

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Sabine Bernegger / Werner Rosar / Theresa Stradinger

OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 und Konzernrestrukturierungen

Revised OECD Transfer Pricing Guidelines 2010 and Business Restructurings

Rainer Obermann

Progressionsvorbehalt bei DBA-befreiten Auslandszinsen

Foreign Tax Treaty Exemption with Progression

Gerald Toifl

Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht

Non-Discrimination of Permanent Establishments in International Tax Law

Alexander F. Peter

Die gewerbliche Prägung einer (amerikanischen) Personengesellschaft

The Nature of a Partnership's Activities Under Tax Treaty Law

Marcin Jamrozy

Aktivitäten österreichischer Unternehmen in Polen

Tax Structuring of Business Activities of Austrian Entrepreneurs in Poland

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directives of the Ministry of Finance

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions

Sabine Bernegger / Werner Rosar / Theresa Stradinger*)

Highlights der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 zu Konzernrestrukturierungen

HIGHLIGHTS OF THE REVISED OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES 2010 REGARDING BUSINESS RESTRUCTURINGS

On July 22nd, 2010, the OECD published the revised OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD TPG 2010). In addition to the substantial revision of chapters I–III, this update also includes a new chapter IX providing detailed guidance on transfer pricing aspects of business restructurings. This chapter is based on the discussion draft¹⁾ of September 2008. In our view, the published transfer pricing guidelines on business restructurings should help to reduce and resolve disputes between tax authorities and taxpayers. Some issues, e. g. the valuation of the arm's length compensation for the restructuring itself in connection with the relocation of functions and risks, are still left open by the guidelines. This article only covers the new chapter IX of the transfer pricing guidelines regarding business restructurings. Sabine *Bernegger*, Werner *Rosar* and Theresa *Stradinger* deal with questions which are important for the Austrian tax system.

I. Definition des Begriffs „Business Restructurings“ nach den OECD TPG 2010 und nach österreichischem Recht

Die OECD definiert Konzernrestrukturierungen als „*cross-border redeployment by a multinational enterprise of functions, assets and/or risks. A business restructuring may involve cross-border transfers of valuable tangibles, although this is not always the case*“.²⁾

Im innerstaatlichen Steuerrecht gibt es keine bestimmten Regelungen zu grenzüberschreitenden Konzernrestrukturierungen. Zur Beurteilung dieser Sachverhalte müssen die Bestimmungen zur Einkünfteabgrenzung, insbesondere § 6 Z 6 EStG³⁾ (Übertragung von Wirtschaftsgütern) und § 24 EStG (Übertragung von [Teil-]Betrieben), für Körperschaften § 8 Abs. 1 KStG (verdeckte Einlage) und § 8 Abs. 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung) herangezogen werden.⁴⁾ Diese Bestimmungen verfolgen aber zum Teil sehr unterschiedliche Zielsetzungen. So stellt § 6 Z 6 EStG grundsätzlich eine steuerrechtliche Bewertungsbestimmung dar, während § 8 Abs. 1 und 2 KStG der Umsetzung des Trennungsprinzips bei Kapitalgesellschaften dient und versucht, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung herzustellen.⁵⁾

*) Mag. Sabine *Bernegger* ist Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin und Partnerin einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Wien. Mag. Werner *Rosar* ist Steuerberater und Senior Tax Manager bei derselben Kanzlei. Mag. Theresa *Stradinger* ist Forschungsprojektsassistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Vgl. *OECD*, Discussion Draft on the Transfer Pricing Aspect of Business Restructuring (2008); verfügbar unter <http://www.oecd.org/dataoecd/59/40/41346644.pdf>

2) Vgl. *OECD TPG 2010*, Rz. 9.1.

3) Subsidiär kann auch § 21 BAO herangezogen werden; vgl. dazu UFS 14. 3. 2005, RV/2154-L/02; *Pröll/Schwaiger*, Der „Geschäftsführerwert“ bei grenzüberschreitenden Transaktionen aus österreichischer Sicht, SWI 2009, 536 (537).

4) Vgl. *Bernegger*, Steuerliche Fragen des Technologietransfers, in *Fehring* (Hrsg.), Verträge über Immaterialgüterrechte (2010) 242.

5) Vgl. *Csoklich/Macho*, Produktionsverlagerung und Ertragssteuerrecht, ÖStZ 2009, 443 (443). Zum Verhältnis der Bestimmungen zu einander vgl. auch *Ludwig*, Berichtigung von Verrechnungspreisen nach innerstaatlichem Recht, RdW 1997, 310 (310 ff.); *Rosar/Bernegger*, Verrechnungspreise in wirtschaftlich turbulenten Zeiten: Analyse, Anpassung und Optimierung, in *Zöchling/Klingler/Kranebitter* (Hrsg.), Entschlossen handeln in Krisenzeiten, SWK-Spezial (2009) 178 (178 ff.); *Hohenwarter-Mayr*, § 6 Z 6 EStG im Lichte des EuGH-Urteils „SGI“, RdW 2010/546, 538 (541).

