischen Dokumentation auf drei Jahre ausgeweitet werden, falls sich die Geschäftsbedingungen nicht geändert haben. Um dem Fremdvergleichsgrundsatz zuverlässig gerecht zu werden, sollten jedoch jährlich die Finanzdaten aktualisiert werden.¹³⁶

3.4.5. Sprache

Da die Übersetzung von Verrechnungspreisdokumentationen mit erheblichem Zeit- und Kostenaufwand verbunden sein kann, erlaubt die OECD, dass die jeweilige Sprache nach inländischen Rechtsvorschriften festgelegt wird. Jedoch sollten generell weit verbreitete Sprachen zugelassen werden. Etwaige notwendige Übersetzungen sollen von den Finanzverwaltungen speziell angefordert werden können, allerdings für die Bereitstellung eine ausreichende Frist eingeräumt werden.¹³⁷ In Österreich werden das Master und das Local File sowohl in Deutsch als auch in Englisch akzeptiert.¹³⁸ Der Country-by-Country Report ist aufgrund des internationalen Austauschs der Daten auf die englische Sprache festgelegt.¹³⁹

3.4.6. Strafen

Viele OECD-Staaten haben für die Sicherung der Erfüllung der Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften Strafen eingeführt, welche die Nichtbefolgung für die Steuerpflichtigen kostspieliger gestalten soll, als die Befolgung. Da sich die Strafregelungen nach den Gesetzen der jeweiligen Staaten richten, unterscheiden sich diese teilweise deutlich. Seitens der OECD bestehen aufgrund der unterschiedlichen Strafregelungen auch Bedenken, ob sich diese nicht auf die Befolgungsqualität der Steuerpflichtigen auswirken könnte, womit sich diese möglicherweise in Bezug auf ihre Befolgungspraxis einen Staat dem anderen den Vorzug geben könnten.¹⁴⁰

Die Strafen gestalten sich im Einzelnen in der Form von Geldbußen aus und können als Festbetrag oder als Relativbetrag zum letztendlich festgestellten Betrags der Steuerverkürzung, der entsprechenden Gewinnberichtigung oder des Betrags der nicht dokumentierten grenzüberschreitenden Geschäftsvorfälle festgesetzt werden.¹⁴¹

¹³⁵ Vgl. Lagarden (2018, S.137) iVm OECD (2015a, S.25).

¹³⁶ Vgl. Lagarden (2018, S.137f.) iVm OECD (2015a, S.26).

¹³⁷ Vgl. Lagarden (2018, S.138f.) iVm OECD (2015a, S.26).

¹³⁸ Vgl. § 10 Abs. 1 VPDG

¹³⁹ Vgl. § 10 Abs. 2 VPDG iVm § 11 VPDG-DV

¹⁴⁰ Vgl. Lagarden (2018, S.139) iVm OECD (2015a, S.26f.).

¹⁴¹ Vgl. Lagarden (2018, S.139) iVm OECD (2015a, S.27).

Die OECD empfiehlt neben Strafen auch (positive) Anreize zu setzen um Steuerpflichtige zur Einhaltung der Vorschriften zu bewegen, wie z.B. eine Strafbefreiung bei Verrechnungspreisanpassungen nach einer Prüfung, wenn die vorgelegte Dokumentation den Anforderungen entsprochen hat und rechtzeitig eingereicht wurde oder der Beweislastumkehr.¹⁴²

3.4.7. Vertraulichkeit

Die OECD macht den Finanzverwaltungen ebenso deutlich, dass die vertraulichen Daten, die im Zuge des Verrechnungspreisdokumentationspakets (Stammdokumentation, landesspezifische Dokumentation und Country-by-Country Report) von den Unternehmen zur Verfügung gestellt wird, nicht an die Öffentlichkeit gelangen und geheim bleiben. Sollte eine Offenlegung bspw. in Gerichtsverfahren notwendig sein, sollte sichergestellt werden, dass die Informationen nur im erforderlichen Umfang offengelegt werden.¹⁴³ So spezifiziert die OECD in ihrem Abschlussbericht zum BEPS Aktionsplanpunkt 13: *„Durch entsprechende Vorschriften sollte die Vertraulichkeit des länderbezogenen Berichts mindestens in dem Umfang gewährleistet werden, der gelten würde, wenn die Informationen dem betreffenden Staat im Rahmen des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, eines Steuerinformationsabkommens (TIEA) oder eines Doppelbesteuerungsabkommens übermittelt würden, das den international vereinbarten und vom Globalen Forum Transparenz und Informationsaustausch auf Ersuchen erfüllt.“*¹⁴⁴ Insofern soll von den OECD-Mitgliedstaaten auf den vertraulichen Umgang mit Verrechnungspreisinformationen geachtet werden, sodass diese nicht an die Öffentlichkeit gelangen.

Interessanterweise vertritt die EU-Kommission in diesem Hinblick eine gänzlich andere Ansicht, da im April 2016 ein Vorschlag zur Änderung der Bilanz-Richtlinie 2013/34/EU eingebracht wurde. Im Zuge dieses Änderungsvorschlags ist eine Publikationspflicht der Country-by-Country Report-Daten geplant. Diese wurde aber bis dato noch nicht umgesetzt. Jedoch wird erwartet, dass das ein oder andere Unternehmen aus Reputationsgründen seine Country-by-Country Report-Daten freiwillig offenlegen wird und somit einen Dominoeffekt auslöst, welcher die Publikationspflicht hinfällig machen würde.¹⁴⁵

3.4.8. Umsetzung und Überprüfung

Im Zuge des BEPS-Projektes der OECD wurde bestimmt, dass die landesspezifische Dokumentation den Finanzverwaltungen des jeweiligen Staates vorgelegt werden sollen. Uneinigkeit herrschte jedoch bezüglich der Einreichung der Stammdokumentation und des Country-by-Country Reports. Daher wurde an

¹⁴² Vgl. Lagarden (2018, S.139) iVm OECD (2015c, S.19).

¹⁴³ Vgl. Lagarden (2018, S.139) iVm OECD (2015a, S.27f.).

¹⁴⁴ Vgl. Lagarden (2018, S.139f.) iVm OECD (2016b, S.26).

¹⁴⁵ Vgl. Lagarden (2018, S.140) iVm 2013/34/EU.

Lösungsansätzen für Mechanismen zur Einreichung und Weiterleitung dieser Dokumentationen gearbeitet.¹⁴⁶

Des Weiteren standen folgende Kritikpunkte unter näherer Betrachtung:

- die Vertraulichkeit von wirtschaftlich sensiblen Informationen;
- die zeitgerechte Bereitstellung der notwendigen Information für alle betroffenen Staaten;
- die Sicherung der Bereitstellung konsistenter Finanzinformationen in allen betroffenen Staaten;
- die Wahrung konsistenter Berichtsregeln, um Befolgungskosten der Steuerpflichtigen zu begrenzen;
- die Sicherung eines konsistenten Verständnisses aller betroffenen Staaten über die Funktionsweise eines multinationalen Konzerns;
- die Gewährleistung, dass die zur Verfügung gestellten Informationen nur zu sachgerechten Durchsetzung der Verrechnungspreisregeln genutzt wird;
- die Entwicklung wirkungsvoller Übergangsregeln;
- mögliche weitere Mechanismen, die für die Umsetzung der Verrechnungspreisdokumentationsregelungen hilfreich wären.¹⁴⁷

Da diese Mechanismen zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Berichts noch unerprobt waren, wurde eine laufende Überprüfung der Verrechnungspreisstandards bzw. der länderbezogenen Berichterstattung bis spätestens Ende 2020 beschlossen, um die Funktionsweise kontinuierlich zu verbessern.¹⁴⁸

Im Rahmen des Abschlussberichts 2015 zum BEPS-Aktionsplanpunkt 13 der OECD bzw. in der aktualisierten Fassung der Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung 2018, wurde u.a. auf einige der genannten Kritikpunkte Stellung genommen. Wie bereits in Kapitel 3.4.7 erwähnt, haben die OECD-Staaten Abkommen unterzeichnet, die die Vertraulichkeit beim Datenaustausch untereinander streng reglementieren. Zusätzlich wurden von der OECD ein Muster für eine Rechtsvorschrift zur länderbezogenen Berichterstattung entworfen, in welchem auch die Verwendung und Vertraulichkeit der ausgetauschten Informationen explizit geregelt sind. So wird eine Verwendung für die Risikobewertung der Nichteinhaltung geltender Verrechnungspreisvorschriften durch Mitglieder eines multinationalen Konzerns, sowie eventuell für wirtschaftliche und statistische Analysen hervorgehoben sowie im Zusammenhang mit dem Thema der Vertraulichkeit auf das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen verwiesen. Bei einem Verstoß gegen die Vertraulichkeitsvorschriften und unsachgemäßer Verwendung der ausgetauschten Informationen, hat eine Steuerbehörde das Recht den automatischen Informationsaustausch auszusetzen, muss jedoch davor die andere Steuerbehörde konsultieren. Das Aussetzen von automatischem Informationsaustausch von einer

¹⁴⁶ Vgl. OECD (2015a, S.29).

¹⁴⁷ Vgl. OECD (2015a, S.29f.).

¹⁴⁸ Vgl. OECD (2015a, S.29f.).

Steuerbehörde wird in diesen Zusammenhang auch als „systemisches Scheitern“ bezeichnet.¹⁴⁹

3.5. Austausch der Informationen im Rahmen von Abkommen

Die OECD hat im Zusammenhang mit dem Aktionsplanpunkt 13 zwar vor allem Empfehlungen für dessen Umsetzung veröffentlicht, doch wurde ebenso wurde ein völkerrechtlicher Vertrag, das sogenannte „Multilateral Competence Authority Agreement“ (nachfolgend „MCAA“) geschaffen, um den OECD-Mitgliedstaaten einheitliche Rahmenbedingungen bezüglich des automatischen Informationsaustauschs in Steuersachen vorzugeben. Es soll den unterzeichnenden Ländern als standardisierter Mechanismus dienen, um den Informationsaustausch auch ohne dafür bilaterale Abkommen abschließen zu müssen. Da es sich dabei lediglich um einen Rahmenvereinbarung handelt, hat jeder Unterzeichner jedoch selbst die Kontrolle darüber, mit welchen anderen Staaten dieser Austauschbeziehungen letztendlich eingeht und dass die jeweiligen Standards für Vertraulichkeit und Datenschutz jedes Unterzeichnenden gelten.¹⁵⁰

Das entsprechende Abkommen am 29. Oktober 2014 in Berlin von 61 Staaten unterzeichnet und soll die Details der Informationen, welche zwischen den Mitgliedstaaten ausgetauscht werden sollen bzw. dürfen, sowie den Zeitpunkt hierfür spezifizieren und ist in 8 Abschnitte unterteilt. Diese werden nachfolgend zusammengefasst.¹⁵¹

1. Definitionen: Im ersten Abschnitt des MCAA werden einige wichtige Begriffe, die im Abkommen erwähnt werden, näher definiert.
2. Umfang des Informationsaustauschs: Hierbei sind vor allem Bankdaten und Vermögensinformationen von Steuerpflichtigen betroffen, die zwischen den Ländern ausgetauscht werden sollen.
3. Zeit und Art des Informationsaustauschs: Die Informationen in Form von Geldsummen, die zwischen Ländern ausgetauscht werden, werden je nach Jurisdiktion gemäß den lokalen Steuergesetzgebungen bestimmt. Die Geldsummen werden in jener Währung dargestellt, wie es die ausgetauschte Information benötigt. Der Informationsaustausch wird generell innerhalb von neun Monaten nach Jahresabschluss des zugrundeliegenden Geschäftsjahres vollzogen. Der Austausch der Informationen hat gemäß OECD-Standard in einem XML-Schema zu erfolgen.
4. Zusammenarbeit bei Compliance und Enforcement: Fehler sollen sofort nach deren Entdeckung der anderen Steuerbehörde mitgeteilt werden und sodass diese die notwendigen Maßnahmen setzen kann, um die Pflichten im Rahmen des vereinbarten Datenaustauschs ordnungsgemäß einzuhalten.

¹⁴⁹ Vgl. OECD (2016b, S. 43 ff.) iVm OECD (2018c, S.23f.).

¹⁵⁰ Vgl. MCAA iVm <http://www.oecd.org/tax/transparency/technical-assistance/aeoi/whatisthemultilateralcompetentauthorityagreement.htm>, [letzter Zugriff am: 11. November 2018]

¹⁵¹ Vgl. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.htm>, [letzter Zugriff am: 18. November 2018].

5. Geheimhaltung und Datensicherheitsvorkehrungen: Die jeweiligen Parteien haben die erhaltenen Daten gemäß vorgegebenen Regeln geheim zu halten und die entsprechenden Vorkehrungen zur Datensicherheit zu treffen. Diese Regeln wurden im Rahmen der „Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters“ of Article 6 (“the Convention”, nachfolgend „das Übereinkommen“) definiert und sollen ebenfalls sicherstellen, dass trotz des Datenaustauschs die persönlichen Daten geschützt bleiben. Sicherheitslücken sind sofort an die koordinierende Kontrollinstanz zu melden.
6. Beratung und Ergänzungen: Sollten Schwierigkeiten bei der Implementierung oder Interpretation des MCAA geben, können zuständige Behörden Rücksprache mit anderen Behörden halten, um entsprechende Maßnahmen zu setzen, dass die Rahmenbedingungen des MCAA erfüllt werden.
7. Voraussetzungen: Abschnitt 7 regelt die Voraussetzungen, die Vertragspartner des MCAA erfüllen müssen, um es unterzeichnen zu dürfen. Die Vertragsparteien müssen zum Zeitpunkt der Unterzeichnung oder wenn sie die nötigen Gesetzgebungen eingeführt haben, um die allgemeinen Berichtsstandards umsetzen zu können, eine Bestätigung an das koordinierende Gremium bereitstellen. Das Abkommen tritt entweder dann in Kraft, zu dem Zeitpunkt, wenn die 2.Partei die Bestätigung an das koordinierende Gremium übermittelt hat oder an dem Datum, an dem das Übereinkommen in Kraft tritt und für beide Parteien wirksam wird. Das koordinierende Gremium stellt eine Liste auf der Homepage der OECD bereit, auf welcher sämtliche Vertragsparteien und deren jeweilige Vertragspartner des Abkommens gelistet sind.
8. Das Gremium: Falls nicht anders über das Abkommen festgelegt, benachrichtigt das Gremium die Vertragsparteien, wenn neue Vertragsparteien das Abkommen unterzeichnen. Die Kosten für das Gremium werden unter allen unterzeichnenden Vertragsparteien des Abkommens aufgeteilt.

Im späteren Verlauf folgte ein weiterführendes MCAA, das speziell für das Country-by-Country Report geschaffen wurde und sich inhaltlich an seinem Vorgänger orientiert.¹⁵² Die sogenannte „*Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogenes Berichte (MCAA)*“, welche genaue Regelungen bezüglich des Informationsaustauschs der aus dem Country-by-Country Report gewonnenen Daten enthält. Dieses orientiert sich wiederum streng an dem Übereinkommen für über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.¹⁵³

So hat ein jährlicher Austausch der von den ansässigen Geschäftseinheiten erhaltenen Informationen mit allen anderen zuständigen Behörden von den jeweiligen am BEPS-Projekt teilnehmenden Staaten automatisch zu geschehen.¹⁵⁴

¹⁵² Siehe dazu MCAA.

¹⁵³ Vgl. OECD (2016b, S. 49 ff.).

¹⁵⁴ Vgl. OECD (2016b, S.52).

Nach der Bereiterklärung zur Teilnahme am (multilateralen) BEPS-Projekt durch einen Staat tritt im ersten Jahr eine Übergangsbestimmung ein, wobei die entsprechende zuständige Behörde eine Frist von maximal 18 Monaten ab Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres einer dort ansässigen berichtenden Geschäftseinheit die erhaltenen Daten an die zuständigen Behörden teilnehmender Staaten weiterzuleiten hat. Danach ist jährlich eine Frist von maximal 15 Monaten für die Übermittlung einzuhalten, welche per XML-Schema erfolgen soll.¹⁵⁵

Ein weiteres von der OECD entworfenes Musterabkommen bezeichnet die „*Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte auf der Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens (DTC CAA)*“. Dieses ist inhaltlich ident mit der „*Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogenes Berichte*“ und regelt die gleichen Inhalte für Staaten mit bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (bilateral).¹⁵⁶

Das sogenannte „TIEA CAA“ bezeichnet zudem eine Vereinbarung zwischen zuständigen Behörden zweier Länder über den Austausch länderbezogener Berichte auf der Grundlage eines Abkommens über den Informationsaustausch in Steuersachen. Diese speziell von Staaten gesondert miteinander abgeschlossenen Vereinbarungen regeln eigens den Austausch von Steuerdaten. Österreich hat beispielsweise ein TIEA CAA mit u.a. Monaco, Gibraltar, Guernsey und Andorra abgeschlossen, mit welchen keine Doppelbesteuerungsabkommen bestehen und welche keine OECD-Mitglieder oder am BEPS-Projekt teilnehmende Staaten sind.¹⁵⁷

Nachdem der BEPS-Aktionsplanpunkt 13 nun umfassend erläutert wurde, wird im folgenden Abschnitt die rechtliche Umsetzung der OECD-Empfehlungen auf EU-Ebene, aber vor allem in Österreich untersucht.

4. Rechtliche Umsetzung des BEPS-Aktionsplanpunkts 13

4.1. EU-Richtlinie zur Umsetzung der OECD-Empfehlungen

Um den BEPS-Aktionsplan der OECD großflächig in die Tat umzusetzen, wurden Richtlinien (Unionsebene) und Gesetze (nationale Ebene) geschaffen, die Regeln und Interpretationshilfen beinhalten sollen.

Die Europäische Kommission hat basierend auf dem MCAA der OECD für die EU-Mitgliedsstaaten im Mai 2018 eine Richtlinie veröffentlicht, um die bis dato bestehende „*Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle*“ zu adaptieren. Die aktualisierte Richtlinie verpflichtet

¹⁵⁵ Vgl. OECD (2016b, S.52f.).

¹⁵⁶ Vgl. OECD (2016b, S. 63 ff.).

¹⁵⁷ Vgl. OECD (2016b, S. 70 ff.) iVm www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/oesterreichische-doppelbesteuerungsabkommen.html, [letzter Zugriff am: 10. November 2018].

Intermediäre, wie Steuerberater, Banken oder Rechtsanwälte grenzüberschreitende Modelle zur Steuervermeidung bzw. Steuerhinterziehung zu melden. Diese Richtlinie orientiert sich speziell am BEPS-Aktionsplanpunkt 12, hat aber mit dem Aktionsplanpunkt 13 den Informationsaustausch gemein.¹⁵⁸ Ebenfalls wurde mit der EU-Richtlinie 2016/881 der verpflichtende Informationsaustausch um den automatischen Austausch von Informationen über Country-by-Country Reports erweitert.¹⁵⁹

Durch die aktualisierte EU-Richtlinie 2016/881 wird eine Grundlage zum Austausch von Country-by-Country Reports zwischen den Finanzverwaltungen innerhalb der EU geschaffen und gleichzeitig den EU-Mitgliedstaaten eine Verankerung in den lokalen Gesetzgebungen auferlegt.¹⁶⁰

Die wesentlichen Kernpunkte dieser Richtlinie sind

- Die ersten Country-by-Country Reports sind von in der EU ansässigen Unternehmensgruppen bereits für das Jahr 2016 zu erstellen und an die zuständigen Finanzbehörden zu übermitteln.
- Auch nicht in der EU ansässige multinationale Unternehmensgruppen, welche zumindest mit einer Geschäftseinheit in der EU vertreten sind werden zum Country-by-Country Report verpflichtet.
- Sollte die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe weder in Österreich ansässig sein, noch verpflichtet sein ein Country-by-Country Report zu erstellen, soll die Verpflichtung auf in der EU ansässige Geschäftseinheiten übergehen. Dieser Report kann auf freiwilliger Basis für das Wirtschaftsjahr 2016 erstellt werden und ist ab dem Wirtschaftsjahr 2017 verpflichtend zu erstellen.
- Die inhaltlichen Anforderungen eines Country-by-Country Reports entsprechen jenen im Abschlussbericht zum Aktionsplanpunkt 13 der OECD dargestellten Tabellen (siehe auch Kapitel 4.3.1) und sollen dementsprechend von den EU-Mitgliedsstaaten innerstaatlich umgesetzt werden.
- Berichtspflichtige Geschäftseinheiten haben eine Frist von zwölf Monaten ab Ende des Geschäftsjahres für die Übermittlung eines Country-by-Country Reports einzuhalten.
- Ein Austausch der Informationen hat zwischen Finanzverwaltungen innerhalb von fünfzehn Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres automatisch zu erfolgen. Dafür wird das „common communication network (CCN)“ von der EU zur Verfügung gestellt.
- Allgemeine Strafen bei Verstoß gegen die lokalen Verrechnungspreisbestimmungen seitens der berichtspflichtigen

¹⁵⁸ Vgl. 2018/822/EU iVm Österreichisches Parlament (2018).

¹⁵⁹ Siehe dazu 2016/881/EU.

¹⁶⁰ Siehe dazu 2016/881/EU.

Geschäftseinheiten wurde zwar nicht näher definiert, aber es wurde den EU-Mitgliedsstaaten empfohlen Sanktionen gegen Verstöße festzulegen.¹⁶¹

Wie sich die Empfehlungen der OECD und die neue EU-Richtlinie auf die österreichische Gesetzgebung im Bereich der Verrechnungspreisdokumentation ausgewirkt haben, wird im folgenden Abschnitt erörtert.

4.2. Umsetzung in Österreich

4.2.1. Einführung des Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes (VPDG) und der zugehörigen Durchführungsverordnung (VPDG-DV)

Zum Zeitpunkt des Ergehens der EU-Richtlinie 2016/881, als Österreich noch nicht dazu verpflichtet war die neuen, von der EU vorgegebenen Verrechnungspreisdokumentations-Mindeststandards legislativ umzusetzen, waren bereits die Empfehlungen des Abschlussberichts des BEPS-Aktionsplanpunkts 13 der OECD in der lokalen Gesetzgebung integriert. Somit wurde in Österreich bereits der dreistufige Dokumentationsansatz nach OECD-Vorgaben von der lokalen Gesetzgebung vorausgesetzt, bevor dieser Ansatz von der EU ihren Mitgliedstaaten vorgeschrieben wurde. Lediglich der Country-by-Country Report war zu diesem Zeitpunkt bereits in der EU-Richtlinie vermerkt.

In Österreich wurde am 3. Juni 2016 ein eigenes Gesetz für Verrechnungspreisdokumentation geschaffen, welches mit der EU-Richtlinie 2016/881 bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung konform ist und an die Verrechnungspreisdokumentationsrichtlinien des BEPS-Aktionsplanpunkt 13 angelehnt ist – das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz nachfolgend „VPDG“).¹⁶² Unternehmen, welche gemäß VPDG, dokumentationspflichtig sind, haben sich demnach an der Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung (nachfolgend „VPDG-DV“), welche am 21.12.2016 veröffentlicht wurde und die Mindeststandards der innerstaatlichen Verrechnungspreisdokumentation vorgibt, zu orientieren.¹⁶³

Gemäß dem VPDG wird ein Schwellenwert von € 750 Millionen im vorangegangenen Wirtschaftsjahr vorgegeben, sodass eine multinationale Unternehmensgruppe zur Abgabe eines Country-by-Country Reports verpflichtet ist. Damit entspricht dies auch den Mindeststandards laut dem BEPS-Aktionsplan der OECD.¹⁶⁴

¹⁶¹ Siehe dazu 2016/881/EU.

¹⁶² Vgl. § 1 VPDG (2016).

¹⁶³ Vgl. Info Verrechnungspreisdokumentation, S.23, www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018]

¹⁶⁴ Vgl. Schwaiger und Macho (2017, S.136f.) iVm § 3 VPDG (2016).

Betreffend die Erstellung eines Master- und Local Files setzt die österreichische Finanzbehörde für eine österreichische Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe mit Mindestumsatzerlösen von mehr als EUR 50 Millionen in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren voraus. Diese Pflicht kann jedoch wieder entfallen, wenn in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren dieser Schwellenwert jeweils nicht überschritten wird. Eine österreichische Geschäftseinheit kann jedoch ebenfalls durch die Bestimmungen eines anderen Staats in die Pflicht genommen werden, ein Master File der Unternehmensgruppe vorzulegen, wenn die Muttergesellschaft in jenem Staat ein Master File erstellen muss.¹⁶⁵

Die Finanzbehörde kann zusätzliche Dokumente verlangen, wenn diese für die Ermittlung und Überprüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisgestaltungen notwendig sind.¹⁶⁶

4.2.2. Die drei Dokumentationsformen in Österreich

Der Dokumentationsansatz, wie von der OECD empfohlen, wurde in Österreich gemäß dem Abschlussbericht des BEPS-Aktionsplanpunkts 13 umgesetzt. Somit decken sich gemäß dem VPDG und der VPDG-DV die inhaltlichen Vorgaben an eine Verrechnungspreisdokumentation größtenteils mit den jeweiligen OECD-Empfehlungen, berücksichtigt jedoch auch die EU-Richtlinie 2016/881. Nachfolgend sollen diese nochmals im Detail vorgestellt werden.

4.2.2.1. Stammdokumentation

Die genauen Inhalte der Stammdokumentation wurden per Verordnung (VPDG-DV) des Bundesministers für Finanzen am 26.8.2016 veröffentlicht und ergänzen somit die eher grob gehaltenen Inhaltsvorschriften, die in § 6 VPDG aufgezählt werden.¹⁶⁷ Davor existierten keine gesetzlichen Regelungen für eine verpflichtende Verrechnungspreisdokumentation. Von den nationalen Verrechnungspreisrichtlinien gab es lediglich einen Verweis auf die allgemeinen Buchführungsvorschriften der BAO. Mit dem VPDG wurde somit klar normiert, in welcher Art und Umfang Verrechnungspreisunterlagen für einzelne Geschäftseinheiten vorzulegen sind.¹⁶⁸

Gemäß §1 Abs. 1 VPDG-DV werden diese in §6 VPDG genannten verpflichtenden Teilbereiche nochmals aufgezählt. Dazu zählen:

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

¹⁶⁵ Vgl. Schwaiger und Macho (2017, S.136f.) iVm § 3 VPDG (2016).

¹⁶⁶ Vgl. Schwaiger und Macho (2017, S.136f.) iVm § 3 VPDG (2016).

¹⁶⁷ Siehe dazu VPDG-DV (2016).

¹⁶⁸ Vgl. Kerschner in Hofmann, et al. (2017, S.303).