Die Rangfolge und möglichen Bewertungsunterschiede der angeführten Bestimmungen sind in der österreichischen Literatur umstritten: Einerseits wird die Auffassung⁶⁾ vertreten, dass § 6 Z 6 EStG die allgemeinere Norm sei und den Regelungen zur verdeckten Ausschüttung Vorrang gegenüber § 6 Z 6 EStG zukomme. Andererseits wird § 6 Z 6 EStG als primäre Norm bei grenzüberschreitenden Sachverhalten qualifiziert.⁷⁾ *Toifl* spricht sich dafür aus, dass für Primärberichtigungen im grenzüberschreitenden Bereich § 6 Z 6 EStG und für Sekundärberichtigungen § 8 Abs. 1 und Abs. 2 KStG heranzuziehen ist.⁸⁾ *Pröll/Schwaiger* führen als Lösungsvorschlag dieser Bewertungsproblematik an, dass es bei grenzüberschreitenden Transaktionen oder Funktionsverlagerungen keinen Unterschied macht, ob diese in den sachlichen Anwendungsbereich des § 6 Z 6 EStG fallen oder unter § 8 Abs. 2 KStG zu subsumieren sind, denn als Bewertungsmaßstab ist nach dieser Ansicht auf beide Tatbestände der „Geschäftsführerwert“ (Ansatz des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers) heranzuziehen.⁹⁾

Fällt der jeweilige Sachverhalt nicht unter diese Bestimmungen, kann nach innerstaatlichem Recht kein Besteuerungsanspruch entstehen, selbst wenn dies nach den OECD TPG 2010 oder einem von Österreich abgeschlossenen DBA so vorgesehen wäre.

Kapitel IX der OECD TPG 2010 gliedert sich in vier Teile:

- Spezielle Betrachtung der Thematik Risiko (*Special Considerations for Risks*).
- Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für den Fall, dass es zu Entschädigungszahlungen im Zuge einer Konzernrestrukturierung kommt (*Arm's Length Compensation for the Restructuring Itself*).
- Fremdübliche Vergütungen der von der Konzernrestrukturierung betroffenen verbundenen Unternehmen nach einer Konzernrestrukturierung (*Remuneration of Post-Restructuring Controlled Transactions*).
- Anerkennung von durchgeführten Konzernrestrukturierung (*Recognition of the Actual Transactions Undertaken*).

II. Spezielle Betrachtung der Thematik Risiko

Der erste Teil der OECD TPG 2010 zu Konzernrestrukturierungen behandelt die Risiko- zuordnung zwischen verbundenen Unternehmen, da die OECD TPG 2010 davon ausgehen, dass die Übernahme, Kontrolle und das Tragen der Risiken sowohl vor als auch nach Konzernrestrukturierungen von wesentlicher Bedeutung sind. Beispielhaft sind hier die Funktions- und Risikoverlagerungen von einem Eigenhändler zu einem „*limited-risk distributor*“ oder einem Kommissionär oder von einem Eigenproduzenten zu einem Auftragsfertiger zu nennen.¹⁰⁾

⁶⁾ Vgl. *Kirchmayr/Kofler*, Highlights aus dem Workshop Internationales Steuerrecht, RdW 2008/628, 676 (682); *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise kompakt (2007) 42 f.; *Pröll/Schwaiger*, SWI 2009, 537.

⁷⁾ Es liegt eine Diskrepanz zwischen der Bewertung mit dem gemeinen Wert und dem Teilwert vor; insbesondere bewirkt die Einlage von Wirtschaftsgütern in überschuldete Kapitalgesellschaften i. d. R. keine dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts entsprechende Wertsteigerung der Anteile. Gleichermäßen führt die Einlage von Wirtschaftsgütern, die für die empfangende Gesellschaft wertlos sind, zu keiner dem gemeinen Wert der Einlage entsprechenden Wertsteigerung der Anteilsrechte. Zudem stimmen die innerstaatlichen Bestimmungen der Bewertung verdeckter Einlagen mit dem gemeinen Wert nicht zwingend mit den OECD TPG 2010 überein; weiterführend dazu *Gassner*, Die Bewertung von Einlagen, Entnahmen und verwandte Tatbestände aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes, in *Gassner/Lechner*, Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, 220; *Ludwig*, RdW 1997, 310 ff.

⁸⁾ Vgl. dazu *Toifl* in *Jirousek/Lang* (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 547 (552 ff.); *Kirchmayr/Kofler*, RdW 2008/628, 682; *Pröll/Schwaiger*, SWI 2009, 537.

⁹⁾ *Pröll/Schwaiger*, SWI 2009, 541.

¹⁰⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.2, 9.53, 9.89, 9.129 ff.