Bei der im Rahmen der Beschreibung der Geschäftstätigkeit u.a. darzustellenden Liefer- und Leistungskette sind die am Umsatz gemessen fünf größten Produkte oder Dienstleistungen bzw. auch jene die mehr als 5% des Unternehmensgruppenumsatzes ausmachen, darzustellen. Sollte innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe jedoch nicht konsolidiert werden, kann auf den Einzelabschluss abgestellt werden.¹⁶⁹

Grundsätzlich soll in der Stammdokumentation die gesamte Unternehmensgruppe dargestellt werden. Allerdings ist auch eine Gliederung nach separaten Unternehmensbereichen gestattet, was insofern z.B. dann der Fall sein kann, wenn größere Geschäftsbereiche weitgehend unabhängig voneinander agieren. Dabei ist jedoch darauf zu achten, dass die zentralisierten Konzernfunktionen und die Geschäftsvorfälle zwischen verschiedenen Geschäftsbereichen im Master File richtig dargestellt sind.¹⁷⁰ Weiters kann auf bestehende Unterlagen verwiesen werden, solange diese mitübermittelt werden.¹⁷¹

4.2.2.1.1. Organisationsaufbau

Im Master File ist gemäß § 2 VPDG-DV die Rechts- und Eigentümerstruktur der multinationalen Unternehmensgruppe grafisch darzustellen. Zudem ist die geographische Verteilung der operativen Geschäftseinheiten abzubilden. In der Regel werden diese Informationen bereits für den Jahresabschluss oder Geschäftsbericht von der multinationalen Unternehmensgruppe aufbereitet und müssen daher meist nur noch ins Master File eingefügt werden.¹⁷²

4.2.2.1.2. Beschreibung der Geschäftstätigkeit

Im Rahmen der Beschreibung der Geschäftstätigkeit müssen folgende spezifischen Informationen schriftlich dargestellt werden:

4.2.2.1.3. Die Werttreiber für den Unternehmensgewinn

Gemäß § 3 Z 1 VPDG-DV sind Werttreiber, wie z.B. intensive Forschungsaktivitäten, Qualitätsführerschaft, starke Marken und langfristige Lieferverträge anzuführen und zu erläutern.¹⁷³

4.2.2.1.4. Die Liefer- und Leistungskette für die fünf umsatzstärksten Produkte oder Dienstleistungen

„In diesem Abschnitt gilt es, den physischen konzerninternen Weg für die genannten Produkte bzw. Dienstleistungen bis hin zur Liefer- bzw. Leistungserbringung an den gruppenexternen Kunden abzubilden.“ (Damböck et al., 2018, S. 45) Relevant für die

¹⁶⁹ Vgl. www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

¹⁷⁰ Vgl. § 1 Abs. 2 VPDG-DV (2016) iVm Info Verrechnungspreisdokumentation, S.23, www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

¹⁷¹ Vgl. § 1 Abs. 3 VPDG-DV (2016).

¹⁷² Vgl. § 2 VPDG-DV (2016).

¹⁷³ Vgl. Damböck et al. (2018, S.45) iVm § 3 Abs. 1 VPDG-DV (2016).

(grafische) Darstellung der Liefer- und Leistungskette sind jedoch grundsätzlich nur die Produkte und Dienstleistungen, welche jeweils mehr als 5% des Gruppenumsatzes ausmachen. In diesem Zusammenhang sind auch die wesentlichsten Absatzmärkte der Unternehmensgruppe darzustellen.¹⁷⁴ Sollte jedoch keine Konsolidierung auf Gruppenebene stattfinden, so kann der Einzelabschluss herangezogen werden.¹⁷⁵

4.2.2.1.5. Die wesentlichsten unternehmensgruppeninternen Dienstleistungsvereinbarungen

Die Darstellung der wesentlichsten Vereinbarungen kann in einer Tabelle erfolgen. Hierbei hat auch die Beschreibung der Verrechnungspreispolitik, worunter man Überlegungen zur Verrechnungspreisgestaltung versteht, zu erfolgen. Eine Erläuterung der angewandten Verrechnungspreismethode (bspw. Kostenaufschlagsmethode oder Preisvergleichsmethode) für die Verrechnungspreisbestimmung der jeweiligen unternehmensgruppeninternen Dienstleistung ist anzuführen. Die genaue Preisermittlung, also z.B. wie hoch ein Kostenaufschlag angesetzt wurde oder wie sich ein etwaiger Aufteilungsschlüssel gestaltet, muss hier jedoch nicht beschrieben werden, da dies die Zielsetzung des Master Files übertreffen würde.¹⁷⁶

4.2.2.1.6. Die Funktionsanalyse

Ein wichtiger Punkt bezeichnet die Funktionsanalyse, bei welcher die ausgeübten Schlüsselfunktionen, die wesentlichen übernommenen Risiken und die wesentlichen genutzten Vermögenswerte der einzelnen Geschäftseinheiten dargestellt werden. Schlüsselfunktionen können in diesem Zusammenhang z.B. Forschung und Entwicklungstätigkeiten, Vertrieb oder Produktion sein, während für Risiken bspw. das Marktrisiko oder das Risiko für Forderungsausfälle relevant sein könnten. Zudem werden die Vermögenswerte in materielle und immaterielle aufgeteilt.¹⁷⁷

Die Funktionsanalyse ist ebenfalls für alle weltweiten Geschäftseinheiten durchzuführen, um einen Überblick über die multinationale Unternehmensgruppe zu schaffen. Daher ist diese auch nicht detailliert darzustellen. Geschäftseinheiten mit gleichem oder ähnlichem Funktions- und Risikoprofil dürfen dabei auch gruppiert werden.¹⁷⁸

4.2.2.1.7. Die wesentlichen Anschaffungen, Veräußerungen und Umstrukturierungen

Zudem sind wesentliche Umstrukturierungen innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe, sowie Anschaffungen bzw. Veräußerungen von Beteiligungen

¹⁷⁴ Vgl. Damböck et al. (2018, S.45) iVm § 3 Abs. 2 VPDG-DV (2016).

¹⁷⁵ Vgl. Info Verrechnungspreisdokumentation, S.23, www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

¹⁷⁶ Vgl. Damböck et al. (2018, S.46).

¹⁷⁷ Vgl. Damböck et al. (2018, S.46f.).

¹⁷⁸ Vgl. Damböck et al. (2018, S.47).

im darzustellenden Geschäftsjahr zu erläutern.¹⁷⁹ Ein Beispiel für eine Umstrukturierung wäre die Umstellung der Vertriebsgesellschaften von Eigenhändlern auf Kommissionäre.¹⁸⁰

4.2.2.2. Dokumentation der immateriellen Werte

4.2.2.2.1. Allgemeine Beschreibung der Gesamtstrategie in Bezug auf immaterielle Werte

Weiter sind in der Stammdokumentation die immateriellen Werte der multinationalen Unternehmensgruppe zu dokumentieren. Diese hat die nachstehenden Details zu enthalten.

Zunächst soll die Gesamtstrategie im Zusammenhang mit immateriellen Werten erläutert werden. Ebenso sind die Standorte der wesentlichen Forschungs- und Entwicklungseinrichtungen bzw. Forschungs- und Entwicklungsmanagements anzuführen. Die OECD bezeichnet in diesem Zusammenhang den Begriff „immaterieller Wert“ als einen weder materiellen noch finanziellen Vermögenswert, der jedoch zur Nutzung in Geschäftstätigkeiten besessen oder kontrolliert werden kann. Eine Nutzung oder Übertragung von immateriellen Werten wäre bei einem Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter ähnlichen Umständen vergütet worden. Beispiele für immaterielle Werte wären z.B. Marken, Patente, Lizenzen. Sollte keine Gesamtstrategie für immaterielle Werte vorliegen, ist eine kurze Anmerkung ausreichend.¹⁸¹

Neben dem rechtlichen Eigentümer der immateriellen Werte sind ebenso die sogenannten „DEMPE“-Funktionen (*„Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation“*) darzustellen. Hierbei wird festgestellt, ob noch andere Gesellschaften durch die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung Funktionen ausüben, Vermögenswerte einsetzen und Risiken steuern. Sollte dies zutreffen, steht den entsprechenden anderen Unternehmen eine angemessene Vergütung zu.¹⁸²

4.2.2.2.2. Auflistung der bedeutsamen immateriellen Werte und wesentlichen Verträge

In diesem Bereich sind die rechtlichen Eigentümer der bedeutenden immateriellen Werte aufzulisten. Weiters sind wesentliche Vereinbarungen, die mit immateriellen Werten in Zusammenhang stehen, anzugeben. Inhaltliche Erläuterungen sind nicht erforderlich.¹⁸³

¹⁷⁹ Vgl. § 3 Abs. 2 VPDG-DV (2016).

¹⁸⁰ Vgl. Damböck et al. (2018, S.47).

¹⁸¹ Vgl. Damböck et al. (2018, S.47f.).

¹⁸² Vgl. Damböck et al. (2018, S.48).

¹⁸³ Vgl. Damböck et al. (2018, S.48f.).

4.2.2.2.3. Allgemeine Beschreibung der Verrechnungspreispolitik

Auch für die immateriellen Werte und die Forschung und Entwicklung ist die Verrechnungspreispolitik nur überblicksmäßig zu beschreiben. Jedoch sollte die angewendete Verrechnungspreismethode genannt und kurz beschrieben werden.¹⁸⁴

4.2.2.2.4. Allgemeine Beschreibung aller wesentlichen Übertragungen

Weiters sind alle wesentlichen Übertragungen von Rechten an immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen des darzustellenden Geschäftsjahres darzustellen und dabei die Geschäftseinheiten, die Staaten und die Vergütung anzugeben. Dies kann in Form einer Tabelle erfolgen. Dabei sollte auch unbedingt überprüft werden, ob etwaige Wegzugssteuern ausgelöst bzw. deklariert wurden.¹⁸⁵

4.2.2.3. Dokumentation der unternehmensinternen Finanzierungstätigkeiten

4.2.2.3.1. Allgemeine Beschreibung der Finanzierung

Zunächst ist die Finanzierung des Konzerns allgemein zu beschreiben. Beispielsweise kann dieser primär über externe (z.B. Kredite von Banken) oder interne (z.B. Darlehen oder Cash Pools) Quellen finanziert sein. In einer Tabelle sind die Finanzierungen mit den Kategorien Finanzierungsart, Kreditgeber, Kreditnehmer und Vergütung darzustellen.¹⁸⁶

4.2.2.3.2. Geschäftseinheiten, die wesentliche Finanzierungsfunktionen ausüben

Weiters sollen die Geschäftseinheiten identifiziert werden, die unternehmensgruppenintern wesentliche Finanzierungsfunktionen ausüben und dabei Ansässigkeitsstaat und Ort der Geschäftsleistung anzuführen.¹⁸⁷ Unter einer Geschäftseinheit versteht man in diesem Sinne einen eigenständigen Geschäftsbereich einer multinationalen Unternehmensgruppe, der in den konsolidierten Abschluss mit einbezogen wird. Auch eigenständige Geschäftsbereiche, der nur aufgrund der Größe oder ähnlichen Gründen nicht im konsolidierten Abschluss berücksichtigt werden, gelten als Geschäftseinheit. Auch Betriebstätten, die einem solchen Geschäftsbereich zugeordnet werden und deren Einzelabschluss von diesem erstellt wird, sind als Geschäftseinheit einzuordnen.¹⁸⁸

¹⁸⁴ Vgl. Damböck et al. (2018, S.49).

¹⁸⁵ Vgl. Damböck et al. (2018, S.49).

¹⁸⁶ Vgl. Damböck et al. (2018, S.49).

¹⁸⁷ Vgl. Damböck et al. (2018, S.50).

¹⁸⁸ Vgl. Langer in Lang/Haunold (2017, S.84).

4.2.2.3.3. Beschreibung der Verrechnungspreispolitik

Auch die Finanzierungsvereinbarungen verlangen eine Bereitstellung der Verrechnungspreispolitik und der verwendeten Verrechnungspreismethoden. Eine genaue Beschreibung der Preissetzung ist allerdings nicht notwendig.¹⁸⁹

4.2.2.4. Dokumentation der Finanzlage- und Steuerpositionen

Die Dokumentation der Finanzlage- und Steuerpositionen¹⁹⁰ der multinationalen Unternehmensgruppe hat einen konsolidierten Abschluss und Informationen zu vereinbarten Advance Pricing Agreements (nachfolgend „APAs“), worunter man Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung der multinationalen Unternehmensgruppe mit verschiedenen Staaten versteht, und anderen Vorabentscheidungen zu enthalten.¹⁹¹

4.2.2.4.1. Der konsolidierte Abschluss

Sofern ein konsolidierter Jahresabschluss im jeweiligen Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft verpflichtend zu erstellen ist, ist dieser gemäß § 6 Z1 VPDG-DV auch im Master File darzustellen. Der Konzern- bzw. Teilkonzernabschluss ist dem Master File ebenfalls in Kopie beizulegen und bedarf keiner weiteren Erläuterung.¹⁹²

4.2.2.4.2. APAs und andere Vorabentscheidungen

Bestehende APAs und andere Vorabentscheidungen sind im Rahmen des Master Files aufzulisten. Derartige Bescheide ermöglichen es dem Steuerpflichtigen bereits vorab mit Finanzverwaltungen die Verrechnungspreisgestaltung von einer oder mehreren grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen einem oder mehreren Steuerpflichtigen verbindlich zu vereinbaren. Beispiele für solche Transaktionen wären u.a. Investitionen oder Dienstleistungen, wobei der Empfänger des APAs nicht unmittelbar daran beteiligt sein muss.¹⁹³

4.2.3. Länderbezogene Berichterstattung

4.2.3.1. Grundsätzliches

Auch bezüglich das Local File wurden im VPDG nur spärliche Informationen über die lokalen Anforderungen vermerkt und in der VPDG-DV nachträglich detailliert erläutert.

Folgende drei Teilbereiche sind verpflichtend im Local File darzustellen:

- Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit,

¹⁸⁹ Vgl. Damböck et al. (2018, S.50).

¹⁹⁰ Anm.: Bezeichnung laut VPDG-DV, VPDG bezeichnet es als „Dokumentation der Finanzanlage- und Steuerpositionen

¹⁹¹ Vgl. § 6 Z 1 und Z 2 VPDG-DV (2016).

¹⁹² Vgl. Damböck et al. (2018, S.50).

¹⁹³ Vgl. Damböck et al. (2018, S.51) iVm Lebenbauer in Lang/Haunold (2017, S.5f.).

- Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle
- Finanzinformationen¹⁹⁴

Auch im Local File sind Verweise auf bestehende Unterlagen erlaubt, sofern diese mit der Dokumentation an die Finanzbehörde mit übermittelt werden.¹⁹⁵

4.2.3.2. Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit

Zunächst soll im Local File eine Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit erfolgen. Dies erfolgt über eine Darstellung der Managementstruktur, der Beschreibung der Geschäftstätigkeit und -strategie sowie Umstrukturierungen und Übertragungen immaterieller Werte.¹⁹⁶

4.2.3.2.1. Beschreibung der Managementstruktur

Die VPDG-DV verlangt neben einer Beschreibung der Managementstruktur der inländischen Geschäftseinheit, ein Organigramm, in welchem die Geschäftseinheit strukturell aufgegliedert wird. Des Weiteren ist zu erwähnen, an welche Personen die inländische Geschäftseinheit berichtet, mitsamt deren Ansässigkeitsstaaten.¹⁹⁷

4.2.3.2.2. Beschreibung der Geschäftstätigkeit und -strategie, Umstrukturierungen und Übertragungen immaterieller Werte

Weiters sind die Geschäftstätigkeit und die Geschäftsstrategie der inländischen Geschäftseinheit zu beschreiben sowie eventuelle Umstrukturierungen oder Übertragungen immaterieller Werte des laufenden oder vergangenen Geschäftsjahres darzustellen.¹⁹⁸

Die hier dargestellte Geschäftstätigkeit sollte sich mit den Angaben zur Geschäftseinheit in Anlage 2 des Country-by-Country Report decken und ebenfalls erläutern, wie sich die Geschäftsstrategie mit jener des Konzerns deckt bzw. wie sich diese eigenständig entwickelt hat.¹⁹⁹

Ergänzend zu den Umstrukturierungen und Übertragungen von immateriellen Werten im Master File ist im Local File darzustellen, inwieweit die lokale Geschäftseinheit bei diesen involviert war. Dabei sind ebenfalls die Ereignisse des Vorjahres zu dokumentieren. Sollten weder im Vorjahr, noch im zu dokumentierenden Jahr

¹⁹⁴ Vgl. § 7 Abs. 1 VPDG-DV (2016).

¹⁹⁵ Vgl. VPDG-DV (2016).

¹⁹⁶ Vgl. Damböck et al. (2018, S.53f.).

¹⁹⁷ Vgl. Damböck et al. (2018, S.54).

¹⁹⁸ Vgl. § 8 VPDG-DV (2016).

¹⁹⁹ Vgl. Damböck et al. (2018, S.54).

Umstrukturierungen oder Übertragungen stattgefunden haben, so reicht ein kurzer Vermerk.²⁰⁰

Weiter sind die wesentlichen Mitbewerber aus der Sicht der lokalen Geschäftseinheit namentlich aufzulisten. Eine Unterteilung nach Regionen oder Länder kann ebenfalls vorgenommen werden.²⁰¹

4.2.3.3. Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle

Es sind weiters die wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle zu beschreiben, an denen die inländische Geschäftseinheit direkt oder indirekt beteiligt ist und welche einen grenzüberschreitenden Bezug haben. Solche Transaktionen können beispielsweise „Einkauf von Rohmaterialien“, „Vertrieb von End- oder Zwischenprodukten“, „Dienstleistungserbringung“ oder „Darlehensgewährung“ sein. Zudem sind in jeder darzustellenden Transaktion die einzelnen Geschäftseinheiten, mit denen ein Leistungsaustausch stattfand, die Transaktionsvolumina des dargestellten Geschäftsjahres (eventuell auch in gegengleiche Richtung) zusammenzufassen sowie die Richtung der Leistungsbeziehung.²⁰²

Im Anhang sind die wesentlichen unternehmensgruppeninternen Vereinbarungen der inländischen Geschäftseinheit anzuführen, die die Verrechnungspreislogik bzw. die Vertragsbedingungen der beschriebenen Transaktionen belegen sollen.²⁰³

Zu den wesentlichen Inhalten des Local Files gehören weiters eine Funktions- und Vergleichbarkeitsanalyse, bei welcher den wesentlichsten Geschäftseinheiten einer jeden Transaktion die Funktionen, Risiken und (materiellen und immateriellen) Vermögenswerte zugeordnet werden, sowie einer Angemessenheitsanalyse (auch Vergleichbarkeitsanalyse genannt), welche die Fremdüblichkeit der Verrechnung einer unternehmensgruppeninternen Transaktion untersucht.²⁰⁴

Für die Angemessenheitsanalyse ist weiters gemäß OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010 bzw. 2017 eine von der OECD anerkannte Verrechnungspreismethode auszuwählen, die bereits in Kapitel 2.1.3.4 behandelt wurden.²⁰⁵ Ebenso muss jene Geschäftseinheit bestimmt werden, bei welcher die Transaktion auf seine Angemessenheit getestet wird.²⁰⁶

Die Angemessenheitsanalyse hat detaillierte Argumentationen auf Basis von Rechtsquellen (z.B. lokale, EU-weite oder OECD Verrechnungspreisrichtlinien bzw. -gesetze) zu enthalten, wieso die untersuchten Transaktionen als fremdüblich

²⁰⁰ Vgl. Damböck et al. (2018, S.54).

²⁰¹ Vgl. Damböck et al. (2018, S.54).

²⁰² Vgl. § 9 VPDG-DV (2016) iVm Info Verrechnungspreisdokumentation, S.24, www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

²⁰³ Vgl. § 9 VPDG-DV (2016).

²⁰⁴ Vgl. § 9 VPDG-DV (2016).

²⁰⁵ Vgl. § 9 VPDG-DV (2016) iVm OECD (2018c, S. 108 ff.).

²⁰⁶ Vgl. § 9 VPDG-DV (2016).

anzusehen sind. Es können bei Anführung einer Begründung ebenfalls Vergleiche anhand von mehrjährigen Datenbankstudien durchgeführt werden. Alternativ ist es auch möglich vergleichbare interne und externe Fremdgeschäftsvorfälle heranzuziehen. Sollten Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit der vorgenommen worden sein, sind diese zu beschreiben.²⁰⁷

Abschließend ist die Angemessenheitsanalyse zusammenzufassen und die Schlussfolgerung zum Vorliegen der Fremdvergleichskonformität der Verrechnungspreismethode je Geschäftseinheit darzulegen.²⁰⁸

Im Local File sind außerdem die Finanzinformationen, welche für die Anwendung der Verrechnungspreismethode angewendet wurden, bestehende Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung („Advance Pricing Agreements“), sowie sonstige Vorabentscheidungen mit anderen Staaten anzuführen, an denen jedoch die inländische Finanzverwaltung nicht beteiligt ist, welche mit den beschriebenen Geschäftsvorfällen in Zusammenhang stehen.²⁰⁹

4.2.3.4. Finanzinformationen

In jedem Local File sind in einem eigenen Kapitel die Finanzinformationen der untersuchten Geschäftseinheit anzuführen. Ein Jahresabschluss der beschriebenen Geschäftseinheit des untersuchten Geschäftsjahres ist vorzugsweise geprüft anzuhängen. Auch soll ersichtlich sein, wie die Finanzinformationen, welche für die Angemessenheitsanalyse genutzt wurden, mit dem Jahresabschluss verknüpft werden können. Wurden in der Angemessenheitsanalyse Vergleichsgrößen verwendet, sind die dazugehörigen einschlägigen Finanzdaten sowie deren Quellen anzuführen.²¹⁰

4.2.4. Länderspezifische Dokumentation

4.2.4.1. Grundsätzliches

Gemäß dem österreichischen VPDG sind für multinationale Unternehmensgruppen grundsätzlich entweder die oberste Muttergesellschaft, sofern sie in Österreich ansässig ist, oder eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit, die in die Verpflichtungen einer obersten Muttergesellschaft eingetreten ist, zur Abgabe des länderbezogenen Berichts verpflichtet, sofern der Gruppenumsatz aus dem konsolidierten Abschluss des vorangegangenen Jahres einen Schwellenwert in Höhe von 750 Millionen Euro überschritten hat. In diesem Zusammenhang hat auch jede österreichische Geschäftseinheit bis zum letzten Tag des berichtspflichtigen Wirtschaftsjahres dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen, ob sie die

²⁰⁷ Vgl. Damböck et al. (2018, S.60) iVm § 9 VPDG-DV (2016).

²⁰⁸ Vgl. § 9 VPDG-DV (2016).

²⁰⁹ Vgl. Damböck et al. (2018, S.61) iVm § 9 VPDG-DV (2016).

²¹⁰ Vgl. § 10 VPDG-DV (2016).

Unternehmensgruppe als oberste Muttergesellschaft oder als vertretende Gesellschaft repräsentiert.²¹¹ Sollten entsprechende Informationen nicht bis zur gesetzten Frist verfügbar sein, so ist eine nachträgliche Korrektur innerhalb von 12 Monaten ab Ende des berichtspflichtigen Wirtschaftsjahres via FinanzOnline möglich.²¹² Sollte eine österreichische Geschäftseinheit keines der beiden Kriterien erfüllen, muss es jedoch dem Finanzamt bis zum letzten Tag des berichtspflichtigen Geschäftsjahres die Identität und Ansässigkeit der berichtenden Geschäftseinheit mitgeteilt werden.²¹³

Zur Vertretung einer obersten Muttergesellschaft durch eine österreichische Geschäftseinheit, kann es dann kommen, wenn eine der folgenden Voraussetzungen vorliegt:

- Die lokale Gesetzgebung im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft verpflichtet diese nicht zur Abgabe eines länderbezogenen Berichts.
- Der Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft hat zwölf Monate nach dem Ende des Geschäftsjahres noch keine qualifizierte Vereinbarung zum Austausch eines länderbezogenen Berichts abgeschlossen und es besteht keine rechtliche Grundlage für den automatischen Informationsaustausch mit dem entsprechenden Staat.
- „Systemisches Versagen“: Es besteht zwar eine qualifizierte Vereinbarung zwischen dem Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft und dem Staat Österreich, aber der automatische Informationsaustausch wurde entweder ausgesetzt oder es würde über längere Zeit hinweg der Austausch der länderbezogenen Berichte versäumt.²¹⁴

Das österreichische Finanzamt ist bei Vorliegen einer der oben aufgezählten Voraussetzungen dazu verpflichtet eine österreichische Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe per Bescheid als vertretende Gesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe zu bestimmen, außer es tritt vor Ende des Wirtschaftsjahres, für das berichtet werden soll, eine andere österreichische Geschäftseinheit als vertretende Gesellschaft ein.²¹⁵

Eine Ausnahme von dieser Regel stellt die Situation dar, in welcher sich eine andere ausländische Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe als vertretende Gesellschaft bis zum letzten Tag des berichtspflichtigen Wirtschaftsjahres gemeldet hat. Für nicht innerhalb der Europäischen Union ansässige vertretende

²¹¹ Anmerkung: In der Praxis geschieht dies über das VPDG1-Formular. (Abrufbar unter: <https://formulare.bmf.gv.at/service/formulare/inter-Steuern/pdfs/9999/VPDG1.pdf>)

²¹² Vgl. Info Verrechnungspreisdokumentation, S.12, www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

²¹³ Vgl. Langer in Lang/Haunold (2017, S.82f.) iVm § 4 VPDG (2016).

²¹⁴ Vgl. Langer in Lang/Haunold (2017, S.83) iVm VPDG (2016) bzw. Info Verrechnungspreisdokumentation, S.12 f., www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

²¹⁵ Vgl. § 5 Abs. 2 VPDG (2016).

Muttergesellschaften müssen zudem folgende Voraussetzungen erfüllt sein, um die österreichischen Geschäftseinheiten von der verpflichtenden Vertretung freizustellen:

- In dem Ansässigkeitsstaat der vertretenden Muttergesellschaft wird ebenfalls ein länderbezogener Bericht auf Basis der Anforderungen gemäß §4 VPDG verlangt.
- Der entsprechende Ansässigkeitsstaat besitzt eine aufrechte qualifizierte Vereinbarung zum Zeitpunkt der verpflichtenden Übermittlung zwischen den zuständigen Behörden.
- Es liegt kein systemisches Versagen vor oder der Ansässigkeitsstaat der vertretenden Muttergesellschaft hat dieses nicht darüber informiert.
- Die vertretende Muttergesellschaft hat ihrem Ansässigkeitsstaat fristgerecht über Ihre Vertretung berichtet.
- Das zuständige (österreichische) Finanzamt hat fristgerecht die Identität und Ansässigkeit der vertretenden Geschäftseinheit erhalten.²¹⁶

Grundsätzlich muss die oberste Muttergesellschaft der vertretenden Geschäftseinheit alle notwendigen Informationen für den länderbezogenen Bericht zur Verfügung stellen. Sollte dies nicht der Fall sein, hat die vertretende Geschäftseinheit dies dem zuständigen Finanzamt zu melden und zumindest einen länderbezogenen Bericht auf Basis der verfügbaren Informationen vorzulegen.²¹⁷

4.2.4.2. Country-by-Country-Templates

Gemäß § 4 VPDG sind von der letztendlich vertretenden Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe jährlich Templates auszufüllen und an die zuständige Finanzbehörde zu übermitteln, welche in Anlage 1 bis 3 des VPDG abrufbar sind.

Die Daten für die Befüllung der Templates sind aus den geprüften Jahresabschlüssen der einzelnen Geschäftseinheiten oder aus der internen Rechnungslegung zu entnehmen. Grundsätzlich ist jedoch die Datenquelle jährlich beizubehalten, andernfalls sind jedoch Erläuterungen in Anlage 3 anzuführen. Abweichende Wirtschaftsjahre einzelner Geschäftseinheiten sind im ersten Berichtswirtschaftsjahr, welches zum 1.1.2016 begann, haben auch noch die anteiligen Daten von 2015 zu enthalten.²¹⁸ Zudem sind einzutragenden Beträge sind in einer einheitlichen Währung, welche vorwiegend innerhalb der Unternehmensgruppe verwendet wird darzustellen

²¹⁶ Vgl. § 5 Abs. 3 VPDG (2016).

²¹⁷ Vgl. VPDG (2016).