Festgehalten wird hier auch, dass im fremdüblichen Markt die Übernahme von erhöhtem Risiko durch einen höheren *erwarteten* Gewinn kompensiert wird, während der *tatsächlich* erzielte Gewinn nicht unbedingt steigen muss, abhängig von den schlagend gewordenen Risiken.¹¹⁾

Außerdem stellen die OECD TPG 2010¹²⁾ fest, dass – anders als im AOA, der für Art. 7 OECD-MA entwickelt wurde – für die Beurteilung von Risiken i. Z. m. Art. 9 OECD-MA die Vertragsbedingungen zwischen den Parteien Ausgangspunkt zur Feststellung der Risikotragung sind. Grundsätzlich wird die schriftliche Dokumentation der Vereinbarungen empfohlen, jedoch können die vertraglichen Regelungen mangels Schriftlichkeit vom tatsächlichen Tun und den wirtschaftlichen Prinzipien, die generell die Beziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen repräsentieren, abgeleitet werden.¹³⁾

Selbstverständlich kann und wird die überprüfende Steuerbehörde auch die vertraglichen Regelungen gegenüber dem tatsächlichen Verhalten würdigen und bei Abweichungen das tatsächliche Verhalten der Beurteilung zugrunde legen. Hier wird z. B. auch zu berücksichtigen sein, ob es an der finanziellen und personellen Substanz (leitenden Funktionen) zur Risikoübernahme mangelt. In diesem Fall werden Steuerverwaltungen die vertraglichen Ausgestaltungen in aller Regel nicht anerkennen, wobei es, den OECD TPG 2010 folgend, für die Zurechnung des Risikos an eine Gesellschaft nicht unbedingt auf das „*day-to-day monitoring*“ und die Verwaltung des Risikos ankommt, sondern darauf, welche Vertragspartei grundsätzliche Kontrolle über das Risiko und die Risikotragungskapazität besitzt und daher die endgültigen Entscheidungen trifft oder treffen kann (z. B. Asset Management).¹⁴⁾ In den OECD TPG 2010 wird *Kontrolle* als die Befugnis, Entscheidungen über die Risikoübernahme und das Risikomanagement zu treffen, verstanden.¹⁵⁾ Unseres Erachtens ist aber *Kontrolle* ein relativer Begriff, der von der Risikoart und der Art des Unternehmens und des jeweiligen Geschäfts abhängig ist. So übernehmen z. B. in der Versicherungs- oder Bankenwirtschaft Unternehmen Risiken, ohne diese aber tatsächlich lenken oder beeinflussen zu können. Zudem wird in der Literatur¹⁶⁾ im Rahmen von Kostenverteilungsverträgen nicht verlangt, dass jedes Poolunternehmen sein Risiko selbst steuert (gemeinsame Forschungs- und Entwicklungsprogramme).

Bei Beurteilung der Fremdüblichkeit der Risikoanordnung wird die Rolle von – internen und externen – Vergleichstransaktionen betont.¹⁷⁾ In der Grafik (B.2.3) der OECD TPG 2010 wird – ähnlich wie bei der Anerkennung der Konzernrestrukturierung – wiederum danach unterschieden, ob die Risikoallokation als solche als fremdüblich anerkannt wird (aufgrund von Vergleichstransaktionen zwischen fremden Dritten), und dem Erfordernis, die unterschiedliche Risikotragungssituation bei Ermittlung der Vergleichswerte für die Transaktion(en) entsprechend anzupassen. Sind keine Vergleichstransaktionen zwischen fremden Dritten vorhanden, ist es notwendig, festzustellen, ob die vertragliche Risikoallokation dem Fremdvergleich standhält. Bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit ist von Bedeutung, welche Vertragspartei mehr Kontrolle über das Risiko und die finanzielle Risikotragungskapazität hat. Dabei werden die Substanz und die vertragliche Ausgestaltung berücksichtigt.

¹¹⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.10.

¹²⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.11.

¹³⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.11, mit Verweis auf Rz. 1.52 OECD TPG 1995.

¹⁴⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.22 ff.

¹⁵⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.23.

¹⁶⁾ Vgl. *Dozza/Greinecker*, Business Restructurings – OECD Discussion Draft, SWI 2009, 530 (533).

¹⁷⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.18.

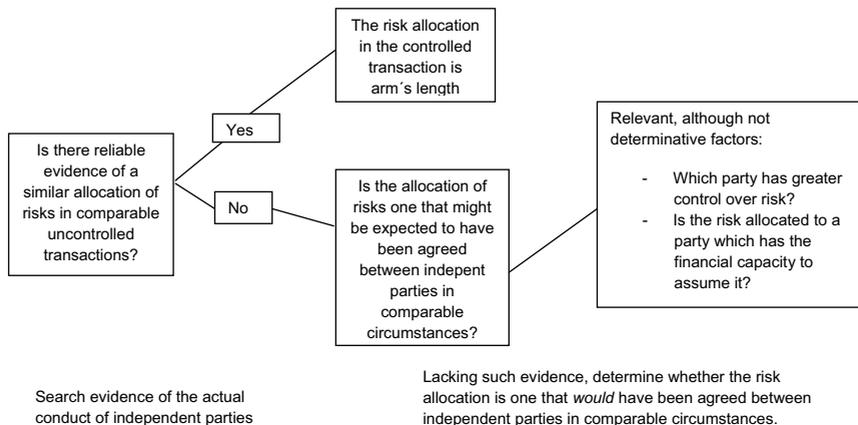


Abbildung 1: Determining whether the allocation of risks in a controlled transaction is arm's length; entnommen aus OECD TPG 2010, Rz. 9.33.

Dementsprechend erkennen die OECD TPG 2010 auch an, dass die Risikokontrolle nicht bereits alleine für die Beurteilung der Fremdüblichkeit einer Risikozuordnung entscheidend ist, sondern der vertraglichen Ausgestaltung und der wirtschaftlichen Substanz der Unternehmen wesentliche Bedeutung zukommt.

In den OECD TPG 2010¹⁸⁾ wird ausgeführt, dass die jeweils gewählte Verrechnungspreismethode die Zuteilung bestimmter Risiken zwischen den Unternehmen direkt beeinflussen kann. In manchen Fällen kann dadurch eine geringere Risikoausstattung verursacht werden. Bei der Auswahl der Verrechnungspreismethode muss aber beachtet werden, dass die angemessenste Methode für den jeweiligen Fall zu wählen ist. Daher kann davon ausgegangen werden, dass nicht die Auswahl der Verrechnungspreismethode, sondern die Funktions- und Risikosituation für die Wahl der angemessensten Methode maßgebend ist.¹⁹⁾

III. Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Abgeltungszahlungen im Zuge einer Konzernrestrukturierung (Profit Potential)

Der zweite Teil der OECD TPG 2010 behandelt die Frage der fremdüblichen Abgeltungszahlungen im Zuge einer Konzernrestrukturierung. Ob nach den OECD TPG 2010 tatsächlich ein Entschädigungsanspruch besteht, ist systematisch aufzuarbeiten und anhand eines Stufensystems zu beurteilen. Dabei sind in einem ersten Schritt die Vertragsverhältnisse,²⁰⁾ in weiterer Folge die stattgefundenen Veränderungen²¹⁾ sowie der Effekt der Restrukturierung auf die Funktions- und Risikoverteilung der beteiligten Unternehmen zu überprüfen. Zudem sind die wirtschaftlichen Gründe für eine Konzernrestrukturierung, die daraus erwarteten Vorteile auf Stand-alone-Basis (inkl. Synergieeffekten) und die für den von der Konzernrestrukturierung betroffenen Unternehmer verfügbaren Alternativen näher zu betrachten und zu berücksichtigen.²²⁾

Das österreichische BMF vertritt in den nunmehr veröffentlichten Verrechnungspreisrichtlinien (VPR) 2010 die Auffassung, dass von der Umstrukturierung betroffene Gesellschaften

¹⁸⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.45.

¹⁹⁾ Vgl. dazu *Staudacher/Groß*, OECD veröffentlicht überarbeitete Verrechnungspreisgrundsätze 2010, SWI 2010, 461 (464).

²⁰⁾ Gibt es keine vertragliche Vereinbarung oder weichen diese von den tatsächlichen Verhältnissen ab, sind die tatsächlichen Gegebenheiten maßgebend.

²¹⁾ Dabei hat ein Vergleich der Funktionen, Vermögenswerte und Risiken vor und nach einer Restrukturierung zu erfolgen.

²²⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.68.

Entschädigungszahlungen zu erhalten haben, wenn diese einen Nachteil durch die Restrukturierung erleiden, weil körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter übertragen werden bzw. verloren gehen und weil gegebenenfalls Gewinnchancen entzogen werden.²³⁾ Im Gegensatz dazu machen die OECD TPG 2010 nun zur Abgeltung von Gewinnchancen klare Aussagen: Einerseits wird dargestellt, dass ein unabhängiges Unternehmen nicht für jede Änderung seiner Geschäftsbeziehungen eine Abgeltung bekommt, wenn dadurch die zukünftigen Gewinnchancen beeinträchtigt werden.²⁴⁾ Andererseits wird ausgeführt, dass bei Übertragung von Rechten oder anderen Wirtschaftsgütern oder bei Beendigung oder wesentlicher Neuverhandlung von Verträgen eine Entschädigungszahlung erforderlich sein kann, wenn diese auch bei vergleichbaren Vorgängen zwischen fremden Dritten erfolgen würde. Die Beurteilung, ob tatsächlich Entschädigungszahlungen zu leisten sind, hängt also davon ab, ob etwas „Werthaltiges“ transferiert wurde oder eine Kündigung erfolgt ist, die im Drittvergleich zu einer Abgeltung führen würde.²⁵⁾ Zudem ist als Gewinnpotenzial nicht einfach jenes Ergebnis (Gewinn/Verlust) zu verstehen, das eingetreten wäre, wenn die vor der Konzernrestrukturierung bestehende Geschäftsbeziehung unendlich fortgesetzt worden wäre. Eine Gesellschaft, die vor der Konzernrestrukturierung i. Z. m. einer bestimmten Tätigkeit oder Transaktion keine erkennbaren durchsetzbaren Rechte und/oder andere im Drittvergleich werthaltige Wirtschaftsgüter hatte, besitzt auch kein entschädigungspflichtiges Gewinnpotenzial. Sind jedoch derartige Rechte und/oder andere Wirtschaftsgüter vorhanden, besteht grundsätzlich ein Anspruch auf deren fremdübliche Abgeltung, falls auch im Drittvergleich ein fremder Dritter nicht auf einen derartigen Entschädigungsanspruch verzichten würde.²⁶⁾

Dies erscheint u. E. auch im Einklang mit § 6 Z 6 EStG zu stehen, der ja lediglich die Bewertung von Wirtschaftsgütern bei (grenzüberschreitender) Überführung oder Verlegung zwischen Betriebsstätten bzw. zwischen Gesellschaften unter bestimmten (Beteiligungs- oder Kontroll-) Voraussetzungen regelt und anführt, dass dafür fremdübliche Werte anzusetzen sind. Dies gilt seit dem AbgÄG 2004 sinngemäß für sonstige Leistungen. Bei einem reinen Gewinnpotenzial, das weder in einem entgeltpflichtigen Recht, einem anderen Wirtschaftsgut noch durch eine vertragliche Vereinbarung konkretisiert ist, wird auch § 6 Z 6 EStG nicht einschlägig sein.