²¹⁸ z.B. Wirtschaftsjahr der multinationalen Unternehmensgruppe hat am 1.1.2016 begonnen, jenes der Tochtergesellschaft am 1.2.2015 bis zum 31.1.2016. Somit ist der Zeitraum 1.2.2015-31.12.2015 von der Tochtergesellschaft ebenfalls noch in den Country-by-Country Report einzubeziehen. Siehe dazu auch Info Verrechnungspreisdokumentation, S.14 f., www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

und bei Vorliegen einer Umrechnung, der angewendete durchschnittliche Wechselkurs in Anlage 3 anzugeben.²¹⁹

Anlage 1 enthält den ersten Teil des länderbezogenen Berichts und stellt eine Übersicht von wichtigen Finanzkennzahlen (und auch der Mitarbeiteranzahl), nach Ansässigkeitsstaaten zusammengefasst, dar. Erträge stellen in dieser Hinsicht gemäß dem Bundesministerium für Finanzen „Erlöse aus dem Verkauf von Vorratsvermögen und Liegenschaften, Dienstleistungen, Lizenzgebühren, Zinsen, Prämien sowie alle etwaigen sonstigen Beträge“ dar, wobei auf Bruttobeträge abzustellen ist. Unter Bruttobeträgen versteht man in diesem Zusammenhang das außer Acht lassen von damit zusammenhängenden Ausgaben und Aufwendungen. Die Erträge haben ebenfalls außerordentliche Erträge zu enthalten, während Gewinnanteile nicht einzubeziehen sind.²²⁰

Von Finanzunternehmen sind sämtliche Erträge aus dem Kerngeschäft, dem Veranlagungsgeschäft sowie allen sonstigen Erträgen des Unternehmens zu erfassen. Beteiligungserträge sind hiervon jedoch ausgenommen. Auch bei diesen sind grundsätzlich die Bruttobeträge zu erfassen, jedoch sind im Jahresabschluss ausgewiesene Nettobeträge, auch zwingend so in das Country-by-Country Report Template zu übernehmen.²²¹

In der Spalte *noch zu zahlende Ertragsteuer (laufendes Jahr)* ist die Summe der noch zu zahlenden Steueraufwendungen auf zu versteuernde Gewinne oder Verluste des Berichtsjahres anzuführen, wobei latente Steuern und Steuerrückstellungen ausgenommen sind. Während Körperschaftsteuerrückstellungen für das Berichtswirtschaftsjahr zu erfassen sind, haben Körperschaftsteuervorauszahlungen bzw. -nachzahlungen, die Mindestkörperschaftsteuer sowie Gutschriften und Nachzahlungen für Vorperioden, sofern diese bereits in bar beglichen wurden, unter *gezahlte Ertragsteuern (auf Kassenbasis)* Berücksichtigung zu finden.²²²

Die Beschäftigtenzahl hat die Gesamtzahl der Beschäftigten auf Basis von Vollzeitäquivalenten zu enthalten. Darunter versteht man die Hochrechnung des Gesamtpersonals des gesamten Wirtschaftsjahres auf Vollzeitbeschäftigte.²²³

Aus diesen Informationen soll ersichtlich werden, wo die Wertschöpfung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe generiert wird. Durch den Gewinn oder Umsatz pro angestelltem Mitarbeiter kann beispielsweise der Unterschied zwischen

²¹⁹ Vgl. Info Verrechnungspreisdokumentation, S.16, www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

²²⁰ Vgl. Langer in Lang/Haunold (2017, S.104) iVm Info Verrechnungspreisdokumentation, S.16, www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

²²¹ Vgl. Info Verrechnungspreisdokumentation, S.17, www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

²²² Vgl. Ebenda

²²³ Vgl. Info Verrechnungspreisdokumentation, S.18, www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

einer vertriebs- und einer verwaltungsorientierten Gesellschaft festgestellt werden bzw. Ansätze zu Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer.²²⁴

Anlage 1											
Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction / Übersicht über die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Staaten oder Gebieten											
Name of the MNE group / Name der multinationalen Unternehmensgruppe: Fiscal year concerned / Betrachtetes Wirtschaftsjahr: Currency used / Verwendete Währung:											
Tax Jurisdiction / Staaten oder Gebiete	Unrelated party / Fremde Unternehmen	Revenues Erträge	Related party / nahestehende Unternehmen	Total / Insgesamt	Profit (Loss) before Income Tax / Vorsteuergewinn (-verlust)	Income Tax Paid (on Cash Basis) / gezahlte Ertragsteuern (auf Kassenbasis)	Income Tax Accrued – Current Year / Noch zu zahlende Ertragsteuer (laufendes Jahr)	Stated Capital / Ausgewiesenes Kapital	Accumulated Earnings / Einbehaltener Gewinn	Number of Employees / Beschäftigtenzahl	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents / Materielle Vermögenswerte / (ohne flüssige Mittel)

Abbildung 7: Country-by-Country Report - Übersicht über die Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Staaten oder Gebieten²²⁵

Quelle: Anlage 1 VPDG

Multinationale Unternehmensgruppen müssen weiters ihre Geschäftseinheiten auflisten und diese jeweils einer Geschäftstätigkeit zuordnen. Die Geschäftseinheiten müssen zudem nach Steuerjurisdiktion ihrer Ansässigkeit geordnet werden. Diese können beispielsweise in eine Einkaufsgesellschaft, Vertriebsgesellschaft, Finanzdienstleistungsgesellschaft, Servicegesellschaft oder reine Holding klassifiziert werden. Die Tabelle hierfür findet sich in Anlage 2 des VPDG wieder.²²⁶

²²⁴ Vgl. Anlage 1 VPDG (2016).

²²⁵ Quelle: Anlage 1 VPDG (2016).

²²⁶ Vgl. Langer in Lang/Haunold (2017, S.105) iVm Anlage 2 VPDG (2016).

Anlage 2									
List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction / Auflistung aller Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe, die in den verschiedenen Gesamtangaben erfasst sind, nach Staaten und Gebieten									
Tax Jurisdiction / Staaten oder Gebiete	Constituent Entities Resident in the Tax Jurisdiction / Im ansässige Geschäftseinheiten	Tax Jurisdiction of Organisation or Incorporation if Different from Tax Jurisdiction of Residence / Gründungsstaat oder Staat der Handelsregister- eintragung, falls abweichend vom Ansässigkeitsstaat	Name of the MNE group / Name der multinationalen Unternehmensgruppe: Fiscal Year concerned / Betrachtetes Wirtschaftsjahr:						
			Main Business Activities Wichtigste Geschäftstätigkeit(en)						
			Research and Development / Forschung und Entwicklung	Holding or Managing Intellectual Property / Besitz oder Verwaltung von geistigem Eigentum	Purchasing or Procurement / Einkauf oder Beschaffung	Manufacturing or Production / Verarbeitung oder Produktion	Sales, Marketing or Distribution / Verkauf, Marketing oder Vertrieb	Administrative, Management or Support Services / Verwaltungs-, Management- oder Supportleistungen	Provision of Unrelated Parties / Erbringung von Dienstleistungen für fremde Dritte
								Internal Group Finance/ Interne Finanzierung der Unternehmensgruppe	Regulated Financial Services / Regulierte Finanzdienstleistungen
								Insurance / Versicherung	Holding Shares or Other Equity Instruments / Besitz von Aktien oder anderen Wertpapieren mit Beteiligungscharakter
								Dormant / Ruhende Tätigkeit	Other / Sonstige

Abbildung 8: Country-by-Country Report - Auflistung und Klassifizierung aller Geschäftseinheiten nach Tätigkeit

Quelle: Anlage 2 VPDG

In Anlage 3 des VPDG ist der letzte Teil des Country-by-Country Reports zu finden. Dabei handelt es sich um allgemeine Informationen, wie z.B. Name der multinationalen Unternehmensgruppe und zugrundeliegendes Wirtschaftsjahr. Auch kann die entsprechende vertretende Gesellschaft hier weitere Informationen oder Erläuterungen zu den in den anderen Tabellen angeführten Daten anführen. Gemäß § 11 Verrechnungspreisdokumentations-Durchführungsverordnung (nachfolgend „VPDG-DV“) sind diese zusätzlichen Informationen verpflichtend in Englisch anzugeben. Allgemein sind alle drei Anlagen sowohl in Deutsch, als auch in Englisch gehalten, wobei aufgrund des internationalen Austausches der Daten, der englischen Sprache wohl der Vorzug zu geben ist.²²⁷

Anlage 3
Additional Information / Zusätzliche Informationen
Name of the MNE group / Name der multinationalen Unternehmensgruppe:
Fiscal year concerned / Betrachtetes Wirtschaftsjahr:
Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the Country-by-Country Report / Bitte geben Sie hier kurz alle weiteren Informationen oder Erläuterungen an, die Sie für notwendig erachten oder die das Verständnis der vorgeschriebenen Informationen im länderbezogenen Bericht erleichtern können.

Abbildung 9: Zusätzliche Informationen²²⁸

4.2.4.3. Digitale Übermittlung

Das Bundesministerium für Finanzen (nachfolgend „BMF“) hat ein sogenanntes VPDG1-Formular auf seiner Homepage veröffentlicht, dass die Voranmeldung für die Verpflichtung zur Übermittlung des Country-by-Country Reports bis spätestens zum Ende des berichtspflichtigen Geschäftsjahres gemäß § 4 VPDG beim BMF abzugeben ist. Seit November 2017 ist dies ebenfalls über FinanzOnline möglich.²²⁹

In diesem Formular ist bekanntzugeben, ob man die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe oder eine vertretende Muttergesellschaft gemäß § 3 Abs 1 VPDG ist, bzw. wenn keiner der Fälle zutrifft, welche Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe schlussendlich die Berichtspflichten übernimmt.²³⁰

²²⁷ Vgl. Langer in Lang/Haunold (2017, S.105) iVm Anlage 3 VPDG (2016).

²²⁸ Quelle: Anlage 3 VPDG (2016).

²²⁹ Vgl. § 4 VPDG (2016) iVm Info Verrechnungspreisdokumentation, S.18, www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

²³⁰ Vgl. VPDG1-Formular bzw. Abbildung 10

VPDG 1-PDF

VPDG 1-PDF

Abbildung 10: VPDG1 Formular²³¹

Für die schlussendliche Übermittlung der Daten für den Country-by-Country Report wurde eine Anleitung veröffentlicht, die eine Konvertierung der Daten in eine XML-Format vorsieht.²³²

Da der Country-by-Country Report eine komplett neue Dokumentationsform bezeichnet, wird er im folgenden Abschnitt näher durchleuchtet.

4.2.4.4. Analyse des Country-by-Country Reports

4.2.4.4.1. Heterogenität der Berichte und Interpretationsschwierigkeiten

Die Literatur hat sich bereits eingängig mit dem neu geschaffenen Country-by-Country Report der OECD beschäftigt und hat bei dessen Analyse vor allem die Heterogenität der Berichte als auch die Problematik der Beurteilung der Wertschöpfung im Konzern anhand von Schlüsselgrößen als Kritikpunkte durchleuchtet.²³³

Da bis dato weder von OECD noch von Seiten der EU konkrete Vorgaben für die Datengrundlage des Country-by-Country Reports festgelegt wurden, bleibt für die

²³¹ Quelle: <https://formulare.bmf.gv.at/service/formulare/inter-Steuern/pdfs/9999/VPDG1.pdf>

²³² Vgl. Allgemeine Informationen zum VPDG, S. 2 ff., https://www.bmf.gv.at/egovernment/fon/fuer-softwarehersteller/BMF_Allgemeines_VPDG.pdf?6m2kz9, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

²³³ Vgl. Dutt et al. (2017, S.13).

Steuerpflichtigen offen, ob sie ihrer Berichterstattung die unternehmensrechtliche Konzernrechnungslegung, die unternehmensrechtlichen Einzelabschlüsse, Wirtschaftsprüfungsberichte oder das interne Rechnungswesen zugrunde legen. Durch die unter den EU-Mitgliedsstaaten womöglich unterschiedliche Umsetzung in innerstaatliches Recht, könnten sich dadurch Unterschiede zwischen den Ländern ergeben.²³⁴

Da jedoch durch die veröffentlichte EU-Richtlinie zur Umsetzung der Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften auch eine Änderung der Bilanzrichtlinie bewirkt wurde, wird vermutlich das externe Rechnungswesen heranzuziehen sein. Jedoch könnten sich erhebliche Diskrepanzen bei der Vergleichbarkeit der Berichterstattung ergeben, wenn verschiedene Konzerne unterschiedliche Datenquellen (Einzelabschlüsse oder Konzernabschlüsse) verwenden. Dutt et al (2017) nennen als Beispiel das Fehlen von konzerninternen Zwischenerfolgen in den länderspezifischen Einkommen bei der Verwendung des Konzernabschlusses für den Country-by-Country Report. Dadurch würden die Steuerzahlungen, die in der Regel aus den Einzelabschlüssen abgeleitet werden, nur bedingt mit den berichteten Länderergebnissen übereinstimmen. Einzelabschlüsse berichtet wiederum auch über konzerninterne Transaktionen, wodurch Steuerzahlungen leichter erklärt werden können. Die Verbindung zum Konzernabschluss wäre jedoch geringer. Außerdem beruhen Einzelabschlüsse auf lokalen Rechnungslegungsvorschriften, wodurch eine Vergleichbarkeit mit anderen Ländern eingeschränkt wird.²³⁵

Heterogenität kann ebenfalls bei der Umsetzung des länderbezogenen Berichts durch die OECD- und EU-Mitgliedsstaaten festgestellt werden. Im deutschen Recht wurde beispielsweise „stated capital“ mit „Eigenkapital“ anstatt mit „gezeichnetes Kapital“ übersetzt. In Österreich wurde ebenfalls im Template „ausgewiesenes Kapital“ (siehe Abbildung 6) als Bezeichnung gewählt, wobei allerdings lediglich das Grundkapital anzugeben wäre. Solche Missverständnisse könnten zu Verfälschungen der Berichterstattungen führen und sind den unklaren Formulierungen in den Vorschlägen zum Country-by-Country Report geschuldet. Als weiteres Beispiel hierfür ist die Behandlung von verschiedenen Beschäftigungsformen (z.B. freier Dienstnehmer oder Leiharbeiter) für die Berechnung der Zahl der Arbeitnehmer in Vollzeitäquivalenten, da diese nicht näher definiert wurden.²³⁶

Auch bei der Interpretation der steuerlichen Kennzahlen sollte genau auf die Begriffe geachtet werden. Im Betrag der gezahlten Steuern sind sowohl Nachzahlungen für Vorjahre als auch Vorauszahlungen für spätere Jahre enthalten. Daher kann daraus nicht auf den Betrag der gesamten Ertragsteuern aus einem bestimmten Jahr geschlossen werden. Weiters sind im Country-by-Country Report keine steuerbilanziellen Daten enthalten, sondern nur jene Umsatz- und Gewinngrößen aus

²³⁴ Vgl. Dutt et al. (2017, S.13).

²³⁵ Vgl. Dutt et al. (2017, S.13f.).

²³⁶ Vgl. Dutt et al. (2017, S.14).

dem externen Rechnungswesen. Die Unterschiede zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften könnte bezüglich der länderspezifischen gezahlten Steuern und dem Länderergebnis bei isolierter Betrachtung eines Geschäftsjahres zu Unstimmigkeiten führen. Dies kann letztendlich zu Fehlinterpretationen bei der Beurteilung der multinationalen Unternehmensgruppe führen, sodass dieser eventuell aggressive Steuerplanung unterstellt wird.²³⁷

4.2.4.4.2. Beurteilung der Wertschöpfung

Bei der Beurteilung der Wertschöpfung anhand des Country-by-Country Reports kann es mitunter problematisch sein, wenn für die Datenübermittlung das Konzernergebnis als Ausgangsbasis herangezogen wurde, da dieses anhand von Schlüsselgrößen erst wieder auf die einzelnen Länder aufgeteilt werden muss und infolgedessen auch zu Problemen bei der Interpretation der Daten führen kann. Der Country-by-Country Report soll die örtliche Wertschöpfung innerhalb eines Konzerns bestimmen und diesen mit der bezahlten Steuer in den jeweiligen Staaten vergleichen. Als Beurteilungskriterien für die Wertschöpfung sollen hierbei die Zahl der Beschäftigten, die Umsatzerlöse sowie das Anlagevermögen ausschließlich der Zahlungsmittel(-äquivalente) verwendet werden.²³⁸

Die Angemessenheit von Gewinn und gezahlten Ertragsteuern in einem Land ist auf Basis solcher Daten jedoch nicht effizient möglich, da Unternehmensgewinne grundsätzlich auch durch nicht greifbare interne und externe Faktoren (z.B. Konjunktur- und Umwelteinflüsse, Automatisierungsgrad, Bildungsniveau) beeinflusst werden. Auch Synergieeffekte verbundener Unternehmen können anhand von Schlüsselgrößen schwer sichtbar gemacht oder gar aufgeteilt werden. Dutt et al (2017) beschreibt bei einem Verweis auf die Grundproblematik von Verrechnungspreisen die Kritik an den Spezifika des Country-by-Country Reports wie folgt: *„Könnten Gewinne eines multinationalen Unternehmens mit einem einheitlichen Verfahren eindeutig und verursachungsgerecht auf die Tätigkeitsstaaten aufgeteilt werden, dann bedürfte es zu steuerlichen Zwecken keines Country-by-Country Reports, da damit die Gewinnverlagerungsproblematik gelöst wäre. Da dies jedoch nicht möglich ist, ist eine verursachungsgerechte Gewinnaufteilung innerhalb der länderspezifischen Ertragsberichterstattung nicht umsetzbar.“*²³⁹

Insofern wäre die Abbildung von konkreten Indikatoren für bekannte Gewinnverlagerungsinstrumente, wie Lizenzzahlungen, besser für die Interpretation der Country-by-Country Report-Daten geeignet gewesen. Weitere Empfehlungen für die Aufnahme in den Country-by-Country Report wäre die Berücksichtigung von zusätzlichen Arbeitsmarktcharakteristika, wie Arbeitsproduktivität und

²³⁷ Vgl. Dutt et al. (2017, S.14).

²³⁸ Vgl. Dutt et al. (2017, S.15).

²³⁹ Vgl. Dutt et al. (2017, S.15).

Mitarbeiterkosten sowie ein externer Vergleich der konzerninternen Kennzahlen mit den Kennzahlen einer geeigneten Peergroup.²⁴⁰

4.2.4.5. Analyse der Kosten für betroffene Unternehmen

4.2.4.5.1. Direkte Kosten

Für Unternehmen entstehen im Zusammenhang mit der verpflichtend gewordenen länderbezogenen Berichterstattung erhebliche Kosten. Neben der Erstellung des Reports sind die Jahres- bzw. Konzernabschlüsse insoweit anzupassen, sodass alle für den Country-by-Country Report erforderlichen Daten abgelesen werden können. So werden beispielsweise die Kennzahlen von rechtlich nicht selbständigen Betriebstätten ihrem Ansässigkeitsstaat zugeordnet, während die Finanzberichterstattung diese Daten dem Jahresabschluss ihres Stammhauses zuordnet. Die Unterschiede bei den Berichtspositionen des Country-by-Country Reports im Vergleich zu Jahresabschlüssen zeigt sich nicht nur im höheren Detailgrad, sondern ebenfalls in der Untergliederung. Demzufolge entstehen für die Unternehmen im ersten Jahr der Berichterstattung einmalige Anpassungskosten.²⁴¹

Zusätzlich entstehen den Unternehmen laufende Kosten im Zusammenhang mit der Aufbereitung und Zusammenstellung der Daten, die für die jährliche Erstellung der Reports benötigt werden. Aufgrund des Interpretationsbedarfs bei reinen Kennzahlen, werden Steuer- bzw. Public-Relations-Abteilungen wahrscheinlich in Zukunft zusätzlich ergänzende Informationen und Erläuterungen veröffentlichen müssen. Weitere laufende Kosten ergeben sich aus der Prüfungspflicht für Berichte durch Konzernabschlussprüfer für beispielsweise Banken, auch wenn dies nur die formale Prüfung der öffentlichen Zugänglichkeit der länderbezogenen Berichterstattung betrifft. In Bezug auf die Sonderregelungen für Banken ist es sehr wahrscheinlich, dass die Prüfungspflicht auf den materiellen Inhalt ausgedehnt werden könnte. Ebenso ist zu erwarten, dass sich die Intensität der steuerlichen Betriebsprüfungen auf Basis der Country-by-Country Daten bei einigen Unternehmen verstärken wird und eventuell zusätzliche Unterlagen angefordert werden. Daraus ergeben sich jedenfalls zusätzliche Compliance-Kosten.²⁴²

Das Ausmaß der beschriebenen direkten Kosten aus der Einführung der Country-by-Country Report-Regelungen ist schwer abschätzbar, da sich diese je nach Größe und Komplexität des Konzerns sowie der bisherigen Ausgestaltung des konzerninternen Berichts unterscheiden können. Weiters müssen die Kosten nicht notwendigerweise mit der Größe der Unternehmen korrelieren. Kleinere Unternehmen werden vermutlich proportional stärker belastet werden, als jene Unternehmen, die jährlich einen Jahresumsatz von mehr als 750 Mio. Euro erwirtschaften. Alleine in Deutschland überschreiten beispielsweise ungefähr ein Drittel der 500 umsatzstärksten Familienunternehmen diesen Schwellenwert, aber erzielen maximal einen

²⁴⁰ Vgl. Dutt et al. (2017, S.15f.).

²⁴¹ Vgl. Dutt et al. (2017, S.16).

²⁴² Vgl. Dutt et al. (2017, S.16f.).

Jahresumsatz von 2 Mrd. Euro, während ein Sechstel der umsatzstärksten Familienunternehmen Deutschlands zwischen 2,4 Mrd. und 217,3 Mrd. Euro erzielt. Dies zeigt, dass durch den gewählten Schwellenwert - zumindest in Deutschland - doch deutlich mehr „kleinere“ Unternehmen vom Country-by-Country Report erfasst sind.²⁴³

Auf die Unternehmen kommen neben den direkten Kosten jedoch noch die weitaus wesentlicher erscheinenden impliziten Kosten im Zusammenhang mit der Einführung der Country-by-Country Regelungen und in der Folge mit der Veröffentlichung der Informationen zu. Mögliche Reputationsverluste, eine Einschränkung des Steuergeheimnisses, die Gefahr der Doppelbesteuerung und vor allem Wettbewerbs- und Standortnachteile könnten die Folge sein.²⁴⁴

4.2.4.5.2. Implizite Kosten

4.2.4.5.2.1. Reputationsverluste

Gemäß dem Aktionsplanpunkt 13 der OECD sind Unternehmen dazu verpflichtet die Informationen des Country-by-Country Reports der lokalen Finanzverwaltung jährlich zu übermitteln. Währenddessen sieht das EU-Parlament jedoch weiters vor, dass Unternehmen diese Informationen auf ihrer Homepage veröffentlichen müssen und zusätzlich auch die EU-Kommission in einem öffentlich zugänglichen Register. Da dadurch auch der Durchschnittsbürger Zugang zu diesen Informationen erhält, jedoch weder über das nötige Fachwissen noch über ergänzende Informationen verfügt, um die Kennzahlen richtig zu interpretieren, werden hier seitens der Unternehmen Fehlinterpretationen der Öffentlichkeit befürchtet. Ein hoher Gewinn eines Konzerns in einem Land bei gleichzeitiger sehr niedriger Steuerbelastung könnte beispielsweise als aggressive Steuerplanung wahrgenommen werden. Dies kann jedoch oft steuerrechtliche Ursachen haben, wie z.B. die Nutzung von angesammelten Verlustvorträgen aus vergangenen Wirtschaftsjahren oder die Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen an eine Holding-Gesellschaft.²⁴⁵

Fehlinterpretationen der Country-by-Country Informationen könnten somit erhebliche Reputationsverluste verursachen, auch wenn diese unberechtigt sind. Mögliche, daraus entstehende Umsatzeinbußen sind nur ein Beispiel für die ökonomischen Nachteile, die daraus resultieren können und zumindest kurzfristig oft nicht leicht wieder beseitigen lassen. Fraglich ist dabei, ob ergänzende Erläuterungen durch die Unternehmen in diesem Zusammenhang Abhilfe schaffen können. Es wird jedoch angenommen, dass Medien, aufgrund der aggregierten Darstellung von

²⁴³ Vgl. Dutt et al. (2017, S.17).

²⁴⁴ Vgl. Dutt et al. (2017, S.18).

²⁴⁵ Vgl. Dutt et al. (2017, S.18).

Finanzinformationen, für ihre Berichterstattung wahrscheinlich hauptsächlich den Country-by-Country Report heranziehen werden.²⁴⁶

4.2.4.5.2.2. Einschränkung des Steuergeheimnisses

Als weiterer Kostenfaktor aus der Sicht der Unternehmen wird die Gefährdung des Steuergeheimnisses verstanden, dem in Österreich ein hoher Stellenwert zukommt. Dieses ist in § 48a BAO geregelt und garantiert den Anspruch der Steuerpflichtigen auf abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht. Der Zweck dieser Bestimmung ist die Sicherstellung des Vertrauens der Steuerpflichtigen in die Verschwiegenheit der Finanzbehörden, sodass diese überhaupt gewillt sind, ihre Steuerinformationen herauszugeben. Da das EU-Parlament jedoch im Rahmen des Country-by-Country Reports eine Publikationspflicht von gewissen Finanz- bzw. Steuerinformationen vorsieht, läge grundsätzlich ein Konflikt mit der § 48a BAO vor. Da jedoch die Publikation primär von den Unternehmen vorzunehmen ist, liegt formell kein Verstoß gegen das Steuergeheimnis vor. Gemäß § 48a BAO wird aber nur Amtsträgern der Finanzverwaltung die unbefugte Weitergabe von diesen Informationen verboten. Das Steuergeheimnis wird jedoch durch die Publikationspflicht der Country-by-Country Informationen zumindest erheblich eingeschränkt.²⁴⁷

Diskutabel ist in diesen Zusammenhang jedoch, dass sich das Steuergeheimnis ursprünglich als Schutzrecht natürlicher Personen verstanden hat. Große und börsennotierte Unternehmen sind allerdings hinsichtlich der bestehenden Offenlegungspflichten sowieso bereits teilweise vom Steuergeheimnis ausgenommen, sodass die Einschränkung durch die Country-by-Country Regelung für viele Unternehmen somit keine gravierende Änderung darstellt. Lediglich Familienunternehmen wären durch die verstärkte Verbindung zu den besitzenden Privatpersonen betroffen, da aus den öffentlich zugänglichen Finanzinformationen auf die steuerlichen Verhältnisse dieser Privatpersonen geschlossen werden kann.²⁴⁸

4.2.4.6. Analyse des Nutzens für Stakeholder

4.2.4.6.1. Nutzen für die Finanzverwaltungen

Das Ziel der OECD bei der Entwicklung des BEPS-Aktionsplans war die Bekämpfung von Steuervermeidung und aggressiver Steuerplanung, wobei der Country-by-Country Report einen wesentlichen Beitrag darstellt. Einer der größten Nutznießer aus den darin enthaltenen Informationen stellen die Finanzverwaltungen dar. Von den zusätzlichen Daten verspricht man sich einen größeren Erfolg bei der Aufdeckung von Gewinnverlagerungs- und -verkürzungsmaßnahmen. Durch die bessere Einschätzungsmöglichkeit von Verrechnungspreisgestaltungen sollen auch

²⁴⁶ Vgl. Dutt et al. (2017, S.18).

²⁴⁷ Vgl. Dutt et al. (2017, S.18f.) iVm § 48a BAO .

²⁴⁸ Vgl. Dutt et al. (2017, S.18f.).

steuerliche Betriebsprüfungen in Bezug auf die Intensität besser geplant werden können.²⁴⁹

Bedenkt man jedoch, dass Finanzverwaltungen ohnehin auf vertrauliche Daten von Unternehmen zugreifen können, kann der tatsächliche Nutzen aus den zusätzlichen Informationen aus dem Country-by-Country Report durchaus in Frage gestellt werden. Es ist davon auszugehen, dass durch die Country-by-Country Report Informationen lediglich auf das gesamte Steuerplanungsverhalten eines Unternehmens bzw. einer multinationalen Unternehmensgruppe geschlossen werden kann. Eine Aufdeckung von Gewinnverlagerungsmaßnahmen scheint jedoch nicht realistisch, da aus den Informationen nicht eindeutig auf die Legalität der Steuergestaltung bzw. dem Vorliegen von illegaler Steuervermeidung geschlossen werden kann. In der Regel bewegen sich Steuergestaltungen ohnehin im legalen Bereich, indem beispielsweise Spielräume oder Gesetzeslücken, die aus der mangelnden Abstimmung nationaler Besteuerungssysteme resultieren, ausgenutzt werden. Demnach können derartige Gestaltungen auch durch deren Aufdeckung im Rahmen von intensivierten Betriebsprüfungen nicht von Steuerbehörden untersagt werden. Daher erscheint der Nutzen aus den Country-by-Country Report Daten für die Finanzverwaltungen in dieser Hinsicht eher zweifelhaft.²⁵⁰

Dahingegen scheint es eher realistisch, dass sich das Verhalten der Unternehmen durch die verpflichtende Übermittlung der Country-by-Country Report-Daten positiv verändert. Unternehmen könnten gewarnt sein, nicht von aggressiven – aber legalen – Gewinnverlagerungsmaßnahmen Gebrauch zu machen, um nicht Ziel von intensivierten Betriebsprüfungen zu werden, welche zusätzliche Kosten bedeuten. Die mögliche Auswirkung von gesteigerter Transparenz gegenüber Steuerbehörden auf die Verringerung von Steuerplanung durch Unternehmen wurde bereits in einigen Studien²⁵¹ belegt. Ein unterschiedlicher Effekt betreffend illegale oder legale Gestaltungen wurde dabei jedoch nicht analysiert. Daher kann kein klarer Nutzen aus den Country-by-Country Report Daten hinsichtlich der Aufdeckung von (illegalen) Steuergestaltungen für die Finanzverwaltungen vorausgesagt werden. Die, von der EU vorgeschriebene öffentliche Berichtspflicht wäre hierfür jedoch nicht notwendig.²⁵²

4.2.4.6.2. Nutzen für den Gesetzgeber

Auch die Politik und Gesetzgebung soll Nutznießer der Country-by-Country Report Regelungen werden. Durch die gesteigerte Transparenz sollen Lücken in Steuersystemen aufgedeckt werden, sodass diese zeitnah auf nationaler und internationaler Ebene geschlossen werden können. Allgemein zielt man auf eine Förderung einer sachkundigeren politischen und öffentlichen Debatte zum Thema „Gewinnverlagerungsmaßnahmen“ ab.²⁵³

²⁴⁹ Vgl. Dutt et al. (2017, S.24).

²⁵⁰ Vgl. Dutt et al. (2017, S.24).

²⁵¹ Siehe dazu auch Lohse et al. (2013) und Braun und Weichenrieder (2015).

²⁵² Vgl. Dutt et al. (2017, S.25).

²⁵³ Vgl. Dutt et al. (2017, S.25).

Weiters soll die erhöhte Transparenz auch Druck auf die Gesetzgeber in jener Hinsicht ausüben, sodass die Öffentlichkeit Zugriff auf Informationen erhält, durch welche Regelungslücken aggressive Steuerplanung ermöglicht wird bzw. welche Länder sogar bewusst bestimmte Steuervergünstigungen oder steuerliche Anreize zur Verfügung stellen, um von Unternehmen als Ziel für Gewinnverlagerungen gewählt zu werden. Durch das öffentliche Bewusstsein über diese Informationen kann die Bevölkerung von den Gesetzgebern konkrete Gegenmaßnahmen verlangen. Somit müssen die Gesetzgeber auf bekannt gewordene Lücken im Steuersystem reagieren oder sich öffentlich rechtfertigen, wieso bestimmte Steuergestaltungen toleriert werden.²⁵⁴

Problematisch zeigt sich jedoch, dass das Country-by-Country Report lediglich eine Grundtendenz liefert, wohin Gewinne verlagert werden und welche Unternehmensgruppen aggressive Steuergestaltungen verwenden. Hinweise zu den konkreten Strukturen und Gestaltungsmaßnahmen lassen sich aus den Country-by-Country Report-Daten jedoch nicht erkennen. Diese könnten allenfalls über intensivere Betriebsprüfungen aufgedeckt werden, die auf Basis des Country-by-Country Reports veranlasst werden. Es ist allerdings fraglich, ob daraus wirklich neue Erkenntnisse gewonnen werden können, da Gesetzgeber und die Öffentlichkeit im Grunde mit den vorhandenen internationalen Besteuerungslücken und die von den Unternehmen genutzten Gestaltungsmaßnahmen zur Gewinnverlagerung vertraut sind.²⁵⁵

Der Country-by-Country Report könnte jedenfalls einen nützlichen Beitrag zur Erforschung der internationalen Steuerplanung leisten. Durch die aggregierte Darstellung von Finanzkennzahlen kann der Umfang von Gewinnverlagerung genauer abgeschätzt werden, als mit makroökonomischen Daten. Die Grundidee des Country-by-Country Reports macht jedoch nur Untersuchungen zum gesamten Ausmaß von Gewinnverlagerungen möglich. Dies bewirkt, dass die Nutzung einzelner Instrumente sowie die Wirksamkeit von gesetzgeberischen Gegenmaßnahmen gegen solche Instrumente aufgrund fehlender spezifischer Indikatoren auch mittels der Country-by-Country Report-Daten nicht analysiert werden können. Genau diese Informationen wären jedoch wichtig für die Gesetzgeber und die öffentliche Diskussion, da sich auf dieser Basis konkrete Schlussfolgerungen für weitere legislative Maßnahmen ableiten ließen. Demnach kann auch für die Gesetzgeber der Nutzen aus den Country-by-Country Report Regelungen angezweifelt werden. Für die Erforschung der internationalen Steuerplanung wäre jedoch die von der EU vorausgesetzte Veröffentlichung der Country-by-Country Report-Daten nicht notwendig, sondern bereits die vertrauliche Weitergabe an ausgewählte Forschungsteams und eine anonymisierte Auswertung durchaus ausreichend.²⁵⁶

²⁵⁴ Vgl. Dutt et al. (2017, S.25).

²⁵⁵ Vgl. Dutt et al. (2017, S.25)

²⁵⁶ Vgl. Dutt et al. (2017, S.26).

4.2.4.6.3. Nutzen für die Analysten bzw. Investoren

Die OECD geht im Zusammenhang mit dem Country-by-Country Report ebenso von einem Nutzen für Analysten bzw. Investoren aus. Durch den Report gelangen Investoren an zusätzliche Informationen über beispielsweise die geografische Aufstellung und die damit verbundenen geopolitischen Risiken von Unternehmensgruppen. Für ethisch orientierte Investoren könnten weitere Anhaltspunkte über die Nutzung von Steueroasen und das Ausmaß der Steuerplanung bei der Investitionsentscheidung eine Rolle spielen. Ebenso könnten Reputations- und Betriebsprüfungsrisiken infolge von aggressiver Steuervermeidung eingeschätzt werden.²⁵⁷

Fraglich ist jedoch, ob Investoren auf die Country-by-Country Report-Daten zugreifen werden und wie sie diese verarbeiten werden, da vor allem große multinationale Unternehmen, die die Zielgruppe der Country-by-Country Report Vorschriften sind, bereits von umfangreichen Publikationspflichten in der EU betroffen sind. Durch weitere öffentlich zugängliche Daten, die z.B. aufgrund der CSR-Richtlinie²⁵⁸ (auf EU-Ebene) bzw. dem Nachhaltigkeits- und Diversitätsberichterstattungsgesetz (NaDiVeG; in Österreich) vorgeschrieben sind, haben Investoren und Analysten mittlerweile auf eine äußerst umfangreiche Datenbasis Zugriff. Anhand von empirischen Untersuchungen wurde zwar der aufeinander aufbauende Informationsgehalt von steuerlichen Angaben für Investoren belegt, jedoch auch, dass das Übermaß an Informationen eine Selektion für ihren Entscheidungsprozess notwendig macht. Ob der Country-by-Country Report letztendlich einen großen Nutzen für die Investoren darstellen wird, ist daher schwierig zu prognostizieren.²⁵⁹

4.2.4.6.4. Nutzen für die Öffentlichkeit und die Konsumenten

Basierend auf dem Stakeholder-Ansatz soll durch die Veröffentlichung der Country-by-Country Report-Daten, wie sie von der EU geplant ist (gemäß Berichtsentwurf des EU-Parlaments vom 4. Juli 2017²⁶⁰ sowie in der Folge 19. Dezember 2017²⁶¹, jedoch in 2018, Stand 1. Oktober noch nicht umgesetzt), der breiten Öffentlichkeit der Zugang zu den Steuerdaten der Unternehmen möglich gemacht werden, sodass diese prüfen können, ob ein Unternehmen seiner sozialen Verantwortung in Form von Steuerzahlungen in angemessener Höhe nachkommt. Durch diesen öffentlichen Druck sollen Unternehmen dazu gedrängt werden, in jedem Land Steuerzahlungen entsprechend dem Umfang ihrer jeweiligen ökonomischen Aktivität zu leisten. Idealerweise verzichten Unternehmen im Hinblick auf etwaige Reputationsrisiken sogar teilweise auch freiwillig auf die Nutzung von legalen Instrumenten der Gewinnverlagerung, die den Großteil der Steuerplanungsmaßnahmen ausmachen.²⁶²

²⁵⁷ Vgl. Dutt et al. (2017, S.26).

²⁵⁸ CSR steht für Corporate Social Responsibility

²⁵⁹ Vgl. Dutt et al. (2017, S.27).

²⁶⁰ Vgl. European Parliament (4. July 2017).

²⁶¹ Vgl. 2016/0107 (COD)

²⁶² Vgl. Dutt et al. (2017, S.27).

Voraussetzung für diese Kontrollfunktion der Öffentlichkeit ist jedoch, dass auf Basis der Country-by-Country Report-Daten verlässliche Aussagen über den Umfang der Steuerplanungsaktivitäten jedes berichtenden Unternehmens ermöglicht werden und die Öffentlichkeit über das dafür notwendige Fachwissen verfügt. Wie bereits zuvor in den Abschnitten 4.2.4.5.2.1. und 4.2.4.6.1. analysiert, ist es jedoch zweifelhaft, dass überhaupt einer dieser beiden Voraussetzungen vorliegt. Auf Basis dieser Argumentation wäre keine effiziente Ausübung der Kontrollfunktion anzunehmen.²⁶³

Aber auch wenn die Country-by-Country Report-Daten unmissverständlich über das Ausmaß der Steuerplanung berichten würden und ebenso von der Öffentlichkeit fehlerfrei interpretierbar wäre, ist es fraglich, ob der dadurch entstehende öffentliche Druck eine angemessene Methode zur Reduktion von Gewinnverlagerungsmaßnahmen repräsentiert. Da sich der Großteil der Steuergestaltungsinstrumente im legalen Rahmen bewegt, wird diese vor allem subjektiv als „akzeptabel“ oder „unmoralisch“ bewertet. Dies schließt somit ein einheitliches Verständnis aus und wodurch wiederum der Rechtsstaatlichkeit widersprochen wird. Die Steuerbemessung würde sodann nicht mehr ausnahmslos auf Basis von geltenden Gesetzen erfolgen, sondern auf der Meinung und Wahrnehmung der Öffentlichkeit. Da diese schwer einzuschätzen ist und im Zeitablauf oder je nach Region variieren kann, wirkt dieser Ansatz jedoch sehr riskant.²⁶⁴

Zum Thema „Steuermoral“ der Öffentlichkeit gibt es jedoch gegenläufige Theorien. Einerseits könnte der Verzicht auf ausufernde Steuergestaltungen von der Öffentlichkeit positiv aufgefasst werden, andererseits aber auch eine gewisse Toleranz im Hinblick auf Steuergestaltungen bestehen, da diese geringere Produktpreise ermöglichen. Daher kann nicht definitiv prognostiziert werden, wie die Öffentlichkeit und die Konsumenten auf die Country-by-Country Report-Daten reagieren werden. Die Unternehmen werden von legaler Steueroptimierung jedoch nur Abstand nehmen, wenn diese die potenziellen Reaktionen der Öffentlichkeit, und welche Risiken dahingehend bestehen, einschätzen können. Negative Reputationseffekte können wiederum von mehreren Faktoren, wie der Unternehmensgröße, der Marktmacht, der Eigentümerstruktur und der Art der Geschäftstätigkeit beeinflusst werden. Somit können die Reputationseffekte je nach Unternehmen unterschiedlich stark ausfallen. Beispielsweise sind B2C-Unternehmen einem deutlich höheren Risiko ausgesetzt als B2B-Unternehmen oder Unternehmen, die nur einen sehr geringen Anteil an Privatkunden haben. Die dadurch unterschiedliche Reputationsauswirkung auf Unternehmen verschiedener Branchen entspricht somit nicht der eigentlichen Absicht des öffentlichen Country-by-Country Reports.²⁶⁵

Dutt et al. (2017) haben empirische Studienergebnisse zusammengetragen, welche keine einheitlichen Reaktionen seitens Kunden, Management und Investoren hinsichtlich der Veröffentlichung von Informationen über das Steuerplanungsverhalten

²⁶³ Vgl. Dutt et al. (2017, S.27f.).

²⁶⁴ Vgl. Dutt et al. (2017, S.28).

²⁶⁵ Vgl. Dutt et al. (2017, S.28).

von Unternehmen feststellen konnten. So wurden einerseits für australische Unternehmen negative Reputationseffekte in Folge der öffentlichen Wahrnehmung von Anzeichen für aggressiver Steuervermeidung festgestellt, während für US-Unternehmen keine negativen Effekte (bspw. in Form von sinkenden Umsätzen) resultierten. In einem Labor-Experiment wurde schließlich herausgefunden, dass die Reputation von Unternehmen durch die Veröffentlichung aggressiver Steuerplanung zwar Schaden davonträgt, jedoch der Verzicht auf solche Maßnahmen auch keine höhere Zahlungsbereitschaft seitens der Konsumenten bewirkt.²⁶⁶ Dies zeigt, dass die Preissensibilität bei den Konsumenten eine wichtigere Rolle als die Reputation des Unternehmens in Bezug auf dessen Steuerplanung spielt.

Die Studienergebnisse zeigen ebenso gemischte Resultate bezüglich des Managements von Unternehmen. Während britische Unternehmen aufgrund des öffentlichen Drucks ihren Publikationspflichten über Auslandstochtergesellschaften nachkamen und ihr Steuerplanungsverhalten einschränkten, wurde in Australien beobachtet, dass die Effektivsteuersätze der Unternehmen von den dortigen Publikationspflichten unbeeinträchtigt blieben. Auch hinsichtlich der Fluktuation von CEOs und CFOs in Folge von Medienberichten über aggressive Steuerplanung einzelner Unternehmen, gab es keine signifikanten Studienergebnisse.²⁶⁷

Investoren reagieren gemäß Studienergebnissen auf das Bekanntwerden von aggressiven Steuerplanungsmaßnahmen eher abgeschreckt, wodurch zumindest kurzfristig überdurchschnittliche Kursverluste der betroffenen Unternehmen resultieren. Besonders der Einzelhandel war hierbei am stärksten betroffen. Die Kurse kehrten jedoch bereits innerhalb eines Monats wieder auf das vorherige Niveau zurück. Eine weitere Beobachtung ergab eine negative Kapitalmarktreaktion für jene Rohstoffunternehmen mit Sitz in der EU, als das EU-Vorhaben über die Einführung einer Country-by-Country Report-Verpflichtung konkretisiert wurde. Auch die Auswirkungen der „LuxLeaks“, wobei es sich um die Veröffentlichung der steuermindernden verbindlichen Vereinbarungen zwischen zahlreichen internationalen Unternehmen und der luxemburgischen Finanzverwaltung handelte, wurden untersucht. Das Resultat war eine positive Kapitalmarktreaktion, was vermuten lässt, dass Investoren Informationen über rechtsichere und erfolgreiche Maßnahmen zur Steuerminimierung sogar gutheißen.²⁶⁸

Da sich die empirischen Studienergebnisse teilweise widersprechen, lässt sich hieraus kein eindeutiger Schluss ziehen, wie die Reaktion der Öffentlichkeit und der Konsumenten auf die Veröffentlichung der Country-by-Country Report-Daten vermutlich ausfallen wird. Auch die Auswirkungen auf das Management der Unternehmen sowie auf den Kapitalmarkt in Folge von Bekanntwerden von aggressiver Steuervermeidung können nicht eindeutig abgeschätzt werden. Der

²⁶⁶ Vgl. Dutt et al. (2017, S.29).

²⁶⁷ Vgl. Dutt et al. (2017, S.29).

²⁶⁸ Vgl. Dutt et al. (2017, S.29f.).

Nutzen, den sich die OECD aus der Erzeugung von öffentlichen Druck auf die Unternehmen verspricht kann jedenfalls nicht empirisch bewiesen werden.²⁶⁹

4.2.4.6.5. Mögliche gegenteilige Effekte durch den Country-by-Country Report

Es ist durchaus möglich, dass durch die Veröffentlichung der Country-by-Country Report-Daten unerwünschte gegenteilige Effekte zum versprochenen Nutzen verursacht werden. So könnten sich Unternehmen an den steueroptimal aufgestellten Konzernen orientieren und sich strukturell ähnlich aufstellen, um die Steuerquote zu senken. Auch wird dadurch der Vergleich mit dem direkten Wettbewerb und die Nutzung der Daten für ein Benchmarking ermöglicht. Von Seiten der Investoren wird ein erhöhter Druck erwartet, um das Ergebnis nach Steuerung durch Nutzung legaler Steuergestaltungsmaßnahmen zu maximieren. Sollte zudem die Gesetzgebung auf den öffentlichen Druck nicht entsprechend zeitnah reagieren, könnte dies eine Toleranz des Verhaltens der Unternehmen gleichkommen und ein weiteres Absinken der Steuermoral bewirken.²⁷⁰

Zu beachten ist ebenfalls, dass zwar einerseits, wie von der OECD vorgesehen, eine vertrauliche Übermittlung der Country-by-Country Report-Daten an die nationale Finanzverwaltung sowie in der Folge ein automatischer Austausch der länderbezogenen Berichte zwischen den teilnehmenden Staaten stattfinden soll, aber andererseits die EU jedoch die Ansicht vertritt, dass eine Publikationspflicht der Country-by-Country Report-Daten für betroffene Unternehmen nötig ist. Bei einer solchen Verpflichtung wären die veröffentlichten Country-by-Country Report-Daten jedoch auch für die Finanzverwaltungen von Drittstaaten zugänglich, wodurch ein Austausch auf gegenseitiger Basis aus Sicht der Drittstaaten überflüssig wäre. Eine Publikationspflicht von Country-by-Country Report-Daten, wie sie auf EU-Ebene geplant ist, würde sich somit nicht gerade fördernd auf die Kooperation und den Datenaustausch mit anderen Staaten auswirken.²⁷¹

4.2.4.7. Schlussfolgerungen

Auf Grundlage der vorstehenden Ausführungen lässt sich schlussfolgern, dass den betroffenen Unternehmen durch die Einführung des Country-by-Country Reports erhebliche Kosten auferlegt werden können. Vor allem überwiegen in diesem Zusammenhang die impliziten Kosten eindeutig die direkten Kosten aus der erstmaligen Implementierung und der jährlichen Erstellung und Überprüfung des länderbezogenen Berichts.²⁷²

Aufgrund der Einschränkung des Steuergeheimnisses und möglichen Reputationsverlusten basierend auf Fehlinterpretation der Öffentlichkeit durch den

²⁶⁹ Vgl. Dutt et al. (2017, S.30).

²⁷⁰ Vgl. Dutt et al. (2017, S.30).

²⁷¹ Vgl. Dutt et al. (2017, S.30f.).

²⁷² Vgl. Dutt et al. (2017, S.31).

Zugang zu sensiblen, unternehmensinternen Daten wären vor allem größere Familienunternehmen enormen Wettbewerbsverzerrungen und Standortnachteilen durch die Country-by-Country Report-Regelung ausgesetzt und ebenso stärker von den direkten Kosten betroffen.²⁷³

Obwohl der Nutzen schwer abschätzbar ist und die Kosten im Vorfeld schwer zu quantifizieren sind, wird davon ausgegangen, dass die Kosten den Nutzen überwiegen werden. Eine vertrauliche Übermittlung der Country-by-Country Report-Daten scheint jedoch für die lokalen Finanzverwaltungen und Gesetzgeber bereits ausreichend und ist lediglich mit direkten Kosten und eventuell einem erhöhten Doppelbesteuerungsrisiko verbunden. Im Vergleich zu einer Publikationspflicht würden Wettbewerbsverzerrungen und Standortnachteile vermieden werden.²⁷⁴

In diesem Zusammenhang empfehlen Dutt et al. (2017) daher zuerst die Empfehlungen der OECD in der Form von vertraulichen Übermittlungen der Daten an die nationalen Finanzverwaltungen über einen mehrjährigen Zeitraum getestet und empirisch ausgewertet werden, bevor eine Publikationspflicht von Seiten der EU eingeführt wird. Da sich die meisten Steuergestaltungen im legalen Rahmen bewegen, wir außerdem empfohlen Verrechnungspreisregelungen zu verschärfen und international zu vereinheitlichen und dabei einen höheren Fokus auf die Überwachung durch die Finanzverwaltung zu legen. Einheitlichere und effizientere Unterkapitalisierungsregelungen, deren Wirksamkeit empirisch bewiesen werden kann, könnten zudem eingeführt werden.²⁷⁵

Nachdem bereits das BEPS-Projekt und damit zusammenhängende Umsetzungen erläutert und auch die praktische Seite durchleuchtet wurde, wird nachfolgend der Hauptteil dieser Arbeit diskutiert.

5. Investitionseffekte und weitere Entwicklungen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen bzw. der Verrechnungspreisdokumentation

5.1. Unternehmensbesteuerung und Standortattraktivität

5.1.1. Entwicklung der internationalen Unternehmenssteuertarife

„Digitalisierung, Strukturwandel, internationaler Wettbewerb und die Finanzierung des Sozialstaates in einer alternden Bevölkerung fordern die österreichische Wirtschaft heraus.“²⁷⁶ Dies gilt natürlich nicht nur für Österreich. Die Höhe der Körperschaftsteuer repräsentiert dabei aus Unternehmenssicht einen wesentlichen Aspekt für die

²⁷³ Vgl. Dutt et al. (2017, S.31).

²⁷⁴ Vgl. Dutt et al. (2017, S.32).

²⁷⁵ Vgl. Dutt et al. (2017, S.32f.) iVm Evers et al. (2015, S.514f.).

²⁷⁶ Vgl. Keuschnigg (2016, S.131).

Standortattraktivität. Unternehmensbesteuerung stellt zwar eine wichtige Einnahmequelle für den Staatshaushalt dar, bremst jedoch die Investitionen und das Wachstum von Unternehmen und kann dadurch auch die Standortverlagerung ins Ausland bewirken. Zudem hemmt sie den Produktivitätszuwachs und in der Folge auch den Lohnspielraum. Insofern sind auch die Arbeitnehmer in der Folge zum Teil von der Unternehmensbesteuerung betroffen. Der Faktor Arbeit führt zu einer Kostenerhöhung und senkt somit das Ergebnis des Unternehmens.²⁷⁷

Je spezialisierter und innovativer ein Unternehmen, desto höher ist der Drang auf den internationalen Markt. Vor allem in kleinen Ländern sind die Wachstumsmöglichkeiten durch den nationalen Markt meist zu eingeschränkt und dadurch ist die Expansion auf den Weltmarkt früher oder später der logische Schritt für ein gewinnorientiertes Unternehmen. Dies kann entweder durch Export oder durch Verlagerung der Standorte ins Ausland erfolgen. Um Unternehmen zumindest im Inland zu behalten, muss die Steuerpolitik die Unternehmenssteuern somit auf einem wettbewerbsfähigen Niveau halten, damit Produktion und Beschäftigung im Inland verbleibt.²⁷⁸

International hat sich in den letzten Jahren eine Tendenz zur Senkung der Körperschaftsteuersätze bzw. auch zur Einführung von Patentboxen, worunter man eine steuerliche Vorzugsbehandlung von Erträgen aus der Nutzung von geistigen Eigentum versteht²⁷⁹, gezeigt. Langfristig gesehen birgt dies allein jedoch keine Zukunft. Vielmehr wäre die Abzugsfähigkeit von Eigenkapitalzinsen für Investitionsanreize sinnvoll und würde für die Beseitigung von steuerlichen Anreizen zur Überschuldung sorgen. Aus der Wirtschaftskrise 2006/2007 sollte eigentlich die Erkenntnis entsprungen sein, dass der Abbau von Überschuldung und eine Eigenkapitalerhöhung der Unternehmen als Sicherheit gegen Krisen angestrebt werden sollte. Auch ein Ausbau der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung oder die Einrichtung von Patentboxen könnte forschungs- und entwicklungsintensive Unternehmen entlasten, welche zu den mobileren Unternehmen zählen.²⁸⁰

Im EU-Vergleich haben sich die effektiven Unternehmenssteuersätze im Durchschnitt stark gesenkt (siehe Abbildung 10). Erhöht haben sich diese im Vergleich von 2005 und 2014 lediglich in Frankreich, Portugal, Ungarn, Zypern, Polen und Litauen. Der EU-Mittelwert hat sich in diesen 9 Jahren von ca. 23 % auf ca. 21% reduziert. Österreich lag damit im Jahr 2014 mit einem effektiven Unternehmenssteuersatz von ca. 22,5% über dem Durchschnitt der EU. Dies veranschaulicht den sogenannten Steuerwettbewerb unter den verschiedenen EU-Staaten.

²⁷⁷ Vgl. Keuschnigg (2016, S.132).

²⁷⁸ Vgl. Keuschnigg (2016, S.132).

²⁷⁹ Vgl. Englich (2017, S.577).

²⁸⁰ Vgl. Keuschnigg (2016, S.132).