1. Abschmelzung im Vertrieb: Restrukturierung eines Eigenhändlers als „Low-Risk Distributor“

Als Beispiel für Abgeltungszahlungen wird in den OECD TPG 2010²⁷⁾ die Abschmelzung im Vertrieb angeführt.

Eine inländische Vertriebsgesellschaft betreibt ihr Geschäft als Eigenhändler auf eigenes Risiko mit langfristigen vertraglichen Vereinbarungen für bestimmte Transaktionen. Basierend auf den vertraglichen Rechten hat die Vertriebsgesellschaft die Wahlmöglichkeit, die Herabstufung zu einem „*low-risk distributor*“ einer ausländischen Gesellschaft zu akzeptieren oder zu verweigern. Die fremdvergleichskonforme Vergütung für die Tätigkeit als „*low-risk distributor*“ wird mit einem stabilen Gewinn von + 2 % geschätzt. Die mit den Risiken verbundenen übersteigenden Gewinn- und Verlustchancen werden jedoch an die ausländische Gesellschaft weitergeleitet. Angenommen, diese Konzernrestrukturierung würde ausschließlich mittels Wiederverhandlung bestehender Verträge durchgeführt werden, kommt es dementsprechend zu keinem Transfer von Vermögensgegenständen. Aus Sicht der Vertriebsgesellschaft würde sich die Frage stellen, ob die neue Vereinbarung die Vertriebsgesellschaft gleich oder besser stellen würde als im „alten“ (risikoreicheren) Alternativszenario. Kann davon nicht ausgegangen werden, so könnte dies implizieren, dass die Vereinbarung nach der Umstrukturierung, abhängig von den realistisch vorhandenen Handlungsalternativen, falsch bepreist worden sein könnte oder dass zu-

²³⁾ Vgl. BMF-Erlass vom 28. 10. 2010, BMF-010221/2522-IV/4/2010, VPR 2010, Rz. 136; vgl. u. a. auch EAS 3069 vom 22. 7. 2009; EAS 3066 vom 27. 10. 2008; EAS 2987 vom 23. 7. 2008.

²⁴⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.65.

²⁵⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.69.

²⁶⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.67.

²⁷⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.71.

sätzliche Entschädigungszahlungen notwendig sein könnten, um die Vertriebsgesellschaft angemessen zu vergüten. Die ausländische Gesellschaft wiederum würde prüfen, ob und bis zu welchem Ausmaß das fremdvergleichskonforme Risiko in Situationen akzeptiert wird, bei denen die Vertriebsgesellschaft weiterhin die gleichen Tätigkeiten in neuer Eigenschaft ausführt. Hier wird auch die Dauer der neu eingegangenen Vereinbarung eine Rolle spielen.²⁸⁾ Unseres Erachtens dürfen hierbei jedoch keine pauschalen Aussagen über eine etwaige Entschädigungspflicht getätigt werden, sondern diese kann und ist jeweils nur einzelfallbezogen auf Basis des Fremdvergleichs zu beantworten.

Wird im Zuge einer Konzernrestrukturierung eine Vertriebsgesellschaft zu einer Kommissionärgesellschaft herabgestuft, ist zu überprüfen, ob dabei zivilrechtlich durchsetzbare Rechte oder im Drittvergleich werthaltige Vermögenswerte übergegangen sind. Wesentlich sind dabei auch die realistisch vorhandenen Handlungsalternativen der Vertriebsgesellschaft. Hat auf Basis der Beurteilung des Fremdvergleichs eine solche Übertragung stattgefunden, besteht grundsätzlich ein Anspruch auf Entschädigungszahlungen.

Als weiteres Beispiel wird in den OECD TPG 2010²⁹⁾ die Herabstufung einer Produktionsgesellschaft zu einem bloßen Lohnfertiger angeführt. Hierbei ist zu überprüfen, ob fremdvergleichskonforme Entschädigungszahlungen für die Änderung der bestehenden Verträge oder übertragener Wirtschaftsgüter zu leisten sind, die sich aus der Aufgabe der risikoreicheren Gewinnchance unter Berücksichtigung der Rechte und Vermögenswerte der bisherigen Produktionsgesellschaft ergeben.

Die Beurteilung dieser Sachverhalte hängt von den Rechten und anderen Vermögenswerten der Gesellschaften, von den Gewinnchancen der Vertriebsgesellschaft und deren verbundenen Unternehmen in Bezug auf beide Geschäftsmodelle (vollständige und risikoarme Vertriebsgesellschaft), der erwarteten Vertragsfrist sowie deren vorhandenen Handlungsalternativen ab.³⁰⁾ Während in Rz. 141 VPR 2010 mit Verweis auf Rz. 9.91 OECD TPG 2010 verlangt wird, dass auch im Fall des Fehlens von vertraglichen Regelungen eine Entschädigungszahlung zu leisten ist, beinhaltet Rz. 9.91 OECD TPG 2010 lediglich die Feststellung, dass vertragliche Rechte wertvolle immaterielle Wirtschaftsgüter darstellen können und fremdüblich abzugelten sind, wobei für die Wertermittlung die Perspektiven des Abgebenden und Aufnehmenden zu berücksichtigen sind.

2. Bewertung von Entschädigungszahlungen

Sind nach erfolgter Beurteilung Entschädigungszahlungen zu leisten, hat eine Bewertung der von der Konzernrestrukturierung betroffenen Vermögensgegenstände oder Rechte zu erfolgen. Dabei werden Fragestellungen im Zusammenhang mit der Bewertung (Berechnung) von etwaigen Entschädigungszahlungen in dem neuen Kapitel zu Konzernrestrukturierungen u. E. aber eher allgemein behandelt.

Nach den OECD TPG 2010 sind grundsätzlich die anerkannten Bewertungsmethoden, z. B. ertragswertorientierte Verfahren bei Betriebsübertragungen und/oder zivilrechtliche Entschädigungsansprüche bei Vertragskündigungen und/oder -änderungen, zur Ermittlung der Entschädigungszahlungen heranzuziehen.³¹⁾ Als Beispiel hierfür wird in den OECD TPG 2010³²⁾ nur die Übertragung einer Produktionstätigkeit näher erläutert. Jedoch wird nicht klargestellt, in welchen weiteren Fällen diese Verfahren zur Anwendung kommen sollen. Zudem wird in Rz. 9.87 der OECD TPG 2010 angeführt, wie die Preisfindung von immateriellen Wirtschaftsgütern zu erfolgen hat, wenn diese im Übertragungszeitpunkt noch keinen „*established value*“ aufweisen. Ist die Bewertung im Transaktionszeitpunkt sehr unsicher, hat eine Beurteilung im Vergleich zu unabhängigen Unternehmen zu erfolgen.³³⁾ Eine nachträgliche Wertanpassung

²⁸⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.71.

²⁹⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.70.

³⁰⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.72 ff.

³¹⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.94.

³²⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.95

³³⁾ Verweis auf Rz. 6.28–6.35 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995.

ist nach den OECD TPG 2010 fremdüblich und zulässig, wenn im Zeitpunkt der Transaktion eine hinreichende Ungewissheit („*sufficiently uncertain*“) betreffend die Wertentwicklung des zugrunde liegenden immateriellen Wirtschaftsguts besteht.³⁴⁾

Liegen Umstände vor, die eine qualifizierte Unsicherheit nicht erkennen lassen oder zu keinen Neuverhandlungen der Transaktion führen würden, kann eine Wertberichtigung nur vorgenommen werden, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer ebenfalls eine Wertanpassungsklausel vereinbart hätte. Daher sind auch generelle *Ex-post-Anpassungen* unzulässig.³⁵⁾

Außerdem weisen die OECD TPG 2010 darauf hin, dass hinsichtlich der Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern sowohl die Seite des Abgebenden als auch die des Abnehmenden zu betrachten ist.³⁶⁾ Die OECD TPG 2010 machen aber keine Aussagen darüber, in welchem Umfang eine (vollständige) Informationstransparenz über die jeweilige Entscheidungsgrundlage des Vertragspartners auf beiden Seiten besteht.

Die VPR 2010 führen an, dass sie grundsätzlich den OECD TPG 2010 folgen, die als Auslegungsbefehl für die Anwendung der österreichischen Rechtsvorschriften in Bezug auf Auslandsbeziehungen heranzuziehen sind.³⁷⁾ Jedoch gibt es zur Bewertung von Entschädigungszahlungen keine genauen Ausführungen in den österreichischen Richtlinien.

Als möglicher Lösungsvorschlag dieser Bewertungsproblematik ist die Heranziehung des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers als Maßstab zur Bestimmung der Fremdüblichkeit konzerninterner Transaktionen anzuführen. Dabei wird die Bandbreite nur einseitig ermittelt. Dieser Ansatz ist in zahlreichen Bestimmungen der österreichischen Rechtsordnung zu finden.³⁸⁾ Der VwGH wendet dieses Konzept zur Beurteilung der verdeckten Gewinnausschüttung an.³⁹⁾ In der österreichischen Literatur⁴⁰⁾ wird die Meinung vertreten, dass jeder Punkt zwischen Preisvorstellungen des Abgebenden und Erwerbenden steuerlich anzuerkennen ist.