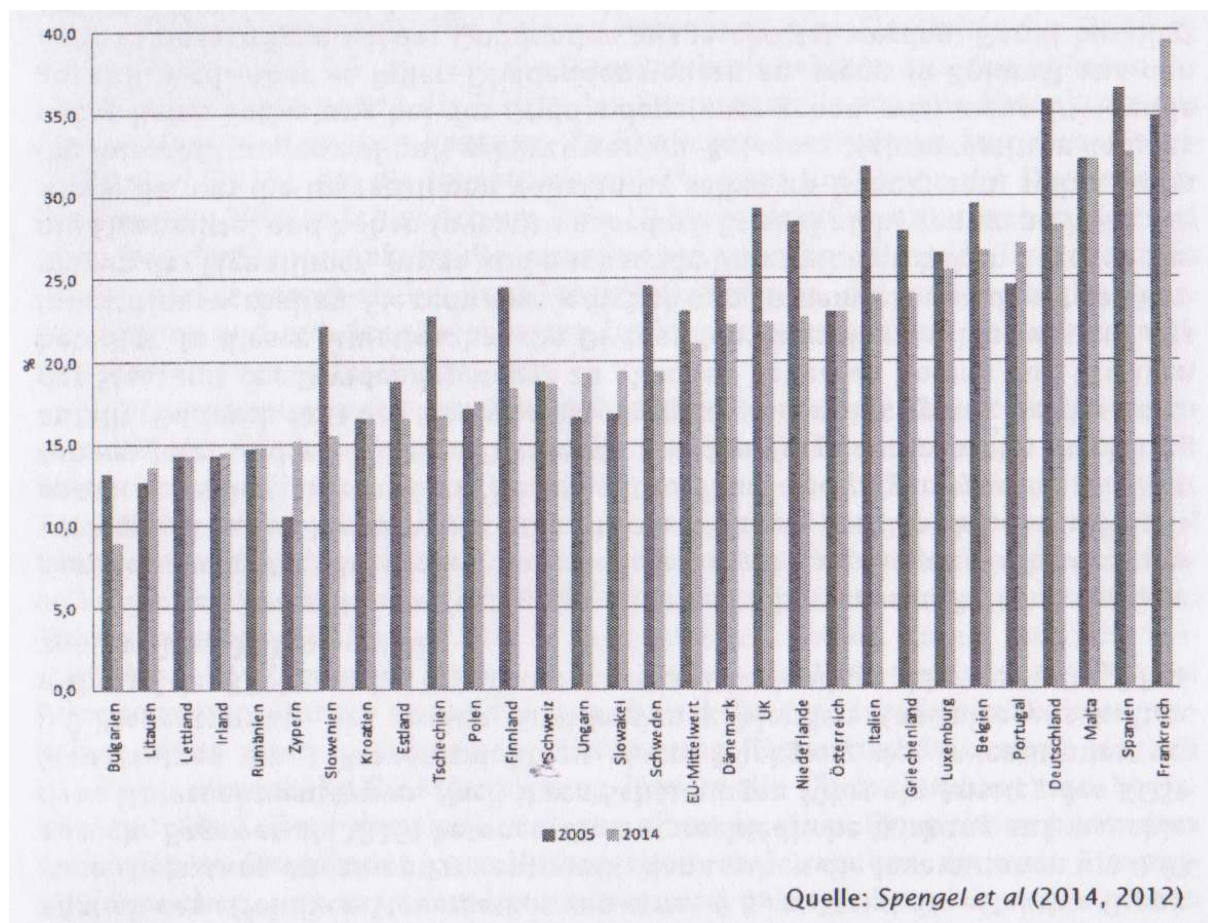


Abbildung 11: Effektive Unternehmenssteuersätze EU + Schweiz)²⁸¹

In der nachfolgenden Abbildung wird veranschaulicht, dass die Körperschaftsteuersätze im Durchschnitt einem starken Abwärtstrend folgen, wobei hier vor allem auffallend ist, dass der EU-Schnitt (ca. 22,2%) im Jahr 2015 doch deutlich unter jenem der OECD (ca. 24,9%) lag. Schreiber et al. (2018) gehen davon aus, dass trotz des Versuchs der OECD, die internationale Koordination der Unternehmensbesteuerung durch die Umsetzung des BEPS-Projekts zu stärken, sich der Steuerwettbewerb im Bereich der Gewinnsteuersätze in Zukunft sogar verschärfen wird. Auch die US-Steuerreform 2018 zeigt eine drastische Senkung des Spitzensteuersatzes für Kapitalgesellschaften von 35% auf 21% auf und erhofft sich dadurch eine höhere Standortattraktivität.²⁸² Hierbei stellt sich die Frage, wie lange dieser Trend der international fallenden Steuersätze auf Unternehmensgewinne anhalten wird bzw. ob die Staaten probate Mittel finden, um das Steuereinkommen aufrecht zu erhalten und Lücken im Staatshaushalt zu verhindern.

²⁸¹ Keuschnigg (2016, S.135).

²⁸² Vgl. Schreiber/von Hagen/Pöninghaus (2018, S.3).

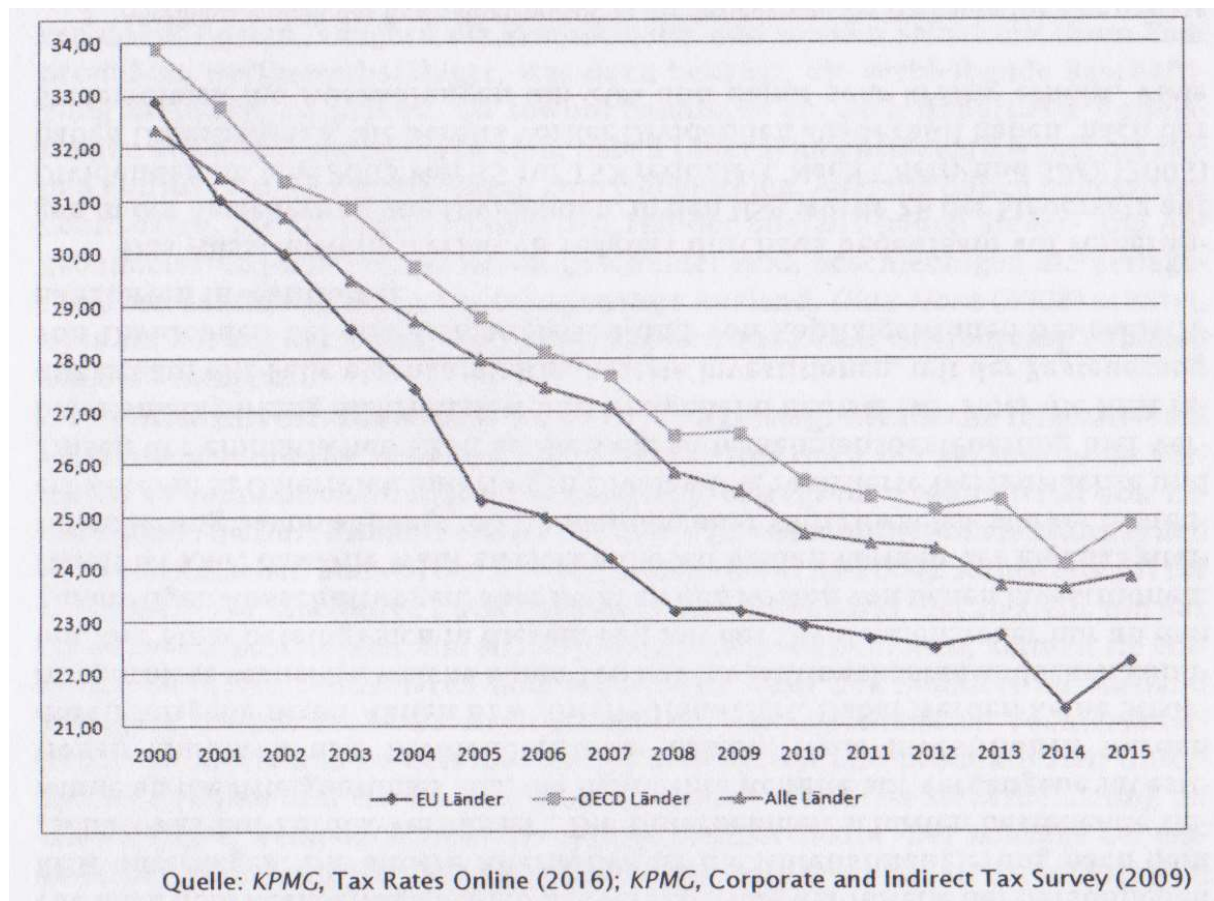


Abbildung 12: Entwicklung der gesetzlichen Körperschaftsteuersätze²⁸³

Die Spielräume von multinationalen Unternehmensgruppen durch Verrechnungspreise konzerninterne Lieferungen oder Lizenzgebühren für die Nutzung von Markenrechten und Patenten individuell anzusetzen, bewirken die Verlagerung von Gewinnen. Am Beispiel von Kapitalbesteuerung kann beispielsweise eine hoch besteuerte Tochtergesellschaft konzernintern einen Kredit bei einem Unternehmen in einem Niedrigsteuerland aufnehmen, wodurch der Gewinn im Hochsteuerland durch die Zinszahlungen reduziert wird. Durch diese Praxis entgeht den Hochsteuerländern Steuereinkommen, während die Niedrigsteuerländer daraus profitieren. Der Fremdvergleichsgrundsatz der OECD soll daher für marktübliche Verrechnungspreise sorgen.²⁸⁴

Generell lässt sich jedoch feststellen, dass unterschiedlich hohe Unternehmenssteuersätze die Verlagerung von steuerbaren Gewinnen fördern.²⁸⁵ Schätzungen zufolge bewirkt eine einseitige Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes

²⁸³ Keuschnigg (2016, S.136).

²⁸⁴ Vgl. Keuschnigg (2016, S.140).

²⁸⁵ Vgl. Keuschnigg (2016, S.141).

bereits einen Verlust von mehr als 60% der statisch berechneten Steuermehreinnahmen in der Folge durch Gewinnverlagerung.²⁸⁶

Dies zeigt, dass die alleinige Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes keine sinnvolle Lösung darstellt, um die Steuereinnahmen eines Staates langfristig zu steigern. Multinationale Unternehmensgruppen haben hierfür einen zu großen Spielraum, um den Steuererhöhungen auszuweichen. Demzufolge wären vor allem die kleinen und mittelständischen Unternehmen des entsprechenden Staates von den Steuererhöhungen betroffen, was die Machtverschiebung der Marktanteile zu multinationalen Unternehmensgruppen nur noch weiter begünstigen würde.

Kleine Staaten wiederum müssen den Nachteil der beschränkten Marktgröße mit niedrigeren Körperschaftsteuersätzen ausgleichen, um im internationalen Steuerwettbewerb einen attraktiven Standort für Unternehmen darzustellen. Dies wurde von Azémar et al (2015) anhand einer Studie bestätigt.²⁸⁷

Steuerpolitische Gestaltungsmöglichkeiten für kleine, wie auch für große Staaten bestünden jedoch z.B. im Hinblick auf

- Steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung und
- Steuerbegünstigungen für Patent-Boxen

Diese sollen nachfolgend vorgestellt werden.

5.1.2. Steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung

Die Ertragsrate aus privaten Innovationen übersteigt bei weitem jene von privaten Renditen. Dabei fallen jedoch wesentliche Erträge aus den privaten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen im Ausland an. Beispiele hierfür sind etwa der Know-How Transfer, Personaltransfer und Nachahmungseffekte, die eine Verlagerung der Innovationen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe ermöglichen. Durch die steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung wird die lokale Körperschaftsteuerbelastung reduziert, wodurch langfristig Investitionen in Ausrüstung und Jobs rentabel gemacht werden und dadurch das Unternehmenswachstum vorangetrieben wird.²⁸⁸

Anstatt sämtliche lokale Unternehmen durch eine allgemeine Senkung der Körperschaftsteuer zu entlasten, sollen hierdurch vor allem steuerliche Anreize für äußerst mobile Unternehmen, also jene, die am globalen Markt aktiv sind, gesetzt werden. Da jedoch alle Unternehmen Anspruch auf diese Forschungs- und Entwicklungsförderung erhalten, wird keines diskriminiert. Allgemein stellt diese steuerpolitische Gestaltungsmöglichkeit eine kostengünstige Maßnahme zum Ausbau der Standortattraktivität dar.²⁸⁹

²⁸⁶ Vgl. Bartelsman und Beetsma (2003) zit. nach Keuschnigg (2016, S.141).

²⁸⁷ Vgl. Azémar et al. (2015) zit. nach Keuschnigg (2016, S.142).

²⁸⁸ Vgl. Keuschnigg (2016, S.143).

²⁸⁹ Vgl. Azémar et al. (2015, S.143f.).

5.1.3. Steuerbegünstigungen für Patentboxen

Immaterielle Wirtschaftsgüter, wie Marken, Patente oder Urheberrechte stellen für die Wertschöpfung einen immer wichtigeren Beitrag dar und sind gleichzeitig äußerst mobil. Diese können von multinationalen Unternehmensgruppen leicht verlagert werden, indem sie z.B. Patente in anderen Ländern anmelden und die, aus den Nutzungsrechten der produzierenden Tochterunternehmen weltweit stammenden Gewinne, dort unter günstigen Rahmenbedingungen versteuern.²⁹⁰

Als Maßnahme gegen diese verrechnungspreistechnische Gestaltungsmöglichkeit der Konzerne, haben viele Länder Patentboxen eingeführt, um Forschungs- und Entwicklungserträge steuerlich zu entlasten und damit die nationale Bemessungsgrundlage und damit zumindest einen Teil der auf die Erträge aus immateriellen Gütern entfallende Steuer zu erhalten.²⁹¹

Evers et al (2015) haben den Vergleich von großen und kleinen Ländern bei der Anwendung von Patentboxen analysiert und kamen in der Folge zu dem Schluss, dass die kleinen Länder einen größeren Nutzen aus Patentboxen ziehen können, da die positiven Effekte aus Ansiedlungen und zusätzlichen Investitionen in immaterielle Vermögensgüter die Steuerentlastungen überwiegen. Größere Staaten können die gewährten Steuererleichterungen durch die positiven Effekte jedoch nicht kompensieren.²⁹²

5.2. Die Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage

5.2.1. Ziele und Voraussetzungen

Wie in dieser Arbeit bereits mehrmals erörtert, ist ein zentraler Aspekt der Verrechnungspreisgestaltung von multinationalen Unternehmen, sich vorteilhafte Steuerkonditionen in verschiedenen Staaten zu Nutze zu machen. Doch was wäre, wenn es ein Konzept gäbe, dass diese Probleme beseitigt oder zumindest eine einheitliche Besteuerung, die keinen benachteiligt und die Steuerschuld auf alle beteiligten Länder aufteilt? Mit dieser Thematik beschäftigt sich die EU bereits seit 2011. Diese wurde im Oktober 2016 neu ausgerollt.²⁹³

Die sogenannte „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ hat das Ziel einer einheitlichen Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Gewinns bzw. eine einheitliche Gruppenbesteuerung innerhalb der EU zu erreichen. Dieser Plan soll schrittweise in die Tat umgesetzt werden, befindet sich allerdings noch in der Entwurfsphase. Zunächst ist die Vereinheitlichung der steuerlichen Gewinnermittlung in den EU-Mitgliedstaaten infolge

²⁹⁰ Vgl. Azémar et al. (2015, S.144f.).

²⁹¹ Vgl. Evers et al. (2015, S.524f.) zit. nach Keuschnigg (2016, S.145).

²⁹² Vgl. Evers et al. (2015, S.524f.) zit. nach Keuschnigg (2016, S.145).

²⁹³ Vgl. Zourek (2012, S.763) iVm Petutschnig (2017, S.273).

des Erlasses einer „Richtlinie über eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (nachfolgend wird die gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage mit „GKB“ bezeichnet) geplant. Dafür sind erstmals die Wirtschaftsjahre, die zum 31.12.2018 enden, vorgesehen. In einem zweiten Schritt soll die Konsolidierung und Gewinnaufteilung im Rahmen der „Richtlinie über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ bis zum 31.12.2020 umgesetzt werden.²⁹⁴

Davon sollen Unternehmen und Unternehmensgruppen betroffen sein, deren konsolidierter Jahresumsatz mehr als 750 Millionen Euro beträgt, während andere Unternehmen eine Wahlmöglichkeit haben. Die Entscheidung, ob die Option zur Teilnahme am GKB-Regime wahrgenommen wird, muss die Muttergesellschaft stellvertretend für die gesamte Unternehmensgruppe gegenüber ihrem steuerlichen (EU-)Ansässigkeitsstaat mitzuteilen. Unternehmen, die dem GKB-Regime optional beigetreten sind, sind daraufhin fünf Jahre lang an dieses gebunden. Danach ist eine Verlängerung oder ein Austritt möglich. Die verpflichtend beigetretenen Unternehmensgruppen haben bereits nach Unterschreiten der Umsatzschwelle bereits die Möglichkeit wieder auszutreten. Dabei zählt jeweils das aktuell geendete Wirtschaftsjahr.²⁹⁵

Im Zuge des GKB-Regimes bildet sodann die Muttergesellschaft mit ihren „qualifizierten Tochtergesellschaften“ zuzüglich aller in der EU gelegenen Betriebstätten eine spezielle Unternehmensgruppe. Petutschnig (2017) definiert qualifizierte Tochtergesellschaften als *„alle Tochter- und Enkelgesellschaften, von denen die Muttergesellschaft mindestens 50% der Stimmrechte sowie mindestens 75% des Gesellschaftskapitals bzw. der Ansprüche auf Gewinnbeteiligung unmittelbar oder mittelbar hält“*.²⁹⁶

Die Ermittlung der Stimmrechte erfolgt anhand des „The winner takes all“-Prinzip, wobei unmittelbare Beteiligungen von mehr als 50% automatisch als 100%-Beteiligung qualifiziert werden, wodurch die Entscheidungsmacht, die bereits eine einfache Mehrheit bei betrieblichen Entscheidungen besitzt, symbolisiert wird. Die mittelbare Kapitalbeteiligung wird standardgemäß über eine stufenweise Multiplikation der zwischengeschalteten Gesellschaften ermittelt.²⁹⁷

5.2.2. Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage

Anhand von der EU einheitlich vorgegebenen Gewinnermittlungsvorschriften - also unabhängig von den jeweiligen nationalen Rechnungslegungsvorschriften - sollen die Steuerbemessungsgrundlagen der einzelnen GKB-Gruppenmitglieder ermittelt werden. Dabei sollen grundsätzlich die steuerpflichtigen Transaktionen und Tatbestände einzeln ermittelt werden und Gewinn bzw. Verlust erst nach deren

²⁹⁴ Vgl. Petutschnig (2017, S.273).

²⁹⁵ Vgl. Petutschnig (2017, S.273f.).

²⁹⁶ Vgl. Petutschnig (2017, S.274).

²⁹⁷ Vgl. Petutschnig (2017, S.274).

Realisierung erfasst werden. Weiters sollen Sonderbestimmungen für Rückstellungen geplant und abweichende Wirtschaftsjahre als zulässig erachtet werden.²⁹⁸

Grundsätzlich würde dies jedoch bedeuten, dass dieses Loslösen der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage von nationalen Rechnungslegungsvorschriften sowohl eine steuerrechtliche als auch eine rechnungslegungsrechtliche Buchführung benötigen würde.²⁹⁹

Gemäß dem aktuellen GKB-Richtlinien-Vorschlag aus dem Jahr 2016 sind drei Investitionsbegünstigungen vorgesehen, die sodann innerhalb der GKB-Gruppen EU-weit einheitlich angewandt werden sollen. Diese sollen nachfolgend erläutert werden.

5.2.3. Investitionsbegünstigungen

5.2.3.1. Übertragung stiller Reserven

Für die Übertragung stiller Reserven des Anlagevermögens auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind in der GKB zwei Regelungen vorgesehen. Einerseits ergibt sich die Übertragung der stillen Reserven bei kurzlebigen Wirtschaftsgüter automatisch aus dem Zusammenspiel des Sammelpostens mit der Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne von Wirtschaftsgüter des Sammelpostens. Bei Veräußerung eines im Sammelposten enthaltenen Wirtschaftsguts reduziert der daraus resultierende Veräußerungserlös die künftige Abschreibungsbasis für die noch im Sammelposten verbleibenden Wirtschaftsgüter. Dem Sammelposten werden sodann die Anschaffungskosten des „Ersatzwirtschaftsguts“ hinzugerechnet. Zeigt sich in der Folge ein positiver Buchwert des Sammelpostens, bewirkt dies bei den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von neuen Wirtschaftsgütern bzw. der Restbuchwert, der im Sammelposten weiterhin enthaltenen Wirtschaftsgüter, eine Reduktion um die stillen Reserven und somit erfolgt die Steuerfreiheit der stillen Reserven des veräußerten Wirtschaftsguts. Der Abgang des einen Wirtschaftsguts gefolgt vom Zugang des neu angeschafften Wirtschaftsguts bewirkt automatisch eine steuerfreie Übertragung stiller Reserven, welche mit der österreichischen Bestimmung des § 12 EStG vergleichbar ist. Sollte jedoch die Abschreibungsbasis nach Abzug des Veräußerungserlöses negativ sein, so kommt es zu einer Besteuerung der, den Restbuchwert übersteigenden, aufgedeckten stillen Reserven, da der negative Betrag des Sammelpostens gewinnerhöhend ausgeglichen werden muss.“³⁰⁰

Die Möglichkeit zur steuerfreien Übertragung von stillen Reserven für die Reinvestition soll die Benachteiligung aus der Veräußerung einzeln abschreibungsfähiger Wirtschaftsgüter gegenüber dem Sammelposten verhindern. Mit Hilfe einer Übertragungsrücklage soll ermöglicht werden, dass die Ersatzanschaffung erst im Folgejahr der Veräußerung erfolgt und somit die aufgedeckten stillen Reserven auf die

²⁹⁸ Vgl. Petutschnig (2017, S.274).

²⁹⁹ Vgl. Petutschnig (2017, S.274f.).

³⁰⁰ Vgl. Petutschnig (2017, S.280).

Anschaffungskosten des Ersatzwirtschaftsguts übertragen werden können. Der Richtlinien-Vorschlag setzt dabei keine Qualitätskriterien für das Ersatzwirtschaftsgut voraus und es bestehen auch keine Einschränkungen bezüglich der Übertragbarkeit innerhalb einzelner Wirtschaftsgut-Klassen. Sollte im Folgejahr kein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft werden oder ein Austritt aus dem GKB-Regime erfolgen, so hat der Steuerpflichtige eine Anpassung der bisherigen Begünstigungen vorzunehmen, indem die Übertragungsrücklage zuzüglich eines Strafzuschlags iHv 10% der stillen Reserven gewinnerhöhend aufzulösen ist.³⁰¹

5.2.3.2. Forschungsfreibetrag

Innerhalb des GKB-Regimes sind neben den bereits abzugsfähigen Aufwendungen für Forschung und Entwicklung zusätzlich noch einmal 50% davon abzugsfähig. Davon betroffen sind, wie auch in § 4 Abs. 4a Z 4 EStG definiert, die Grundlagenforschung, die angewandte Forschung sowie die experimentelle Forschung.³⁰² Hiervon ausgenommen sind jedoch Kosten für die Anschaffung von beweglichen körperlichen Wirtschaftsgütern.³⁰³

Für große Forschungsaufwendungen ist eine betragliche Begrenzung vorgesehen. So ist ab einem jährlichen Volumen von mehr als 20 Mio. Euro der überschreitende Betrag nur noch zu 25% abzugsfähig. Kleine Startup-Unternehmen erhalten hierbei im ersten Jahr eine bevorzugte Behandlung. So sind die ersten 20 Mio. an Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sogar zu 100% abzugsfähig. Als Startup-Unternehmen werden im GKB-Richtlinienvorschlag kleine, nicht börsennotierte Unternehmen, die

- weniger als 50 Arbeitnehmer beschäftigen,
- einen Jahresumsatz und/oder eine Bilanzsumme von maximal 10 Mio. Euro vorweisen können,
- seit maximal 5 Jahren im Handelsregister eingetragen sind,
- nicht durch einen Zusammenschluss entstanden sind sowie
- keine verbundenen Unternehmen haben

definiert.³⁰⁴

5.2.3.3. Freibetrag für Wachstum und Investitionen

Als dritte Investitionsbegünstigung ist seitens des GKB-Richtlinienvorschlags eine abzugsfähige Eigenkapitalzuwachsverzinsung vorgesehen. Anhand einer jährlich von der EZB bekannt gegebenen Benchmark-Rendite für zehnjährige Staatsanleihen des Euro-Währungsgebietes soll der Eigenkapitalzuwachs des entsprechenden Wirtschaftsjahres verzinst werden. Negative Benchmark-Renditen werden dabei

³⁰¹ Vgl. Petutschnig (2017, S.280).

³⁰² Siehe dazu auch Art 9 Z 3 CCTB-Richtlinienvorschlag, 2016/0337 (CNS).

³⁰³ Vgl. Petutschnig (2017, S.280).

³⁰⁴ Vgl. Petutschnig (2017, S.280).

anhand einer Untergrenze von -2% beschränkt. Der Zinsaufwand ist von der Steuerbemessungsgrundlage abzuziehen und wird vollständig steuerfrei behandelt. Bei einer Reduktion des Eigenkapitals im Vergleich zum Vorjahr ist auch die Eigenkapitalverzinsung negativ, wodurch diese gewinnerhöhend anzusetzen sind.³⁰⁵

Für die Definition des Eigenkapitals wird entweder die EU-Bilanzrichtlinie³⁰⁶ oder das IFRS³⁰⁷ angewendet. Davon abzuziehen ist der steuerliche Buchwert der Beteiligungen an verbundenen Unternehmen. Die Kommission soll dazu ermächtigt werden Rechtsakte im Zusammenhang mit gruppeninternen Darlehen, Geld- und Sachleistungen und gruppeninterne Beteiligungserwerbe, die Übertragung von Kapital im Zuge von Liquidationen und Double-Dipping-Strukturen zu erlassen, um missbräuchliche Gestaltungen zur Optimierung des Verzinsungsbetrages zu verhindern.³⁰⁸

In den ersten zehn Jahren nach Eintritt in das GKB-Regime wird nicht der jährliche Eigenkapitalzuwachs für die Ermittlung der Eigenkapitalverzinsung herangezogen, sondern jener Zuwachs seit dem Eintritt in das Regime. Somit wird ebenfalls der Eigenkapital-„Alt“-Bestand verzinst, was in der volkswirtschaftlichen Literatur als „Allowance for Corporate Equity“-Konzept bezeichnet wird. Dieses Konzept hat das Ziel die steuerliche Bevorzugung von Fremdkapital gegenüber Eigenkapital zu reduzieren. Der Freibetrag für Wachstum und Investition soll somit einerseits für eine Senkung der Kapitalkosten für Eigenkapital-Finanzierung sorgen und andererseits den Vorteil von Fremdkapital-Finanzierungen minimieren.³⁰⁹

Empirische Untersuchungen in Staaten, die ein ähnliches System bereits umgesetzt haben, zeigen, dass ein Freibetrags für Wachstum und Investition durchaus dafür geeignet ist, den Verschuldungsgrad von Unternehmen signifikant zu senken.³¹⁰

5.2.4. Sonstige Regelungen und voraussichtliche Auswirkungen des G(K)KB-Konzepts

Der GKB-Richtlinien-Vorschlag enthält zudem Regelungen zur Wegzugsbesteuerung, eine allgemeine Missbrauchsbestimmung, eine CFC-Regel, Regelungen zu hybriden Gestaltungen, eine Switch-Over-Klausel und eine Zinsschranke, die den Inhalten der EU-Anti-BEPS-Richtlinie entsprechen. Weiters sind eigenständige Verrechnungspreisregelungen enthalten.³¹¹ Die EU-Anti-BEPS-Richtlinie wurde 2016 mit der Absicht erlassen, Steuervermeidungspraktiken, die geeignet sind, sich unmittelbar auf das Funktionieren des Binnenmarkts auszuwirken, zu bekämpfen.³¹²

³⁰⁵ Vgl. Petutschnig (2017, S.280).

³⁰⁶ Vgl. RL 2013/34/EU

³⁰⁷ Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 19.7.2002, EU Parlament & Rat

³⁰⁸ Vgl. Petutschnig (2017, S.280).

³⁰⁹ Vgl. Petutschnig (2017, S.280).

³¹⁰ Vgl. Petutschnig (2017, S.280f.).

³¹¹ Vgl. Petutschnig (2017, S.281).

³¹² Siehe dazu 2016/1164/EU.