In der deutschen Funktionsverlagerungsverordnung wird die Theorie des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers vertreten, wonach dieser auf beiden Seiten der Transaktion angenommen wird.⁴¹⁾ Dadurch soll eine möglichst realitätsnahe und flexible Beurteilung erreicht werden. Für die österreichische Rechtsanwendung wäre diese Vorgehensweise nach der Literatur grundsätzlich auch möglich.⁴²⁾ Nicht der österreichischen Rechtslage entsprechen dürfte hingegen die Annahme der deutschen Regelung, wonach vollständige Informationstransparenz über die Entscheidungsgrundlagen des jeweiligen Vertragspartners gegeben ist, da dies auch unter fremden Dritten nicht der Fall ist.⁴³⁾ Unseres Erachtens geht die deutsche Auffassung der vollen Informationstransparenz über Art. 9 OECD-MA hinaus. Denn auch ein unabhängiger Dritte würde nicht die Bandbreite, innerhalb deren er bereit ist, die Wirtschaftsgüter oder Rechte zu erwerben, oder auch bereits seine Entscheidungsgrundlagen, die als Basis für die Ermittlung der Bandbreite dienen, offenlegen.

Den Ausführungen von *Macho*⁴⁴⁾ folgend, bietet sich als Berechnungsmethode für den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer das vom deutschen Gesetzgeber gewählte Ertragswertverfahren an. Dabei sind ein adäquater Diskontierungszins und ein geeig-

³⁴⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.87 ff.; *Csoklich/Macho*, ÖStZ 2009, 445.

³⁵⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.88; *Csoklich/Macho*, ÖStZ 2009, 445.

³⁶⁾ Vgl. z. B. OECD TPG 2010, Rz. 9.81.

³⁷⁾ Vgl. VPR 2010, Rz. 3.

³⁸⁾ KStR 2001, Rz. 974; §§ 25, 26 GmbHG, §§ 40, 47, 84 AktG, § 17 PSG.

³⁹⁾ Vgl. u. a. VwGH 23. 9. 2005, 2002/15/0010; 26. 11. 2002, 99/15/0176; 19. 2. 2002, 2001/14/0161; *Csoklich/Macho*, ÖStZ 2009, 448.

⁴⁰⁾ Vgl. *Csoklich/Macho*, ÖStZ 2009, 448, 450.

⁴¹⁾ Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung – FVerlV) vom 12. 8. 2008; BFH 26. 4. 1989, I R 147/84, BStBl. II 1996, 204; 6. 12. 1995, I R 88/94, BStBl. II 1996, 383.

⁴²⁾ Vgl. *Macho*, ÖStZ 2008/18,449.

⁴³⁾ Vgl. dazu § 1 Abs. 3 AStG.

⁴⁴⁾ Vgl. *Macho*, ÖStZ 2008, 449.

neten Kapitalisierungszeitraum zu ermitteln. Dieses Verfahren ermittelt die fremdvergleichskonformen Zahlungen jeweils nur einseitig, und daraus sind die Bandbreiten zu ermitteln.

IV. Fremdübliche Vergütungen der von der Umstrukturierung betroffenen verbundenen Unternehmen nach einer Konzernrestrukturierung

Kernaussage des dritten Teils der OECD TPG 2010⁴⁵⁾ ist, dass der Fremdvergleichsgrundsatz und die Verrechnungspreisrichtlinien bei Transaktionen nach einer Konzernrestrukturierung im Vergleich zu Transaktionen, die von Beginn an bereits strukturiert waren, nicht unterschiedlich angewendet werden dürfen bzw. sollen.

Im Unterschied zum Entwurf der Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring wurden die Ausführungen zur Wahl der richtigen Verrechnungspreismethode in die OECD TPG 2010 nicht übernommen, da im Zuge der neuen OECD TPG 2010 die Hierarchie innerhalb der Verrechnungspreismethoden sowie der Status der Gewinnmethoden als „*last resort*“ gestrichen wurden.

V. Anerkennung einer durchgeführten Konzernrestrukturierungen

Der letzte Bereich des neuen Kapitels zu Konzernrestrukturierungen beschäftigt sich mit der Frage der steuerlichen (Nicht-)Anerkennung von durchgeführten Konzernrestrukturierungen. Die Nichtanerkennung von Transaktionen wird mit Verweis auf die Absätze 1.64–1.69 auf seltene oder ungewöhnliche (*exceptional*) Ereignisse beschränkt. Entsprechend diesen Bestimmungen (1.64–1.69) ist es für Steuerverwaltungen nur in seltenen Fällen angemessen, Umstrukturierungen nicht anzuerkennen. Eine unangemessene Umstrukturierung liegt vor, wenn

- der wirtschaftliche Inhalt der Transaktion oder Vereinbarung sich von deren Ausgestaltung unterscheidet oder
- unabhängige Unternehmen in vergleichbaren Situationen die Transaktionen oder Vereinbarungen nicht wie verbundene Unternehmen ausgestaltet hätten und Fremdvergleichspreise für diese Transaktionen oder Vereinbarungen nicht zuverlässig ermittelt werden können.

VI. Schlussbemerkung

Die OECD TPG 2010 bringen erstmals klare Aussagen zu den steuerlichen Folgen von Konzernrestrukturierungen.