Aus der Sicht des österreichischen Körperschaftsteuerrechts würde eine Umsetzung des GKB-Konzepts einen Systembruch darstellen, da einige Details der nationalen Rechtslegung unbekannt sind. Darunter würden vor allem die Sammelabschreibung kurzlebiger Wirtschaftsgüter und die betraglich eingeschränkte Forderungsabschreibung fallen. Der steuerliche Vorteil für österreichische Unternehmen ist jedoch ebenso schwer abzuschätzen wie die potentiellen Einnahmenverluste der österreichischen Finanzverwaltung.³¹³

Die Investitionsbegünstigungen werden zweifelsohne einen Vorteil für die Unternehmen darstellen, da derartige Regelungen entweder noch nicht oder nur im geringen Umfang (z.B. Forschungsfreibetrag) im nationalen Steuersystem existieren. Die Auswirkung der Abschreibungsregelungen kann nicht pauschal beurteilt werden und kann abhängig von den im Unternehmen genutzten Wirtschaftsgütern sowohl positive als auch negative Effekte auf die Höhe der Steuerlast haben.³¹⁴

Mit der Abschaffung von außerplanmäßigen Abschreibungen bzw. Teilabschreibungen ergeben sich für die Unternehmen definitiv Nachteile. Weiters werden sich die Herstellungskostendefinition (exklusive Gemeinkosten) mit einem folgendermaßen höheren steuerlich abzugsfähigen Aufwand im Jahr der Herstellung sowie die Rückstellungsdefinition (Abschaffung der Drohverlustrückstellungen), die zusammen mit der Marktbewertung von zu Handelszwecken gehaltenen Finanzinstrumenten die Steuerbemessungsgrundlage erhöhen, nachteilig für die Unternehmen auswirken. Auch die Anti-BEPS-Richtlinie wird vermutlich die Steuerlast erhöhen.³¹⁵

Der Richtlinien-Vorschlag wurde in der Folge im März 2018 erneut adaptiert und schließlich dem EU-Parlament zur Begutachtung vorgelegt.³¹⁶ Es bleibt daher abzuwarten, ob das GKB-Konzept letztendlich in die Tat umgesetzt wird.

6. Wahrnehmung der Verrechnungspreisdokumentationsreform aus Unternehmenssicht

6.1. Grundsätzliche Einstellung zum BEPS-Aktionsplanpunkt 13

Der BEPS-Aktionsplanpunkt 13 wird von Unternehmen sehr ernst genommen und hat diese bereits vor der lokalen Umsetzung dazu bewegt proaktiv zu werden, indem in vielen Ländern die Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften eingehalten und im Zuge dessen der dreistufige Dokumentationsansatz durchgeführt wurde. Als

³¹³ Vgl. Petutschnig (2017, S.281f.).

³¹⁴ Vgl. Petutschnig (2017, S.282).

³¹⁵ Vgl. Petutschnig (2017, S.282).

³¹⁶ Vgl. Delivorias (15. 6. 2018, S.1).

Orientierungspunkt wurde in der Vergangenheit grundsätzlich der Abschlussbericht der OECD zum BEPS-Aktionsplanpunkt 13 herangezogen. Seit der Aktualisierung der OECD-Richtlinien im Jahr 2017, der Einführung des VPDG sowie der zugehörigen Durchführungsverordnung in Österreich, wurden die Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation immer konkreter und umfangreicher. Big4-Kanzleien, wie z.B. Deloitte, unterstützen daher Unternehmen bei dem Erstellungsprozess mit ihrem Know-How und globalem Netzwerk bei internationalen Verrechnungspreisprojekten.³¹⁷

6.2. Bedenken der Unternehmen

Auch jene Unternehmen, welche noch nicht von der lokalen Gesetzgebung in die Pflicht genommen werden, die Verrechnungspreisdokumentation jährlich zu erstellen, sind sich der Tatsache bewusst, dass bereits in naher Zukunft die BEPS-Aktionsplanpunkte Schritt für Schritt in den OECD-Mitgliedstaaten umgesetzt werden. Um Unternehmen zusätzlich zu motivieren, die Gesetzgebung einzuhalten, sollen Strafen nicht ausgeschlossen werden.³¹⁸

Bezüglich der Vertraulichkeit von Steuerdaten, die im Zuge des Country-by-Country Reports an die Finanzbehörden übermittelt und unter diesen ausgetauscht werden sollen, bestehen von Seiten der Unternehmen Bedenken. Jedoch sind jene Daten, die im Zuge dessen übermittelt werden sollen, bloße Unternehmenskennzahlen, die ebenfalls über die jeweiligen Jahresabschlüsse, die jährlich beim Firmenbuch offengelegt werden müssen, abrufbar wären. Auch über Datenbanken, wie „Amadeus“ oder „Orbis“, welche in der Verrechnungspreisberatung häufig verwendet werden, sind diese Daten ermittelbar. Es handelt sich somit lediglich um eine Bündelung der einzelnen Daten, um diese übersichtlicher für die Finanzbehörden zu machen. Da diese Daten jedoch nur auf Länderebene dargestellt werden, sind die Daten der einzelnen Gesellschaften oft nicht wirklich ersichtlich.³¹⁹

In der Verrechnungspreispraxis wird eher das Risiko gesehen, dass Behörden die erhaltenen Daten falsch interpretieren könnten. Eine kritische Herangehensweise an die aggregierten Unternehmensdaten sollte daher einer voreingenommenen Durchführung einer Betriebsprüfung entgegenstehen. So kann z.B. ein Unternehmen in einem Land einen geringen und in einem anderen einen sehr hohen Umsatz bzw. Gewinn pro Mitarbeiter verzeichnen, was zwar ein Indiz für aggressive Steuerplanung sein kann, aber nicht notwendigerweise automatisch so interpretiert werden sollte, als ob hierdurch Verstöße im Verrechnungspreisbereich vorliegen müssen.³²⁰

Von den Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften sollen vor allem multinationale Unternehmensgruppen in die Pflicht genommen werden. Jedoch

³¹⁷ Siehe Interview Holzinger (4. 4. 2016). iVm Deloitte 2018, <https://www2.deloitte.com/at/de/seiten/steuerberatung/dienstleistungen/verrechnungspreise.html>, [letzter Zugriff am: 1. Oktober 2018].

³¹⁸ Siehe Interview Holzinger (4. 4. 2016).

³¹⁹ Siehe Ebenda

³²⁰ Siehe Ebenda

werden auch kleine und mittelständische Unternehmen, welche international tätig sind, betroffen sein. Da jedoch bereits in vielen anderen Ländern Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften implementiert wurden, sind international tätige Unternehmen sowieso bereits seit einiger Zeit von jährlichen Berichtspflichten betroffen. Insofern sollte dies keine große Neuerung für besagte Unternehmen darstellen und eine konzernweite Verrechnungspreisdokumentation somit auch kein Problem darstellen. Der damit zusammenhängende bürokratische Aufwand wird jedoch vor allem die kleinen und mittelständischen Unternehmen vor eine Herausforderung stellen, weshalb zumindest eine Entlastung dieser Unternehmen durch die relativ hohem Umsatzschwellenwerte des Country-by-Country Reports vorgesehen ist.³²¹

6.3. Erste merkbare Effekte durch das BEPS-Projekt

Das BEPS-Projekt der OECD hat die Unternehmen bereits frühzeitig darüber in Kenntnis gesetzt, wie die Finanzverwaltungen in Zukunft Schritte setzen werden, um Steueroptimierung einzudämmen. Durch die erhöhte Kontrolle der OECD-Staaten und die Thematisierung in den Medien bzw. der Presse wollen Unternehmen nicht negativ auffallen und Reputationsverluste vermeiden. Trotzdem wird Steueroptimierung mit Sicherheit weiter betrieben werden, solange sich Möglichkeiten dafür ergeben.³²²

Dadurch, dass sich auch die Finanzbehörden stärker mit der Verrechnungspreisthematik beschäftigen, soll erhöhte Transparenz gefördert werden. Durch den Country-by-Country Report könnten zwar Länder, in denen z.B. nur Finanzierungsgesellschaften oder Off-Shore Gesellschaften vertreten sind, aufgedeckt werden, jedoch waren diese Länder schon davor kein Geheimnis.³²³

6.4. Risiken und Probleme für Unternehmen bei der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation

6.4.1. Datenerhebung für die Verrechnungspreisdokumentation

Da es sich bei Verrechnungspreisdokumentation, um ein inhaltlich sehr umfangreiches Informationssammelsurium handelt, ist die Erstellung für Unternehmen nicht unbedingt einfach und schnell zu erledigen. Verrechnungspreise sind oft sehr komplex definiert und die Fremdüblichkeit dementsprechend aufwendig darzustellen.

Einer der wichtigsten Schritte zu Beginn eines Verrechnungspreisdokumentationsprojekts stellt die Datenerhebung dar. Hierbei sollen alle wesentlichen Informationen ermittelt werden, die bspw. für die Sachverhaltsdokumentation und die Angemessenheitsanalyse benötigt werden.

³²¹ Siehe Ebenda

³²² Siehe Ebenda

³²³ Siehe Ebenda

Wichtigstes Ziel bei der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation ist dabei die Vorbereitung auf eine zukünftige steuerliche Betriebsprüfung. Dementsprechend sollen die Sachverhalte auch so dokumentiert werden, wie diese zur Wahl einer bestimmten Verrechnungspreismethode und deren Anwendung durch das Unternehmen geführt haben.³²⁴

Bei der Datenerhebung für die Verrechnungspreisdokumentation ergibt sich oft die Herausforderung, dass die benötigten Unterlagen oder Informationen nicht oder nur sehr schwer verfügbar sind, wodurch ein erheblicher Effizienzverlust bei der Sachverhaltsaufnahme für die Verrechnungspreisdokumentation resultiert. Ebenso sind wichtige Ansprechpartner mit dem Wissen über die entsprechenden Geschäftsfälle oft nicht zeitnah verfügbar oder sogar nicht mehr im Unternehmen beschäftigt, was vor allem daran liegen kann, dass der Dokumentationszeitraum bereits viele Geschäftsjahre zurückliegt.³²⁵

Das Fehlen von schriftlichen Vereinbarungen betreffend konzerninterner Transaktion kann ebenfalls Schwierigkeiten bei der Erstellung bzw. Datenerhebung verursachen. Dies kann zu Diskussionen über das Verständnis und die rechtliche Würdigung des Sachverhalts mit der Betriebsprüfung führen. Bei Dienstleistungstransaktionen können die empfangenen Dienstleistungen sowie der Nutzen des Leistungsempfängers nur schwer nachgewiesen werden. Daher sollte der Steuerpflichtige bereits frühzeitig mit der Aufzeichnung von Dienstleistungsaktivitäten, die an einzelne Dienstleistungsempfänger erbracht werden, beginnen. Somit stehen bei der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation genügend Beispiele zur Verfügung, um die tatsächlich empfangenen Dienstleistungen bzw. den Nutzen des Leistungsempfängers nachweisen zu können.³²⁶

Wenn Unternehmen die Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation an Steuerberatungskanzleien ausgelagert, müssen die Unternehmen für diese Beauftragung ebenfalls zunächst die benötigten Daten vom Klienten besorgen. Die Berater wirken hier bereits unterstützend, indem sie die benötigten Daten explizit anfordern, sodass im Optimalfall eine lückenlose und einwandfreie Verrechnungspreisdokumentation entsteht. Da die Informationsgewinnung über das Unternehmen und u.a. die internen Verrechnungspreise vor allem im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen meist über Fragebögen oder Interviews stattfindet, sollte sichergestellt werden, dass die wichtigsten Ansprechpartner des Unternehmens an den für die Verrechnungspreistransaktionen relevanten Spezialfragen mitarbeiten, sodass keine Widersprüche entstehen. Falschbehauptungen in Interviews, die in der Folge mit vorgelegten Verträgen oder schriftlichen Vereinbarungen widerlegt werden, können zu vermeidbarem Mehraufwand auf beiden Seiten führen. Bei mittelständischen Unternehmen kann es zudem vorkommen, dass die Preise oft nach Gutdünken festgesetzt werden. Dies stellt

³²⁴ Vgl. Dawid (2016, S.66).

³²⁵ Vgl. Dawid (2016, S.86).

³²⁶ Vgl. Dawid (2016, S.86f.).

sich insofern als Problem dar, weil den Beratern ein Ansatzpunkt genommen wird, um die Angemessenheit der Preissetzung ermitteln zu können.³²⁷

Die Verrechnungspreissicht der Tochtergesellschaften kann im Vergleich zur Sicht der Muttergesellschaften stark divergieren. Dies erfordert daher eine beidseitige Durchführung der Funktions- und Risikoanalyse. Zudem kann es vorkommen, dass die Tochtergesellschaften ihrer Stellung im Konzern mehr oder weniger Wichtigkeit zurechnen, als sie es in Wirklichkeit für die Muttergesellschaft sind. Beraterseitig muss hier daher meist ein Mittelweg gefunden werden.³²⁸

6.4.2. Doppelbesteuerungsabkommen vs. nationale Verrechnungspreisvorschriften

Aufgrund der Vielzahl an Rechtsquellen, die mittlerweile im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisdokumentation existieren, könnte sich für Unternehmen die Frage ergeben, welches Recht für die lokale Geschäftseinheit bzw. die Unternehmensgruppe nun primär angewendet werden muss.

Durch grenzüberschreitende Transaktionen von multinationalen Unternehmensgruppen sind immer mindestens zwei Staaten involviert, wodurch sich die Unternehmen in der internationalen Sphäre des Steuerrechts bewegen. Damit unterliegen sie den Vereinbarungen zwischen den jeweiligen Ländern, den Doppelbesteuerungsabkommen sowie den Richtlinien internationaler Organisationen, wie z.B. den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (nachfolgend „OECD-VPR“).³²⁹

Da jedoch auch diverse Länder individuelle nationale Regelungen zum Thema Verrechnungspreise erlassen haben, gibt es unterschiedliche Herangehensweisen, wie sich Betriebsprüfungen je nach Land gestalten. Diese sind oft ergebnisorientiert und sollen dem Fiskus steuerliche Mehreinnahmen einbringen. Somit sind multinationale Unternehmen dem Risiko ausgesetzt, dass die Finanzverwaltung die gewählten Verrechnungspreisansätze womöglich nicht akzeptiert und in der Folge Anpassungen verlangt werden.³³⁰

Dies ist darauf zurückzuführen, dass Verrechnungspreise häufig mit großen Unsicherheiten, Graubereichen und subjektiven Annahmen verbunden sind. Betrachtet man den Fremdvergleichsgrundsatz, der das Leitprinzip der Angemessenheit von Verrechnungspreisen darstellt, so ist dieser grundsätzlich eine Fiktion, die von der Realität der Entscheidungen innerhalb von Unternehmensgruppen abweicht. Während der Fremdvergleich die Preissetzung zwischen unternehmensgruppeninternen Transaktionen und gleichartigen Transaktionen zwischen unverbundene Unternehmen untersucht, werden Entscheidungen in Konzernen in der Regel hierarchisch entschieden, wobei in der Regel andere Faktoren

³²⁷ Siehe Interview Holzinger (4. 4. 2016).

³²⁸ Siehe Interview Holzinger (4. 4. 2016).

³²⁹ Vgl. Dawid (2016, S. 5 ff.).

³³⁰ Vgl. Dawid (2016, S.7).

ausschlaggebend sind, als bei Transaktionen mit fremden Dritten. Weiters muss der Fremdvergleichsgrundsatz mangels Konkretisierung zunächst mittels methodischer Ansätze (z.B. Preisvergleich, Bruttomargenvergleich, Nettomargenvergleich) und empirischer Fremdvergleichsdaten hergeleitet werden, um Verrechnungspreise tatsächlich bestimmen zu können. Die methodischen Ansätze werden hinsichtlich deren Spezifika und Anwendung wiederum in den OECD-VPR beschrieben.³³¹

Die OECD-VPR stellen jedoch lediglich einen Verhandlungskompromiss der Finanzverwaltungen beteiligter Länder und Vertretern der Öffentlichkeit dar. Insofern ist die Anleitung für die Herstellung der Fremdüblichkeit oft sehr vage und lässt genügend Interpretationsspielraum offen. Auch wenn dies in der Regel mehr zum Vorteil des Steuerpflichtigen auslegbar ist, kann die Finanzverwaltung dadurch ebenfalls flexibel argumentieren. Dies stellt daher einen wesentlichen Unsicherheitsfaktor für Unternehmen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen dar.³³²

Hinzu kommt die Schwierigkeit vergleichbare Transaktionsdaten zwischen fremden Dritten zu finden, um einen Fremdvergleich herstellen zu können. Diese Daten werden benötigt, um eine numerische Bandbreite für Verrechnungspreise abzuleiten. Denn ohne einer entsprechenden Argumentationsgrundlage stellt es sich in der Regel schwierig dar mit der Finanzverwaltung eine Einigung zu erzielen. Deshalb ist die Nettomargenmethode die am häufigsten gewählte Methode, weil hierfür die entsprechenden Daten sehr gut verfügbar – über Jahresabschlüsse bzw. Wirtschaftsprüfungsberichte – sind und diese außerdem nachvollziehbar sind. Allerdings wird hierfür seitens der Finanzverwaltung eine wesentlich genauere Analyse der Funktionen und Risiken sowie der immateriellen Wirtschaftsgüter gefordert.³³³

6.4.3. Beweis der Angemessenheit – hohe Anforderungen seitens der Betriebsprüfung

Bittner et al. (2016) haben sich mit typischen Problemfeldern in Betriebsprüfungen (in Deutschland) befasst und dabei das Thema Verrechnungspreise als eines der Wesentlichsten herausgestrichen. Dieses hat in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen und wird durch die BEPS-Initiative und die weiterführenden überarbeiteten OECD-VPR auch immer stärker von der Betriebsprüfung ins Auge gefasst.³³⁴

Eine Umfrage von PricewaterhouseCoopers aus dem Jahr 2015 zeigte, dass mehr als zwei Drittel der Befragten Verrechnungspreisthemen als den bei weitem häufigsten Grund für Einkommenskorrekturen nannten. Davon waren die wesentlichsten Korrekturgründe Kostenumlagen und Gewinnmargen verbundener Unternehmen,

³³¹ Vgl. Dawid (2016, S.7) iVm OECD (2018b, S. 103 ff.).

³³² Vgl. Dawid (2016, S.7).

³³³ Vgl. Dawid (2016, S.7f.).

³³⁴ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.244).

aber auch Lizenzvergütungen, Zinsen aus konzerninternen Darlehen oder Cash Pools und Funktionsverlagerungen wurden thematisiert.³³⁵

Aufgrund der in der Praxis vorwiegenden Bedeutung gewinnorientierter Methoden zur Verprobung der Fremdüblichkeit sind hohe Gewinnmargen ausländischer Vertriebs- und Produktionsgesellschaften bzw. Unternehmen mit Dauerverlusten ein häufiger Streitpunkt während einer Betriebsprüfung.³³⁶ Da sich Betriebsprüfer immer mehr auf Verrechnungspreise spezialisieren, sind diese immer besser auf die zunehmende Komplexität der grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen eingestellt. Gleichzeitig hat sich in den letzten Jahren ein detailliertes Regelwerk auf nationaler und internationaler Ebene entwickelt, welches die Prüfungsatmosphäre für Unternehmen zusätzlich verschärfen kann. In den meisten Fällen werden Diskussionen mit der Betriebsprüfung im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen mittels Kompromiss gelöst, auch wenn dies womöglich zu Doppelbesteuerung führt und die Unternehmen dadurch ungünstiger aussteigen. Dies zeigt, dass die vorhandenen Konfliktlösungsmechanismen von Seiten vieler Steuerpflichtiger als kein effizientes Mittel zur Beseitigung von Doppelbesteuerung eingestuft werden. Vor allem die langen Verfahrenszeiten von Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren wirken für Steuerpflichtige eher abschreckend und benötigen daher eine Effizienzverbesserung.³³⁷

Neben der fristgerechten Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation, stellt sich bei der Betriebsprüfung vor allem die Frage der Verwertbarkeit der Dokumentation. Auch wenn die rechtlichen Mindestvoraussetzungen einer Verrechnungspreisdokumentation vom Gesetzgeber bereits hohe Anforderungen beinhalten, werden Verrechnungspreisdokumentationen im Rahmen einer Betriebsprüfung von der Finanzverwaltung Unverwertbarkeit unterstellt. Bei Vorliegen von Unverwertbarkeit hat die Betriebsprüfung die Befugnis für Schätzungen, wodurch ein strategisches Motiv gegeben sein kann. Zusätzlich bestehen in Deutschland³³⁸ für die Unverwertbarkeit jedoch auch inhaltliche Motive in folgender Hinsicht:

- Als Dokumentationssprache wurde Englisch und nicht Deutsch gewählt.
- Die verwendeten Datenbankanalysen konnten nicht reproduziert werden.
- Es liegt eine schlechte Dokumentation der verwendeten Quellen vor.
- Die Transaktion wurde nicht sachgerecht aggregiert.
- Die Dokumentierung der Preissetzung ist nicht ausreichend detailliert.
- Die Beschreibung der Funktionen und Risiken ist nicht ausreichend detailliert.
- Eine quantitative Wertschöpfungsanalyse fehlt in der Dokumentation.

³³⁵ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.244).

³³⁶ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.244f.).

³³⁷ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.245).

³³⁸ Anm.: Die Autoren haben eine Analyse aus deutscher Sicht, welche jedoch ähnlich zur österreichischen Handhabung ist, durchgeführt.

- Die Betriebsprüfung qualifiziert das entsprechende Unternehmen nicht als Routineunternehmen, wodurch die transaktionsbezogene Nettomargenmethode nicht anwendbar ist.³³⁹

Bei erster Betrachtung sind einige der beschriebenen Punkte im Vorfeld oder zu Beginn einer Betriebsprüfung relativ leicht lösbar, wodurch die Feststellung Unverwertbarkeit der Dokumentation verhindert werden könnte. Diese Lösungsansätze werden weiterführend in Abschnitt 7 behandelt.

Ein häufiger Kritikpunkt der Betriebsprüfung ist jedoch der Beweis der Fremdüblichkeit anhand eines einzigen Gewinnindikators, wie z.B. der Umsatzrendite einer Vertriebsgesellschaft. Dabei bleibt die ökonomische Analyse einzelner Transaktionen oft auf der Strecke. Ebenso wird im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung, wie z.B. bei der Beschreibung relevanter Funktionen und Risiken, nicht zwischen einzelnen Transaktionen unterschieden. Diese fehlende Transaktionsbezogenheit stellt somit für die Betriebsprüfung einen Grund für die Unverwertbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation dar.³⁴⁰

Letztendlich muss der Steuerpflichtige jedoch in seinen Aufzeichnungen nur begründen, wieso er subjektiv der Meinung ist, dass er fremdübliche Verrechnungspreise gesetzt hat. Insofern hat der Steuerpflichtige generell freie Methodenwahl um die Fremdüblichkeit zu überprüfen. Dementsprechend kann die Wahl einer ungeeigneten oder gar keiner Verrechnungspreismethode nicht die Unverwertbarkeit der Aufzeichnungen begründen. Grundsätzlich ist somit eine plausible Begründung der Fremdüblichkeit anhand von Fremdvergleichsdaten ausreichend.³⁴¹

6.4.4. Steuernachzahlungen und Strafzuschläge

In Österreich existiert ausschließlich betreffend die Verrechnungspreisdokumentation für den Country-by-Country Report eine gesetzliche Strafregelung. Wird dieser oder einzelne meldepflichtige Punkte der Anlagen 1-3 zum VPDG nicht oder unrichtig übermittelt, kann dies gemäß § 49b FinStrG als Finanzordnungswidrigkeit gewertet werden und eine Geldstrafe in Höhe von bis zu EUR 50.000,- verhängt werden. Bei zusätzlich vorliegender grober Fahrlässigkeit ist zudem noch eine Geldstrafe von bis zu EUR 25.000,- pro beteiligter Person möglich. Der Verweis auf diese Gesetzesstelle ist jedoch weder im VPDG noch in der zugehörigen Durchführungsverordnung angeführt.³⁴²

Bezüglich der verspäteten Abgabe des Master- bzw. Local Files bestehen zwar keine offiziellen Sanktionen bzgl. einer fehlenden Abgabe, jedoch lässt eine fehlende Verrechnungspreisdokumentation für die Betriebsprüfung einen sehr großen Spielraum für Schätzungen bzw. Beurteilungen der Verrechnungspreise offen. Somit

³³⁹ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.247f.).

³⁴⁰ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.249).

³⁴¹ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.249f.).

³⁴² Vgl. § 49b FinStrG .

können Verrechnungspreiskorrekturen ohne entsprechenden Beleg für Unternehmen teuer ausfallen. Man spricht hier von „Year-End Adjustments“, welche in Folge einer Feststellung seitens der Betriebsprüfung, von dieser, aber auch von der multinationalen Unternehmensgruppe auf freiwilliger Basis vorgenommen werden können.³⁴³

Auf Basis der Verrechnungspreiskorrekturen können sodann zu Verrechnungspreisforderungen oder -verbindlichkeiten innerhalb des Konzerns resultieren. Im Falle einer Doppelbesteuerung infolgedessen empfehlen die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien im Bedarfsfall ein Verständigungsverfahren zwischen den Staaten.³⁴⁴ Dies kann Verschiebungen in Bezug auf Gewinn bzw. in der Folge der Körperschaftsteuerschuld innerhalb des Konzerns bewirken. Eine Nachzahlung von Körperschaftsteuer durch eine solche Verschiebung kann sodann in Österreich eine Anspruchsverzinsung gemäß § 205 BAO iHv derzeit 1,38% p.a.³⁴⁵ der ausständigen Steuerschuld zur Folge haben.³⁴⁶

Welche Empfehlungen für Unternehmen die genannten Probleme vermeiden oder einschränken können, werden im folgenden Kapitel behandelt.

7. Empfehlungen für Unternehmen im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisdokumentation

7.1. Fristgerechte Vorbereitung der Verrechnungspreisdokumentation

Die bereits angesprochene Wichtigkeit, dass die fristgerechte Abgabe der Verrechnungspreisdokumentation sollte von Unternehmen nicht unterschätzt werden. Denn die rechtzeitige Abgabe – bei Anforderung durch die Betriebsprüfung – kann einerseits einen Verspätungszuschlag bzw. Strafzuschlag, wie auch eine Qualifizierung als Unverwertbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation verhindern.

Um die Betriebsprüfer mit den geeigneten Verrechnungspreisdokumentationsunterlagen versorgen zu können, wird die Vorbereitung einer Verrechnungspreisdokumentation zeitnah bspw. nach der Erstellung des Jahresabschlusses empfohlen. Nicht zu empfehlen ist jedoch mit der Erstellung erst zu beginnen, wenn diese Dokumentation von der Betriebsprüfung angefragt wird.³⁴⁷ Denn gemäß § 8 Abs. 2 VPDG kann die Betriebsprüfung nach Abgabe der Steuererklärung auf Ansuchen eine 30-tägige Frist für die Abgabe des Master- und Local Files setzen. Dies erscheint aufgrund des hohen Detailgrades der

³⁴³ Vgl. Lehner und Tratlehner (2016, S. 147 ff.).

³⁴⁴ Vgl. Lehner und Tratlehner (2016, S. 148 ff.).

³⁴⁵ Vgl. § 205 BAO ; Anm.: Diese liegt immer 2% über dem Basiszinssatz, der sich am Zinssatz der EZB für Hauptrefinanzierungsgeschäfte orientiert und ist nur festzusetzen, wenn sie zumindest einen Betrag iHv EUR 50,- bewirkt.

³⁴⁶ Vgl. Leitner/Brandl/Kert (2017, S.10).

³⁴⁷ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.253).

zu beinhaltenden Informationen zeitlich zu knapp, um erst zu diesem Zeitpunkt mit der Erstellung zu beginnen.

Zudem zeigen Erfahrungen, dass die Informationsbeschaffung sich umso schwieriger gestaltet, je weiter Sachverhalte zurück liegen. Ebenso benötigt eine fundierte Angemessenheitsanalyse in der Regel eine gewisse Zeit und kann nicht immer ein zufriedenstellendes Ergebnis bewirken, wodurch höchstwahrscheinlich eine Diskussion mit der Betriebsprüfung resultiert. Daher scheint es auch nicht überraschend, dass die Unverwertbarkeit von Verrechnungspreisdokumentationen meist besonders durch kurzfristig erstellter Dokumentationen bedingt ist. Aufgrund von Ressourcenrestriktionen auf Seiten der Steuerpflichtigen muss die Verrechnungspreisdokumentation jedoch effizient erstellt werden und daher möglichst geringe Kosten verursachen. Daher ist auch oft bereits eine gut recherchierte Sachverhaltsdokumentation und eine fundierte Fremdvergleichsanalyse die beste Vorbereitung für die Diskussion mit der Betriebsprüfung. Dies scheint daher eine empfehlenswerte Investition darzustellen, da dadurch eine Menge Aufwand und mühsame Diskussionen mit der Betriebsprüfung vermieden werden können.³⁴⁸

7.2. Proaktive Kommunikation des gewählten Ansatzes und zügige Bereitstellung von Informationen bei Betriebsprüfungen

Um ein möglichst gutes Betriebsprüfungsklima zu schaffen, sollte der Steuerpflichtige bereits zu Beginn, falls von der Betriebsprüfung angefordert, die Sachverhaltsdokumentation und die Angemessenheitsanalyse der Betriebsprüfung präsentieren und erläutern. Somit kann sich die Betriebsprüfung bereits vorab mit den gewählten Ansätzen der Steuerpflichtigen vertraut machen und diese entweder direkt ansprechen oder in späteren Diskussionen berücksichtigen.³⁴⁹

Zusätzlich aufkommende Fragen der Betriebsprüfung sollten zudem möglichst rasch, vollständig und konstruktiv beantwortet werden, um das Betriebsprüfungsklima nicht zu gefährden. Schriftliche Anfragen sollten vom Steuerpflichtigen auch schriftlich beantwortet werden und in Besprechungen übergeben werden, um eventuelle Verständnisfragen der Betriebsprüfung direkt zu klären. Weiters können weiterführende Erläuterungen gegeben werden und diskutieren, bevor die Betriebsprüfung in der Folge weitere schriftliche Anfragen stellen muss.³⁵⁰

³⁴⁸ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.271f.).

³⁴⁹ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.272f.).

³⁵⁰ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.273).

7.3. Verteidigung von gesetzten Verrechnungspreisen und Ansätzen mittels zusätzlicher Argumente

Es ist natürlich möglich, dass die Betriebsprüfung den Verrechnungspreisansatz des Steuerpflichtigen nicht akzeptiert und in der Folge Verrechnungspreiskorrekturen bzw. Anpassungen des zu versteuernden Ergebnisses vornehmen will. In diesem Fall sollte der Steuerpflichtige seinen Ansatz auf Basis der zugrunde liegenden Analyse verteidigen. Zweifel an der Sachverhaltsanalyse oder dem Verrechnungspreisansatz sollten eventuell anhand von weiteren Ermittlungen und Analysen geklärt werden. Diese sollten der Betriebsprüfung in der Regel in schriftlichen Stellungnahmen zugehen und gegebenenfalls im direkten Gespräch mit den Betriebsprüfern erläutert und diskutiert werden.³⁵¹

7.4. Möglichkeit eines Verständigungs-/Schiedsverfahrens zur Klärung des Sachverhalts

Die Betriebsprüfung kann anhand der geschaffenen Erkenntnisse aus den Verrechnungspreisdokumentationsunterlagen beabsichtigen mitunter signifikante Anpassungen an den Verrechnungspreisen bzw. dem zu versteuernden Einkommen vorzunehmen. In diesem Fall sollte der Steuerpflichtige mögliche Optionen für die Beseitigung der Doppelbesteuerung in einem Verständigungsverfahren/Schiedsverfahren oder eine Klage gegen eine entsprechende Festsetzung in einem Finanzgerichtsverfahren ausloten. Eine Entscheidung in dieser Hinsicht sollte noch vor dem Abschluss der Schlussbesprechung erfolgen, da die Optionen bei Nichteinigung ausschlaggebend für die Verhandlungsstrategie des Steuerpflichtigen sind.³⁵²

Welche Option der Steuerpflichtige wählt, kann entscheidend für die weitere Verhandlung werden. Erfahrungen zeigen, dass im Bereich der Verrechnungspreise eher die Beantragung eines Verständigungsverfahrens zu empfehlen ist, da durch dieses die Doppelbesteuerung vermieden werden kann, falls eine korrespondierende Anpassung im Land der Gegenseite der Transaktion tatsächlich zu einer Steuerentlastung für die Unternehmensgruppe führt. Dies ist bspw. bei einem Finanzgerichtsverfahren nicht sicher, jedoch ist dieses speziell für Behandlung von Fragen der Betriebsprüfung, die sich speziell um nationale Regularien drehen, geeignet. Unter nationalen Regularien in diesem Zusammenhang versteht man z.B. die Verwertbarkeit der Dokumentation und mögliche Strafzuschläge für den Steuerpflichtigen.³⁵³

³⁵¹ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.273).

³⁵² Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.273).

³⁵³ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.273f.).

7.5. Kompromiss mit Finanzverwaltung

Bittner et al. (2016) haben sich eine Empfehlung für Unternehmen überlegt, wann eine Kompromissfindung sinnvoll erscheint und wie man in der Regel vorgehen sollte.³⁵⁴

Sollten die beiden Parteien immer noch keine Einigung erzielt haben, sollte nach dem Austausch aller Argumente in der finalen Phase der Betriebsprüfung die Kompromissfindung stattfinden. Durch die Zusammenfassung und Gegenüberstellung der jeweiligen Positionen sollen die Möglichkeiten für eine Einigung ausgelotet werden und eine verhandelt werden. Grundsätzlich sollte sich der Steuerpflichtige jedoch nur auf eine Einigung einlassen, falls solange diese vorteilhafter als die Optionen bei Nichteinigung ist und wenn die Verrechnungspreisansätze in den betreffenden Transaktionen nicht mittels Fremdvergleichsargumenten untermauert werden können.³⁵⁵

Die Praxis zeigt jedoch, dass sich die Steuerpflichtigen oftmals, trotz Vorliegen eines verteidigungsfähigen Ansatzes, auf eine Anpassung einigen, wenn die daraus resultierenden Kosten (Steuern, Zinsen) die antizipierten Kosten eines Verständigungs- oder Finanzgerichtsverfahrens übersteigen. Ebenso werden eventuelle Folgeeffekte im Zeitraum nach der Betriebsprüfung in Erwägung gezogen. So können sich die Anpassungen der Verrechnungspreisansätze auch auf zukünftige Perioden auswirken.³⁵⁶

Die genannten Empfehlungen basieren primär aus Ergebnissen zahlreicher deutscher Betriebsprüfungen und sind als verallgemeinernd zu verstehen. Die Empfehlungen sind dadurch grundsätzlich auch für österreichische Betriebsprüfungen anwendbar, jedoch sollte die Betriebsprüfungsstrategie immer im Einzelfall beurteilt und gewählt werden. Diese ist von den spezifischen Risikofaktoren des Unternehmens sowie der Situation aufseiten der Betriebsprüfung abhängig.³⁵⁷

³⁵⁴ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.274).

³⁵⁵ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.274).

³⁵⁶ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.275).

³⁵⁷ Vgl. Bittner/Dawid/Metzner in Dawid (2016, S.275).

8. Zusammenfassung/Conclusio

In Zeiten des hohen Wettbewerbsdrucks ist auch das Steueraufkommen zum Kostenfaktor und somit ein Dorn von multinationalen Unternehmensgruppen geworden. Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung sind längst gängige Geschäftspraktiken, um die Steuerschuld von Konzernen zu minimieren.

Das in dieser Arbeit behandelte BEPS-Projekt der OECD soll diesem Trend entgegenwirken und einen der wesentlichsten immanenten Faktoren stellt in diesem Zusammenhang die Reform der Verrechnungspreisdokumentation im Rahmen des BEPS-Aktionsplanpunkt 13 dar, welche bereits in vielen Industriestaaten umgesetzt wurde bzw. in naher Zukunft umgesetzt wird. Dahingehend werden Unternehmen einige grundlegende Informationen über unternehmensgruppeninterne Informationen offenlegen müssen.

Der neue dreistufige Dokumentationsansatz, bestehend aus Master File, Local File und Country-by-Country Report, scheint auf den ersten Blick zwar sehr viele Daten offenzulegen, jedoch scheiden sich in der Praxis die Geister, ob die Reform der Verrechnungspreisdokumentation wirklich so bahnbrechend ist und ob die Informationen, die Finanzbehörden daraus erhalten, wirklich geeignet sind, effektiv Systeme zur Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung offenzulegen bzw. zu bekämpfen. Gemäß der durchgeführten Analyse des neuen Country-by-Country Reports resultieren außerdem einige Kritikpunkte, die einerseits die zusätzliche Belastung von Unternehmen und andererseits die Notwendigkeit der Publikationspflicht der Country-by-Country Report-Daten in Frage stellt.

Zukünftig scheint es jedoch möglich, dass es zu einigen Verlagerungen von Unternehmensstandorten geben, wenn auf Basis des BEPS-Aktionsplans strengere Vorschriften auf nationaler Ebene verankert werden und womöglich individuelle Steuervereinbarungen revidiert werden. Die volkswirtschaftlichen Effekte – auch auf große Industrienationen wie Frankreich oder Deutschland – wären jedenfalls nicht unwesentlich. Denn dies würde neben sinkenden Arbeitsplätzen

Der Fall „Apple“, welcher nur einen von vielen Fällen von aggressiver Steuergestaltung darstellt, die in letzter Zeit untersucht wurde und laut EU-Ermittlungen bis ins Jahr 1991 zurückreicht, hätte durch mehr Transparenz und Informationsaustausch früher untersucht bzw. aufgedeckt werden können. Immerhin war Irland bereits zu diesem Zeitpunkt EU-Mitglied (bzw. deren Vorgänger) und hätte Rede und Antwort stehen müssen bzw. sich an EU-Recht halten müssen. Daher scheint die erhöhte Transparenz, die der BEPS-Aktionsplanpunkt 13 bewirken soll, einen guten Ansatzpunkt für die Bekämpfung der Gewinnverlagerung und –verkürzung darzustellen. In Zukunft werden wohl noch einige solcher Fälle aufgedeckt werden. Doch multinationale Unternehmensgruppen, wie z.B. Apple, Google oder Starbucks, werden sich neue Wege suchen, um die Steuerquote so niedrig wie möglich halten zu können.

Es obliegt schlussendlich den Staaten selbst, ob sie sich unter dem BEPS-Projekt der OECD vereinen und weitgehend einheitliche Gesetzgebungen verankern, die geeignet sind Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung entgegenzuwirken. Die Reform der Verrechnungspreisdokumentation stellt in dieser Hinsicht sicherlich einen wesentlichen Grundstein dar, da sie vor allem für Transparenz in den Geschäftspraktiken der multinationalen Unternehmensgruppen sorgen und die Zusammenarbeit der Finanzbehörden im Rahmen eines Informationsaustauschs fördern soll.

Auch wenn Staaten keine Strafen für die Nichteinhaltung der Pflicht zur Verrechnungspreisdokumentation einführen, so werden Unternehmen und vor allem multinationale Unternehmensgruppen vermutlich ihre diesbezüglichen jährlichen Pflichten erfüllen, da eine Verweigerung der Offenlegung der Verrechnungspreispolitik und konzerninterner grenzüberschreitenden Transaktionen womöglich nähere Untersuchungen durch die Finanzbehörden zur Folge haben kann. Es bleibt abzuwarten, welche ersten Ergebnisse die OECD bzw. deren Mitgliedstaaten aus den neuen Verrechnungspreisdokumentationsdaten erzielen. Vermutlich werden basierend auf diesen Ergebnissen weitere Anpassungen des BEPS-Projekts erforderlich sein. Inwiefern sich die Reform der Verrechnungspreisdokumentation jedoch auf Unternehmen auswirken wird, wird sich in Zukunft zeigen.

Quellenverzeichnis

Beitrag

Bernwieser/Heiter (2017), In *BEPS - neue Regeln und Herausforderungen für österreichische Unternehmen*, Hrsg. Bernd Hofmann, Martin Jann, und Richard Jerabek, 30–64. Wien: Linde Verlag GmbH.

Bittner/Dawid/Metzner (2016), In *Verrechnungspreise, Grundlagen und Praxis*, Hrsg. Roman Dawid, 243–276. Wiesbaden: Springer Gabler.

Kerschner, Ina (2017), In *BEPS - neue Regeln und Herausforderungen für österreichische Unternehmen*, Hrsg. Bernd Hofmann, Martin Jann, und Richard Jerabek. Wien: Linde Verlag GmbH.

Langer, Andreas (2017), In *Transparenz und Informationsaustausch - Der gläserne Steuerpflichtige*, Hrsg. Lang/Haunold, 79–110. Wien: Linde Verlag GmbH.

Lebenbauer, Edith (2017), In *Transparenz und Informationsaustausch - Der gläserne Steuerpflichtige*, hrsg. Lang/Haunold, 1–16. Wien: Linde Verlag GmbH.

Rosar, Werner (2012), In *Handbuch Verrechnungspreise*, Hrsg. Sabine Bernegger, 179–213. Wien: Linde Verlag GmbH.

Schwerdt, Daniel (2016), In *Verrechnungspreise, Grundlagen und Praxis*, Hrsg. Roman Dawid, 163–242. Wiesbaden: Springer Gabler.

Wakounig, Svetlana (2017), In *Transparenz und Informationsaustausch - Der gläserne Steuerpflichtige*, Hrsg. Lang/Haunold, 30–50. Wien: Linde Verlag GmbH.

Buch (Monographie)

Damböck, Andreas, Roland Macho, und Norbert Schrottmeyer (2017), *Verrechnungspreisdokumentationspflichten, Dokumentationspflichten im/außerhalb des VPDG, Projektablauf zum Aufbau der Erstdokumentation, Fehlerquellen bei der Organisation, Folgen bei Verletzung der Dokumentationspflichten, Sichtweise der Betriebsprüfung, mit Musterdokumenten als Vorlage*.

Damböck, Andreas, Roland Macho, und Norbert Schrottmeyer (2018), *Verrechnungspreisdokumentationspflichten*, Wien: Linde Verlag GmbH.

Dutt, Verena, Christoph Spengel, und Heiko Vay (2017), *Der EU-Vorschlag zum Country-by-Country Reporting im Internet, Kosten, Nutzen, Konsequenzen*, München: Stiftung Familienunternehmen.

OECD (2014a), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, Paris: OECD Publishing.

OECD (2017a), *Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung*, Paris: OECD.

OECD (2014b), *Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Situationsbeschreibung und Lösungsansätze*, Paris: OECD Publishing.

OECD (2015a), *Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung*, Paris: OECD Publishing.

OECD (2018c), *Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung - aktualisierte Fassung 2018*, Paris: OECD Publishing.

OECD (2016a), *OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung - Erläuterung Abschlussberichte 2015*, Paris: OECD Publishing.

OECD (2018b), *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017*, Paris: OECD Publishing.

OECD (2015c), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, Paris: OECD.

OECD (2016b), *Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015*: OECD.

OECD/G20 (2015), *2015 Final Reports - Executive Summaries*.

Buch (Sammelwerk)

Dawid, Roman (Hrsg.) (2016), *Verrechnungspreise, Grundlagen und Praxis*, Wiesbaden: Springer Gabler.

Leitner/Brandl/Kert (Hrsg.) (2017), *Handbuch Finanzstrafrecht*, Wien: Linde Verlag GmbH.

Renner, Bernhard (Hrsg.) (2008), *Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, Gedenkschrift für Walter Köglberger*, Wien: Linde Verlag GmbH.

Gesetz / Verordnung

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO), BAO.

Bundesgesetz über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG), VPDG (2016).

Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz - FinStrG.), FinStrG.

DBA Österreich Deutschland (2018).

Einkommensteuerrichtlinien 2000, EStR 2000, Bundesministerium für Finanzen.

EStG, Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen.

Multinational Competent Authority Agreement on the exchange of Country-By-Country Reports, MCAA, OECD (2015b).

österreichische Verrechnungspreisrichtlinien 2010, öVPR 2010, Bundesministerium für Finanzen (28.10.2010).

Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, COM (2016) 685 final, 2016/0337 (CNS), Europäische Kommission.

Richtlinie (EU) 2013/34, 2013/34/EU, Rat der Europäischen Union.

Richtlinie (EU) 2016/1164, 2016/1164/EU, Rat der Europäischen Union.

Richtlinie (EU) 2016/881, 2016/881/EU, Rat der Europäischen Union.

Richtlinie (EU) 2018/822, 2018/822/EU, Rat der Europäischen Union.

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

Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34 EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, COM/2016/0198 final, 2016/0107 (COD), Europäische Kommission.

Graue Literatur / Bericht / Report

Azémar, Céline, Rodolphe Desbordes, und Ian Wooton (2015), Country Size and Corporate Tax Rate: Rationale and Empirics.

Bendlinger, Stefan (2013), *Aktionsplan der OECD gegen die Steuerflucht Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*.

DE FINANCE, Stanislas, *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union, Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning*.

Delivorias, Angelos (15. 6. 2018), *Common corporate tax base (CCTB)*.

Österreichisches Parlament (2018), *Interparlamentarische Konferenz über Stabilität, wirtschaftspolitische Koordinierung und Steuerung in der EU - Session 3: Bekämpfung der Steuerflucht*, Wien.

Hochschulschrift

Dimitrov, Melanie Tzvetelina (2010), *Der Fremdvergleichsgrundsatz im österreichischen Ertragsteuerrecht*, Diplomarbeit, Wien.

Schreiber/von Hagen/Pöninghaus (2018), *Nach der US-Steuerreform 2018: Doppelbesteuerung in Deutschland im Steuerwettbewerb*, Arbeitspapier.

Internetdokument

Bundesministerium für Finanzen (2017) Info Verrechnungspreisdokumentation, www.findok.bmf.gv.at/findok?exekution=e1s1, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

Bundesministerium für Finanzen (2018) Allgemeine Informationen zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) - Country-by-Country Reporting (CbC), https://www.bmf.gv.at/egovernment/fon/fuer-softwarehersteller/BMF_Allgemeines_VPDG.pdf?6m2kz9, [letzter Zugriff am: 4. November 2018].

Bundesministerium für Finanzen (2018) Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/oesterreichische-doppelbesteuerungsabkommen.html, [letzter Zugriff am: 10. November 2018].

Deloitte (2015) BEPS: Maßnahme 1 - Besteuerung der digitalen Wirtschaft und Entwicklung einer Umsatz-/ Mehrwertsteuerrichtlinie für B2C-Geschäfte, <https://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/beps-massnahme-1---besteuerung-der-digitalen-wirtschaft-und-entwicklung-einer-umsatz--mehrwertsteuerrichtlinie-fuer-b2c-geschaefte.html#>, [letzter Zugriff am: 10. Juli 2018].

Holzinger, Gabriele Verrechnungspreise,
<https://www2.deloitte.com/at/de/seiten/steuerberatung/dienstleistungen/verrechnungspreise.html>, [letzter Zugriff am: 1. Oktober 2018].

OECD (2016c) What is the Multilateral Competent Authority Agreement?,
<http://www.oecd.org/tax/transparency/technical-assistance/aeoi/whatisthemultilateralcompetentauthorityagreement.htm>, [letzter Zugriff am: 11. November 2018].

OECD (2015) Multilateral competent authority agreement,
<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.htm>, [letzter Zugriff am: 18. November 2018].

Interviewmaterial

Holzinger, Gabriele, 2016 BEPS Action 13, Wien.

Pressemitteilung

Europäische Kommission (30.8.2016), *Staatliche Beihilfen: Irland gewährte Apple unzulässige Steuervergünstigungen von bis zu 13 Mrd. EUR*, Brüssel.

European Parliament (4. July 2017), *Multinationals should disclose tax information in each country they operate*, Brüssel.

Zeitschriftenaufsatz

Ault, Hugh J., Wolfgang Schon, und Stephen E. Shay (2014) Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform. *Bulletin for International Taxation* (68): 275-279.

Bartelsman, Eric J. und Roel M.W.J. Beetsma (2003) Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries. *Journal of Public Economics* 87: 2225–2252.

Beck, Diana (2016) Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht. *PwC - Studien zum Unternehmens und internationalen Steuerrecht* (Band 6).

Braun, Julia und Alfons Weichenrieder (2015) Does exchange of information between tax authorities influence multinationals' use of tax havens? *SAFE Working Paper Series* (89).

Brightwell, Michael und Matthias Petutschnig (2016) Das österreichische VPDG - Ein kritischer Blick auf die Umsetzung des OECD BEPS-Aktionspunkts 13. *ÖStZ* (Heft 21 / 2016): 607-615.

Clausing, Kimberly A. (2003) Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices. *Journal of Public Economics* 87 (9-10): 2207–2223. doi: 10.1016/S0047-2727(02)00015-4.

Dharmapala, Dhammika (2014) What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting? - A Review of the Empirical Literature, Working Paper. *CESifo Working Papers* (4612).

Englisch, Joachim (2017) Steuer- und wirtschaftspolitische Bedeutung von Patentboxen im Post-BEPS-Zeitalter. *Wirtschaftsdienst* 97 (8): 577–583. doi: 10.1007/s10273-017-2179-1.

Evers, Lisa, Helen Miller, und Christoph Spengel (2015) Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations. *International Tax and Public Finance* 22 (3): 502–530. doi: 10.1007/s10797-014-9328-x.

Grinberg, Itai (2015) Breaking BEPS: The New International Tax Diplomacy. *SSRN Electronic Journal*. doi: 10.2139/ssrn.2652894.

Hines, J. R. und E. M. Rice (1994) Fiscal Paradise: Foreign Tax Havens and American Business. *The Quarterly Journal of Economics* 109 (1): 149–182. doi: 10.2307/2118431.

Huizinga, Harry und Luc Laeven (2008) International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective. *Journal of Public Economics* 92 (5-6): 1164–1182. doi: 10.1016/j.jpubeco.2007.11.002.

Keuschnigg, Christian (2016) Unternehmensbesteuerung und Standortattraktivität. *Wirtschaftspolitische Blätter* (1/2016): 131–153.

Klodt, Henning (2016) EU-Beihilferecht - Apple im Visier der EU-Kommission. *Wirtschaftsdienst* (96): 704. doi: 10.1007/s10273-016-2039-4.

Lagarden, Marting (2018) Verhaltensorientierte Verrechnungspreissetzung - Neue Wege in der Verrechnungspreisdokumentation (Teil 2). *TPI* (3/2018): 135–143.

Lehner, Martin und Sebastian Tratlehner (2016) Umsatzsteuerliche Aspekte von Year-End Adjustments. *taxlex* (5/2016): 147.

Lohse, Theresa, Riedel, und Nadine (2013) Do Transfer Pricing Laws Limit International Profit Shifting? Evidence from European Multinationals.

Petutschnig, Matthias (2017) C(C)CTB- Der neue Richtlinien-Vorschlag der EU-Kommission zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer. *RWZ* (Heft 9 /2017): 273–282.

- Schreiber, Ulrich (2015) Investitionseffekte des BEPS Aktionsplans der OECD. *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 67 (1): 102–127. doi: 10.1007/BF03372917.
- Schwaiger, Martin und Roland Macho (2017) Das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz. *tax/lex* (Heft 5/2016): 136–138.
- van der Ham, Susann und Susanne Tomson (2015) Datenerfassung für den Country-by-Country Report - Herausforderungen in der Praxis. *IWB* (Heft 22/2015): 841–851.
- Weichenrieder, Alfons J. (2009) Profit shifting in the EU: evidence from Germany. *International Tax and Public Finance* 16 (3): 281–297. doi: 10.1007/s10797-008-9068-x.
- Winter, Bernhard, Michael Kern, Hlawenka Thomas, und Karin Türk-Walter (2015) BEPS - Umsetzung der Actions naht. *RWP* (Heft 6): 144-150.
- Zourek, Heinz (2012) Die GKKB und die Angleichung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Frankreich. *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 94 (16). doi: 10.9785/ovs-fr-2012-763.

Anhang 1: Interview vom 4.4.2016 zum Thema: BEPS Action 13

Ort: Deloitte Wien Büro, 1010 Wien

Interviewpartnerin: Mag. Gabriele Holzinger – Partnerin (Transfer Pricing), Deloitte Wien

Interviewdauer: ca. 60 min

Anmerkung:

Im Zuge meines Praktikums im WS 2015 habe ich in der Verrechnungspreisabteilung von Deloitte Wien gearbeitet und auch ein Master File für einen Klienten in Zusammenarbeit mit Mag. Gabriele Holzinger erstellen dürfen. Aufgrund der bereits bestandenen Bekanntschaft wurde der Einfachheit halber beim folgenden Interview auf Förmlichkeiten verzichtet. Der Interviewer wird in der Folge mit „I“ abgekürzt, während die Interviewte mit „H“ abgekürzt wird.

I:

Gabi, wie du weißt, schreibe ich gerade an meiner Masterarbeit zum Thema „BEPS-Aktionsplanpunkt 13“ und würde dir gerne ein paar Fragen zur praktischen Seite stellen, die ich dann auch in die Arbeit mit einbauen würde. Du bist schon seit geraumer Zeit Partnerin der Abteilung Transfer Pricing und hast dir dadurch bereits einige Jahre an Know-How angearbeitet.

H:

Ja.

I:

Wie siehst du die Neuerungen, die durch den BEPS-Aktionsplanpunkt 13 umgesetzt werden - auch durch die EU in weiterer Folge?

H:

Also, Auswirkungen in Österreich oder generell auf unsere internationalen Klienten?

I:

Zunächst mal generell, später dann noch auf Österreich bezogen.

H:

Okay, also was man einfach generell sieht, ist das Unternehmen das sehr ernst nehmen, was hier passiert. Also, auch was aus dem Deloitte Netzwerk kommt, sieht man einfach, dass wenn wir jetzt Verrechnungspreisdokumentations-Projekte abwickeln, dass diese schon nach den neuen Vorgaben gemacht werden. Auch wenn die lokale Umsetzung des BEPS-Aktionsplanpunkts 13 ja in vielen Ländern noch nicht abgeschlossen ist, sieht man eigentlich, dass alle rundherum in Europa aber auch in den USA davon ausgehen, dass der BEPS-Aktionsplanpunkt 13 so kommen wird und wenn wir heute Master Files und Local Files vorbereiten, dann richten wir uns bereits nach den neuen BEPS Vorschriften.

I:

Weil du jetzt schon Master Files erwähnt hast... Ich selber weiß ja schon wie aufwendig das sein kann, so ein Master File zu erstellen. Kannst du nochmal kurz beschreiben welche Arbeitsschritte grundsätzlich erforderlich sind, um ein Master File im Endeffekt erstellen zu können.