Klar kommt zum Ausdruck, dass die allgemeinen Prinzipien des Fremdvergleichs, die für die Bestimmung von Verrechnungspreisen von Relevanz sind, auch bei Konzernrestrukturierungen gelten und zur Anwendung kommen sollen. Dementsprechend wird im Rahmen der Risikoordnung deren Fremdüblichkeit ebenso an vergleichbaren Transaktionen mit fremden Dritten gemessen, und es wird auch wesentlich auf die Dokumentation, Risikotragungskapazität und die tatsächliche Kontrolle und die endgültige Entscheidungskompetenz bei der jeweiligen Transaktion abgestellt.

Ein weiterer wichtiger Punkt sind die Aussagen über die fremdüblichen Entschädigungszahlungen im Zuge einer Konzernrestrukturierung. In diesem Bereich werden von der österreichischen Finanzverwaltung (BMF) und den OECD TPG 2010 sehr unterschiedliche Auffassungen vertreten. Laut den veröffentlichten VPR 2010 des BMF haben von der Konzernrestrukturierung betroffene Gesellschaften Entschädigungszahlungen zu erhalten, wenn diese einen Nachteil durch die Restrukturierung erleiden, weil körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter übertragen werden bzw. verloren gehen und weil gegebenenfalls Gewinnchancen entzogen werden.⁴⁶⁾ Diese pauschale Annahme zur Leistung ei-

⁴⁵⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.123.

⁴⁶⁾ Vgl. VPR 2010, Rz. 134.

ner Reorganisationsentschädigung findet u. E. im innerstaatlichen Recht keine Deckung und entspricht zudem nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz. Im Gegensatz dazu stellen auch die OECD TPG 2010 auf die möglichen Handlungsalternativen im Vergleich zu fremden Dritten ab. Ob nach den OECD TPG 2010 tatsächlich ein Entschädigungsanspruch besteht, ist aber grundsätzlich systematisch aufzuarbeiten und anhand eines Stufensystems zu beurteilen. Dabei ist z. B. zu beurteilen, ob grundsätzlich ein Entschädigungsanspruch besteht und ob auf diesen lediglich aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Nahebeziehung verzichtet wird. Es findet sich die klare Aussage, dass Gewinnchancen als solche grundsätzlich nicht abgeltungspflichtig sind, sondern allenfalls als Teil des Werts eines Betriebes/Teilbetriebs oder anderer Wirtschaftsgüter. Sind entsprechend dieser Beurteilung Abgeltungszahlungen zu leisten, hat nach den OECD TPG 2010⁴⁷⁾ grundsätzlich eine Beurteilung anhand anerkannter Bewertungsmethoden zu erfolgen.

Unseres Erachtens stimmen die bisherigen teils pauschalen Äußerungen des österreichischen BMF⁴⁸⁾ zum Umfang von Abgeltungszahlungen i. Z. m. mit Konzernrestrukturierungen nicht vollständig mit den Aussagen der OECD TPG 2010 überein und können selbst bei Annahme der uneingeschränkten Anwendbarkeit der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze⁴⁹⁾ für die österreichische Rechtsauslegung nicht uneingeschränkt aufrechterhalten werden, da sie zu nicht fremdüblichen Ergebnissen führen können.

⁴⁷⁾ Vgl. OECD TPG 2010, Rz. 9.94.

⁴⁸⁾ Vgl. VPR 2010, Rz. 136; vgl. die weiteren Nachweise in FN 23.

⁴⁹⁾ Zur Berücksichtigung geänderter OECD Dokumente siehe unter anderem *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006, 203; *Lang*, DBA und Personengesellschaften – Grundlagen der Abkommensauslegung, ISR 2007, 606.

Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung des deutschen BMF

(B. R.) – Das deutsche BMF hat am 13. 10. 2010 Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, IV B 5 S 1341/08/10003) erlassen.

Regelungsziel des Erlasses ist laut Rn. 1 die Regelung der Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung von im Inland Steuerpflichtigen in den Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen nach dem Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (AStG) und für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in diesen Fällen. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist laut dem BMF-Schreiben der international anerkannte Standard für die Bestimmung von Verrechnungspreisen für grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen. Die Bestimmung von Verrechnungspreisen erfordere nach den OECD-Leitlinien eine angemessene Beurteilung im einzelnen Fall. Die Grundsätze des Schreibens sollen unter Respektierung der unternehmerischen Dispositionsfreiheit vor allem auch dazu beitragen, Doppelbesteuerung in Übereinstimmung mit den internationalen Grundsätzen zu vermeiden oder Besteuerungskonflikte zu lösen. Würden Steuerpflichtige bei ihrer Einkünfteermittlung die Grundsätze dieses Schreibens beachten, komme es zu keiner Berichtigung der Einkünfte nach § 1 AStG.

Das BMF-Schreiben erläutert insbesondere die im AStG sowie der Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 AStG (FVerlV) enthaltenen Begriffsbestimmungen sowie die sich in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen daraus ergebenden Rechtsfolgen. Das BMF-Schreiben ist auf der Homepage des deutschen BMF unter www.bundesfinanzministerium.de im Bereich Aktuelles abrufbar.

SWI-QUARTALSABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR QUARTALSABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Quartalsabonnement 2013 inkl. Onlinezugang und App

(23. Jahrgang 2013, Heft 10-12)

EUR 44,40

(Jahresabo 2013 EUR 222,-)

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24,
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0,
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53