H:

Also das Allerwichtigste bei so einem Verrechnungspreisprojekt ist generell, dass man auch immer auf Klientenseite die zuständigen Personen mit ins Boot holt, weil wenn wir eine Verrechnungspreisdokumentation machen ist das nicht so, dass das der Berater alleine machen kann. Der braucht immer ganz wichtig den Klienten dazu und muss auch engagiert sein, dass er darauf achtet, dass die notwendigen Informationen zur Verfügung gestellt werden und, dass er im Unternehmen die richtigen Ansprechpartner zeitnah identifiziert, weil einfach wir als Berater - nur rein von außen - können diese Informationen gar nicht selber beschaffen. Also brauchen wir dafür immer den Klienten. Und wie gehen wir vor? Wir erstellen in der Regel Fragebögen und anhand dieser Fragebögen fragen wir alle Informationen ab, die wir brauchen um das Master File zu erstellen. Der erste Schritte ist, dass wir mal schauen, welche Unternehmen überhaupt relevant für die Verrechnungspreisdokumentation sind – also welche Gesellschaften bei dem Unternehmen bzw. welche Länder sollen dann dieses Master File auch verwenden, welche Transaktionen gibt es in dem Unternehmen, wie

ist der Konzern aufgebaut, wie ist die Industrie in der der Konzern tätig ist, soll das Master File dann auch wirklich grundsätzlich für alle Transaktionen Gültigkeit haben oder machen wir unterschiedliche Master Files, z.B. für unterschiedliche Transaktionen weil nicht alle Unternehmen jetzt gleichermaßen immer an allen Transaktionen teilnehmen oder aber auch, gibt es einen Konzern der ganz unterschiedliche Bereiche hat. Große Industriekonzerne die haben oft viele verschiedene Schwerpunkte oder Sparten. Machen wir für unterschiedliche Sparten unterschiedliche Master Files, das macht auch Sinn, weil wie gesagt in einer Sparte kann jetzt das wirtschaftliche Umfeld oder eben das Konkurrenzumfeld ganz anders sein als in der nächsten Sparte und so weiter. Also das versuchen wir einfach schon im Vorfeld mit dem Kunden zu erheben und die vielen Detailinformationen, die wir dann für das Master File brauchen, erheben wir dann anhand von Fragebögen.

I:

Neben dem Masterfile gibt es ja dann auch noch das Local File, was für die lokale Betriebsstätte oder das lokale Unternehmen dann verfasst wird, und dann auch noch das Country-by-Country Report, was allerdings nur Unternehmensgruppen ab EUR 750 Mio. Umsatz betrifft. Was muss man bei diesen beiden Dokumentationen dann generell in der Praxis beachten?

H:

Also ich sehe in der Praxis das dem Local File eigentlich eine viel größere Bedeutung zukommt als in der Vergangenheit, weil meines Erachtens früher die einzelnen Transaktionen und das Benchmarking bereits sehr oft im Master File abgedeckt waren und man im Local File dann wirklich sehr oft extrem schlank gehalten hat, dann nur mehr allgemeine Informationen über die lokale Tochtergesellschaft gegeben hat, aber dann in weiten Teilen, auch was die Funktions- und Risikoanalyse betrifft, was Benchmarking betrifft, dann ganz oft nur mehr auf das Masterfile verwiesen wurde und jetzt ist ja grundsätzlich vorgesehen, dass die Transaktionen selber im Masterfile bestenfalls genannt werden, die wesentlichen Unternehmensverträge, aber eigentlich wirklich das Benchmarking und die konkrete Funktions- und Risikoanalyse für die Transaktionen in die die Tochtergesellschaft einbezogen ist, so wie eben auch das Benchmarking für die konkrete Transaktion dass das jetzt eigentlich in das Local File wandert, also das heißt im Local File stehen heute sehr oft eher allgemeine Informationen drin, während in Zukunft im Local File wirklich die Transaktion im Detail beschrieben ist und auch das Benchmarking gemacht ist. Country-by-Country Report ist etwas das die Töchter ja gar nicht so sehr betreffen wird, betrifft eher das Headquarter. Es ist also davon auszugehen, dass immer das Headquarter das Country-by-Country Report macht, wenn das Headquarter in einem Land angesiedelt

ist, wo das Country-by-Country Report umgesetzt wird und auch da ist die Frage: Werden es die Unternehmen schaffen, dass sie alle Informationen, die sie für das Country-by-Country Report brauchen einfach aus den Reports ableiten können oder müssen die auch z.B. Fragebögen entwickeln die sie den Tochtergesellschaften zur Verfügung stellen, um alle Informationen, die am Ende des Tages in das Country-by-Country einfließen, dann auch abdecken können.

I:

Wir haben ja vorher schon kurz darüber gesprochen, dass man im Zuge der Datenerhebung auch mit dem Klienten persönlich spricht. Welche Probleme treten da meistens in der Praxis auf? Was hast du schon in diesem Zusammenhang erlebt?

H:

Meinst du bezüglich Master File und Local File?

I:

Ja, grundsätzlich.

H:

Viele Dinge haben wir erlebt... Wir haben z.B. erlebt, dass sehr viele Klienten selber oft gar nicht mehr wissen wie sie ihre Preise festsetzen. Also bevor wir noch über eine Methode sprechen, über eine Verrechnungspreismethode, sehen wir sehr oft, vor allem bei mittelständischen Unternehmen, die setzen einfach ihre Preise so fest, wie sie glauben, dass es richtig ist, dass z.B. das Tochterunternehmen noch gut leben kann und auch für das Mutterunternehmen noch vertretbar ist bzw. zu einem Gewinn führt, aber die denken über eine Methode überhaupt gar nicht nach. Sie sagen halt, naja, da kommt ein Kundenauftrag und dann überlegen wir halt - was könnten wir dem Kunden verrechnen - und dann im zweiten Schritt überlegen wir halt - was trägt die Tochter - und das ist für uns als Berater oft wirklich schwierig, weil einem ja irgendwie auch der Ansatzpunkt fehlt. Wo beginnt man? Also die denken gar nicht darüber nach, was sind meine Kosten und wie mache ich Cost Plus (Anm: Kostenaufschlagsmethode)? Das ist wirklich sehr historisch gewachsen und die setzen Preise manches Mal einfach so fest wie es das Bauchgefühl ihnen sagt. Das ist ein Problem. Das zweite Problem ist, dass sich solche Projekte aus zeitlicher Hinsicht auch total lange ziehen, weil ihnen auf Unternehmensebene einfach nicht die

notwendige Priorität eingeräumt wird. Also das heißt da beginnt man mal, mit einem Projekt Kick Off und dann passiert Monate nichts, dann macht man einen neuen Anlauf und das Problem ist halt, dass dazwischen einfach sehr viele Informationen verloren gehen. Je länger ein Projekt dauert, desto größer ist die Gefahr, dass man entweder nochmal irgendwas doppelt machen muss, nochmal eine extra Schleife einzieht, weil man sich ja überhaupt nicht mehr erinnern kann, wo hat man überhaupt aufgehört. Und was sehen wir auch oft, dass einfach die Beurteilung aus Verrechnungspreissicht der Töchter, dass das aus der Sicht der Mutter vollkommen anders ist, also auch wenn wir eine Funktions- und Risikoanalyse machen, die muss immer beidseitig sein, und wenn man jetzt die Tochtergesellschaft fragt was sie alles macht, welche Risiken sie trägt, welche Entscheidungen sie treffen kann, dann weicht das oft stark davon ab, von dem Bild das die Muttergesellschaft hat. Geht in beide Richtungen: Manchmal ist es so dass die Tochtergesellschaften glauben, dass sie wahnsinnig wichtig sind, dass sie viel autarker sind als das die Muttergesellschaft sieht, manchmal ist das aber auch umgekehrt. Und das ist halt unsere Aufgabe, dass wir das irgendwie auch herausfinden, wo liegt denn jetzt die Wahrheit und in der Regel liegt die Wahrheit irgendwo dazwischen.

I:

Was ich noch aus der Erfahrung weiß, dass Thema Sprachbarriere könnte vielleicht auch noch dazukommen?

H:

Dazu muss ich sagen, dass wir zumeist Englisch als Dokumentationssprache nehmen und die meisten international tätigen Konzerne können schon Englisch. Da ist dann eher die Gefahr, dass wir dann z.B. das Master File oder auch die Local Files auf Englisch erstellen und dann müssen diese Files nochmal in die Landessprache übersetzt werden und dass wir halt dann oft keine Kontrolle mehr darüber haben, ob diese adäquat übersetzt worden ist, also ob die Aussage die gleiche ist, aber sonst sehe ich eigentlich aus meiner praktischen Erfahrung die Sprachbarriere ist eigentlich noch die geringste... Eher die Gefahr, dass eben oft Dinge in Interviews behauptet werden und wenn man dann einen Nachweis verlangt, dass es in Wirklichkeit so ist, dass eigentlich die tatsächlichen Abläufe oft ganz anders sind als vielleicht der Geschäftsführer oder der Abteilungsleiter glaubt.

I:

Wir haben ja vorher schon folgendes Thema angesprochen - wie sich die BEPS-Aktionsplanpunkt 13 grundsätzlich auswirkt. Kommen wir mal auf den Wirtschaftsstandort Österreich zurück. Wie siehst du die Auswirkungen auf Österreich im Einzelnen?

H:

Also in Österreich führt BEPS-Aktionsplanpunkt 13 jetzt sicher einmal dazu, dass wir zum ersten Mal wirklich gesetzliche Regelungen bekommen was Verrechnungspreisdokumentation betrifft. Also ich glaube das steht einfach fest, da steht nur mehr in den Sternen wann diese Bestimmungen jetzt endlich veröffentlicht werden. Also eigentlich warten wir ja seit dem Herbst darauf... Jetzt haben wir erfahren - letzte Woche - dass es nochmal verschoben wird – wird man sehen. Also ich finde es eigentlich vorteilhaft, weil bisher ist es eher so ein Graubereich. Es gibt keine wirklichen Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften, man merkt aber am Verhalten der Finanzbehörde, dass eigentlich eine Verrechnungspreisdokumentation schon erwartet wird, wenn es zu einer Betriebsprüfung kommt. Es ist aber nicht so ganz klar was muss da überhaupt drinnen stehen, was sind so die Mindestanforderungen. Daher bin ich eigentlich der Meinung, dass wenn wir endlich mal eine gesetzliche Regelung haben, dass es dann zumindest eine Rechtssicherheit gibt auch für den Steuerpflichtigen und man eigentlich weiß, okay, so ist es jetzt zu machen, wenn ich meine Mindestanforderungen erfülle und dann habe ich zumindest mal aus formaler Sicht alles getan, was zu tun ist und dann würde man einfach schauen wie die Behörde das akzeptiert oder rechtlich würdigt.

I:

Wir haben ja schon festgestellt, dass Deloitte in der Beratungsabteilung durch diesen BEPS-Aktionsplanpunkt 13 natürlich auch einen höheren Aufwand hat. Welche zusätzlichen Services bietet Deloitte im Rahmen dieser Neuerung den Unternehmen an?

H:

Was wir auf jeden Fall anbieten können ist ein Tool, dass wir entwickelt haben, Deloitte International hat ein Tool entwickelt. Das sogenannte Deloitte CDX – da können

Unternehmen einfach einsteigen und einmal selbst probieren. Anhand von echten Daten oder anhand von Dummy-Daten, wie würde denn das Country-by-Country Report ausschauen, wenn ich das einmal eingebe. Dann werden gewisse Kennzahlen errechnet, wo man einfach auch versucht zu simulieren und Auswertungen zu bekommen, die die Finanzbehörde allenfalls durchführt, um einfach dann, ja gewisse Aussagen aus dem Country-by-Country Report abzuleiten. Also beispielsweise, wenn sich da zeigt, dass da irgendwo ein sehr hoher Gewinn erzielt wird, aber keine Mitarbeiter vorhanden und dort ist auch keine Steuerbelastung in diesem Land, könnte das natürlich die Aufmerksamkeit der Behörde auf sich ziehen und umgekehrt genauso, wenn ich irgendwo irrsinnig viele Leute habe, aber z.B. nur sehr wenig Umsatz, könnte man sich genauso fragen, naja, ist der Gewerkschaftspunkt richtig verteilt. Was wir noch haben ist der sogenannte BEPS-Accessor, das ist auch ein Risikoevaluierungstool, wo man einfach anhand der Beantwortung von verschiedenen Fragen einmal austesten kann wie weit das eigenen Unternehmen im Bereich auf BEPS - und da geht es nicht nur um den Aktionsplanpunkt 13, sondern BEPS allgemein - schon vorbereitet ist, also wo man dann am Ende des Tages, wenn man das alles ausgefüllt hat, dann anhand eines Ampelsystems eine erste Einschätzung bekommt, okay in dem Bereich, z.B. im Bereich Betriebsstätten da ist man schon gut aufgestellt, aber in einem anderen Bereich z.B. hybride Finanzierungen ist man noch gar nicht vorbereitet. Das kann man mit diesem Tool machen und woran Deloitte auch arbeitet, weil einfach Dokumentation grundsätzlich einen höheren Stellenwert durch den BEPS-Aktionsplanpunkt 13 einnehmen wird, aber auch durch die Entwicklungen auf EU Ebene, dass wir für Klienten Tools entwickeln, auch gewisse Modularsysteme, wo die Klienten selber mit Anleitung oder mit Unterstützung von Deloitte, aber stark vereinfacht Dokumentationen aufsetzen können. Deloitte hilft dabei diese Module zu befüllen, jedoch kann der Klient dann die Dokumentation im konkreten Fall für die konkrete Gesellschaft im Land X dann selber fertigstellen; wenn er meint: „Okay, für die bulgarische Gesellschaft, welche nur Vertrieb macht, brauch ich Modul 1, 2 und 3, stopple das zusammen und die Dokumentation kommt heraus.“ Somit kann man die Dokumentation automatisiert erstellen, um dadurch nicht alles doppelt und dreifach machen zu müssen.

I:

Stichwort „Vorbereitung“: Die ersten Entwürfe von BEPS sind ja schon seit einigen Jahren online, d.h. es war schon länger absehbar was jetzt genau auf die Unternehmen zukommt. Wie haben sich die Unternehmen dann eben entsprechend vorbereitet oder was ist deine persönliche Auffassung wie sie sich vorbereitet haben?

H:

Auf BEPS allgemein oder auf Action 13?

I:

Nur auf Action 13.

H:

Ich muss ganz ehrlich sagen, ich glaube den Unternehmen war irgendwie klar, dass von diesen vielen Actions, die der BEPS-Report vorgesehen hat, die Action 13, wahrscheinlich die ist, die am einfachsten und am schnellsten implementiert werden kann. Wir haben auch bemerkt, dass sehr viele Unternehmen, die heute noch keine Dokumentation haben und die sich mal gedacht haben: „Solange das nicht bei uns im Gesetz steht, brauchen wir das nicht, aber wenn es verlangt wird, dann werden wir uns schon darum kümmern.“ Also, dass auch die jetzt schon anfangen darüber nachzudenken und umzudenken. Aber ich glaube alleine die BEPS Action 13 macht es nicht aus, es muss einfach global - auch im österreichischen Gesetz - implementiert werden, um die österreichischen Unternehmen dann halt wirklich nochmal in die Pflicht zu nehmen.

I:

Stichwort „lokale Gesetzgebung“: Ich habe mich versucht auch beim Thema Strafen einzulesen, wie der Gesetzgeber dagegen vorgehen will, wenn sich die Unternehmen nicht daran halten, an die Verrechnungspreisdokumentation, hab da aber eigentlich nur die deutsche Regelung gefunden, weil es die in Österreich noch nicht gibt. Die Deutschen sagen eben, dass von Seiten der Finanzverwaltung Strafzuschläge von bis zu 10% auf die Verrechnungspreis- bzw. Gewinnkorrektur möglich sind oder eine Schätzung der Gewinnkorrektur zu Lasten des Steuerpflichtigen oder bis zu EUR 1 Mio. für eine verspätete Einreichung der Verrechnungspreisdokumentation. Glaubst du das die Österreicher, sowie fast in jeder Rechtsform das so von den Deutschen übernehmen?

H:

Also was man so hört aus dem Ministerium glaube ich es nicht. Angeblich wird es keine Strafen geben, wenn die Dokumentation nicht ordnungsgemäß aufgesetzt ist oder es trotz Dokumentation zu Nachzahlungen kommt, aber ich schließe es trotzdem nicht aus. Alle Staaten brauchen Geld und bei den Verrechnungspreisen ist für den Fiskus sicherlich viel Geld zu holen, vielleicht nicht in einem ersten Schwung, aber dann vielleicht im Laufe der nächsten 2-3 Jahre wenn es nochmal deponiert wird und dann vielleicht doch auch Strafbestimmungen vorgesehen werden, um einfach die Unternehmen noch mehr anzutreiben entsprechende Dokumentationen aufzusetzen, aber bis dato ist es angeblich nicht vorgesehen.

I:

Dann habe ich noch eine Frage was die Vertraulichkeit der Daten angeht, das wird ja von den Unternehmen allgemein kritisiert. Ich habe ein Zitat von Geschäftsführer Markus Kerber vom Bundesverband der deutschen Industrie gefunden, der eben meint „...Risiken bestehen beim geplanten Vorstoß, umfangreiche Steuerdaten und betriebswirtschaftliche Daten der Unternehmen zwischen den Finanzverwaltungen auszutauschen. Damit wären das Steuergeheimnis und die Vertraulichkeit von Geschäftsdaten bedroht.“ (5.10.2015)³⁵⁸

H:

Ich verstehe natürlich, dass es ein großes Thema ist, dass dieser Datenaustausch zwischen den Behörden stattfindet und, dass die Daten vertraulich behandelt werden, nur sollen im Endeffekt nur die Daten aus dem Country-by-Country Report zwischen den Behörden ausgetauscht werden. Wenn wir uns das Template vor Augen halten, also die Seite 1, da sind eigentlich alle Daten, die in der Regel aus veröffentlichten Jahresabschlüssen ablesbar sind. Also den Umsatz, das Steueraufkommen, die Anzahl der Mitarbeiter, all das sieht man grundsätzlich in einem österreichischen Jahresabschluss den man beim Firmenbuch offenlegen muss und die Jahresabschlüsse in Österreich sind beispielsweise für alle Unternehmen einsehbar und was ich halt aus meiner Erfahrung auch sehe, ist das auch in den „Amadeus“ Datenbanken oder in „Orbis“, mit denen wir ja in der Verrechnungspreisberatung oft arbeiten, auch genau auf diese Daten zugreifen, nämlich auf die veröffentlichten Unternehmensdaten und auch diese Kennzahlen, eben Steuer, Umsatz, Gewinn, sieht man aus den Abschlüssen. Noch dazu ist es im Country-by-Country-Report sogar

nach Ländern zusammengefasst, aber das heißt wenn ich mehrere Gesellschaften habe in einem Land kann ich mir ja nicht einmal auseinanderklauben: Betrifft das jetzt die Gesellschaft oder die? Weil die Daten ja je nachdem entweder nur addiert oder konsolidiert werden, was auch immer. Also da sehe ich ja nicht einmal Daten auf Gesellschaftsebene, sondern nur auf Länderebene und dadurch wird das noch mehr verwässert und auch konkrete Daten von einem einzelnen Unternehmen werden noch schwerer durchblickbar. Geschäftsgeheimnisse, dass die hier offenbart werden, das Risiko sehe ich rein durch das Country-by-Country Report eigentlich nicht. Ich sehe viel mehr das Risiko, dass einfach die Behörden die Daten die sie bekommen völlig falsch interpretieren, dass sie nämlich einfach das Country-by-Country Report relativ ungeprüft und unkritisch heranziehen, um gleich einmal mit gewissen Vorstellungen in eine Betriebsprüfung zu gehen und mit Vorurteilen behaftet, versuchen werden, Gewinnanpassungen vorzunehmen. Beispielsweise Unternehmen in einem Land, wo sehr viele Mitarbeiter sind aber eben wenig Umsatz oder wenig Gewinn und wenn man dann dem gegenüber sieht, dass es in einem anderen Land genau umgekehrt ist. dass man einfach von vornherein schon mit der Vorstellung kommt: „Ah, da kann ich sehr viel holen, weil das muss ja falsch sein.“

I:

Ich habe mich auch noch ein bisschen eingelesen zu Meinungen, dass vor allem die mittelständischen Unternehmen von diesen BEPS 13 betroffen sind – also, dass die am meisten damit zu kämpfen haben werden, weil es doch mit einem gewissen Aufwand verbunden ist, diese Dokumentation anzufertigen und dann halt zu übermitteln. Eigentlich war das Ganze ja geplant, dass die großen Konzerne herangezogen werden, damit quasi das Geld wieder reingeholt wird von den großen Konzernen. Aber im Grunde genommen trifft es dann eher die mittelständischen Unternehmen.

H:

Treffen wird es grundsätzlich alle, weil es ist zwar davon auszugehen, dass – und daran wird noch gearbeitet – die Dokumentationsvorschriften in Österreich schon gewisse Erleichterungen oder Befreiungen für kleine Unternehmen vorsehen. Es würde mich aber wundern, wenn das auch wirklich so diese klassischen Mittelständler betrifft. Ich kann mir auch vorstellen, dass sehr kleine Unternehmen ausgenommen werden oder, dass diese Vereinfachungen haben. Das klassische österreichische Unternehmen mit EUR 300 bis 500 Mio. konsolidierten Umsatz, dass wird da ganz sicher drunter fallen. Andererseits kann ich sagen, wenn solche mittelständische Unternehmen international tätig sind, dann unterliegen diese bereits den

Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften anderer Länder. Österreich ist wirklich noch die Insel der Seligen, wo es keine formalen Vorschriften gibt und meine Erfahrung zeigt mir, dass auch kleinere Unternehmen, die einfach Tochtergesellschaften im Ausland haben - in Osteuropa oder auch im Rest von Europa -, sowieso gezwungen sind im Ausland eine Dokumentation zu machen und ganz ehrlich, wenn ich es einmal wo mache, dann kann ich es anderswo auch gleich vorbereiten, dann macht es einfach Sinn das zentralisiert aufzusetzen und dann in die Länder auszurollen. Aber klar, alles ist bürokratischer Aufwand und kostet Geld und Arbeit und das muss abgestimmt werden und sicherlich werden dadurch die kleineren Unternehmen weniger Kapazitäten haben als die großen. Obwohl Country-by-Country-Report betrifft ja eh nur große Unternehmen, also das werden auch in Österreich nicht so viele sein.

I:

Dann habe ich noch eine letzte Frage und zwar, glaubst du dass diese Neuerungen, speziell BEPS 13 betreffend, das Potenzial haben, um jetzt wirklich den gewünschten Effekt der Bekämpfung der Steuerflucht zu bewirken bzw. wie wird sich deiner Ansicht nach die neue Verrechnungspreisrichtlinie auf die Wirtschaftlichkeit der Unternehmen auswirken?

H:

Ich glaube nicht, dass quasi die Vorschrift, dass man eine Verrechnungspreisdokumentation braucht, die Steuerflucht eindämmen wird. Was ich allerdings schon glaube und was das ganze BEPS Projekt als solches zeigt, ist, dass auch die Awareness der Unternehmen ganz anders ist. Ich glaube schon, dass die großen Unternehmen jetzt sehen: Okay, Steuern zu optimieren - hinterziehen tut ja keiner, sondern optimieren - man steht mit so einer Optimierung in der Zeitung und das will halt keiner, aber grundsätzlich ist es schon das Thema von BEPS, dass das halt quasi losgetreten wurde aufgrund einiger ganz großer prominenter Fälle und, dass halt diese BEPS-Welle jetzt über alle drüberrollt. Also ich glaub auch nicht, dass das zu Beginn so gedacht oder gewünscht war und grundsätzlich glaub ich auch, wenn jemand weiterhin Steuern optimieren will dann wird er das weiterhin tun auf legalem Weg. Was ich aber schon glaube ist, dass das Thema Awareness in den Unternehmen total geschätzt wird und das viele Unternehmen eine Kehrtwendung machen und auch aus Marketingsicht rausgehen und sagen: „Wir sind brave Steuerzahler, wir versteuern unsere Gewinne in Österreich!“ Also man sieht ja auch, dass in England oder in Deutschland schon viele gesagt haben: „Wir versteuern unsere Gewinne hier und nicht wie Amazon irgendwo in Irland.“ Das kann grundsätzlich zu einem Umdenken führen, und was es vor allem machen wird ist einfach, dass die Awareness – auch die der Finanzbehörden - jetzt viel höher ist, einfach Sachverhalte, die zu einer vermeintlichen

Steueroptimierung führen, dass man die noch mal viel kritischer anschaut, dass wird sich jedenfalls ändern.

I:

Und du glaubst auch, dass die erhöhte Transparenz diese Einstellung auch fördert?

H:

Das wird sich zeigen... Also meine ganz persönliche Meinung von dem Country-by-Country Report ist, dass man gewisse Sachverhalte natürlich aufdecken können wird. Vor allem dort, wo man in einzelnen Ländern vielleicht wirklich nur Off-Shore Gesellschaften hat, wo es in einem Land nur eine Gesellschaft gibt und wo man dann beispielsweise wirklich sieht, dass man irgendwo in Zypern vielleicht nur eine Finanzierungsgesellschaft mit einem Mitarbeiter und aber hohen Gewinnen hat. Sowas wird auftauchen. Das war aber in der Regel vorher auch schon kein Geheimnis, muss man ganz ehrlich sagen. Aber was die laufenden Verrechnungspreise betrifft muss ich ehrlich sagen, glaube ich wird es trotzdem schwierig einfach aufgrund der Tatsache, dass die Daten ja auch sehr stark kumuliert dargestellt werden, also sobald ich in einem Land 2 oder 3 Gesellschaften habe, ist ja dann schon wieder alles vermischt und ob ich dann so einfach auf die einzelne Gesellschaft schließen kann oder daraus schließen kann, dass Verrechnungspreise richtig oder falsch sind halte ich für schwierig.

I:

Also von meiner Seite, habe ich alle Fragen beantwortet bekommen. Willst du vielleicht noch etwas hinzufügen?

H:

Ich glaube, wir haben soweit alles.

Anhang 2: Abstract/Kurzzusammenfassung

Die OECD hat in den letzten Jahren versucht, effektive Empfehlungen und Lösungsansätze für die Bekämpfung von Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung zu entwickeln. Mit dem BEPS-Aktionsplan wurde 2015 das Endergebnis präsentiert. Einen wichtigen Eckpfeiler stellt die Reform der Verrechnungspreisdokumentation dar.

Das Ziel dieser Arbeit ist die Untersuchung der Reform der Verrechnungspreisdokumentation und welche Folgen dies für Unternehmen haben könnte. Dazu wurde die folgende Problemstellung gewählt: *Inwiefern sind Unternehmen von der Reform der Verrechnungspreisdokumentation betroffen, welche Risiken/Probleme ergeben sich daraus und welche Lösungsansätze kann man den Unternehmen empfehlen?*

Um die Forschungsfrage zu beantworten wurde ein Interview mit einer Verrechnungspreisexpertin, die regelmäßig mit Unternehmen an der Verrechnungspreisdokumentation arbeitet, geführt, es wurden die zahlreichen OECD-Berichte bzw. Auslegungsbeihilfe herangezogen und mit den nationalen Gesetzen abgeglichen, ebenso wurde Fachliteratur zu dem Thema genutzt.

Aufgrund der Entwicklungen, die in dieser Arbeit geschildert wurden lässt sich schließen, dass auf die Unternehmen in den kommenden Jahren einerseits ein hoher Compliance-Aufwand zwecks Befolgung der neuen Dokumentationserfordernisse zukommen wird, gleichzeitig wird sich vermutlich hinsichtlich der Steuergestaltungen einiges verändern und womöglich durch den Steuerwettbewerb der Industriestaaten die Standortattraktivität immer wichtiger und eine Standortverlegung für große Konzerne wohl eine ernstzunehmende Option werden.