

Die Konzernumlage als spezifisches Verrechnungspreisprojekt

Florian Rosenberger

1. Einleitung

- 1.1. Ökonomischer Hintergrund
- 1.2. Verrechnung von Zentraldienstleistungen
- 1.3. Steuerliche Verrechnungspreisproblematik

2. Implementierung einer Konzernumlage

- 2.1. Allgemeines
- 2.2. Identifizierung der Leistungen
- 2.3. Identifizierung der Leistungsempfänger
 - 2.3.1. Konzernorganigramm
 - 2.3.2. Transaktionsmatrix
 - 2.3.3. Benefit Test
- 2.4. Nicht verrechenbare Leistungen
 - 2.4.1. Eigenleistungsanteil
 - 2.4.2. Shareholder Activities
 - 2.4.3. Konzernrückhalt
- 2.5. Direkt verrechnete Leistungen
- 2.6. Ermittlung der Umlagemasse
- 2.7. Gewinnaufschlag
- 2.8. Allokationsschlüssel

3. Dokumentation

- 3.1. Allgemeines
- 3.2. Konzernumlagevertrag
- 3.3. Quantitativer Nachweis
- 3.4. Qualitativer Nachweis
- 3.5. Verrechnungspreis-Report
- 3.6. Narrative

4. Fallstricke in der Praxis

- 4.1. Balanceakt Verrechnungspreisbestimmung
- 4.2. Quellensteuerabzug
- 4.3. Betriebsstättenbegründung
- 4.4. Pauschale Verrechnung
- 4.5. Doppelverrechnung
- 4.6. Mehrstöckige Konzernumlage
- 4.7. On-Call-Services
- 4.8. Umlage zwischen Stammhaus und Betriebsstätte
- 4.9. Umlage zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft

5. Zusammenfassung

Literaturverzeichnis

1. Einleitung

1.1. Ökonomischer Hintergrund

Die ehrgeizige Metapher von einer Welt als „Global Village“ lässt die Zeichen der Zeit klar erkennen: Auf dem Fundament der Kommunikationsrevolution wird allerorts am Abbau der Grenzen gearbeitet. Dieser Trend zur Internationalisierung hat gerade Österreich als Brückenkopf innerhalb der erweiterten EU geprägt. Als logische Konsequenz der zunehmenden internationalen Verflechtung schreitet die grenzübergreifende Arbeitsteilung in der Wirtschaft unaufhaltsam voran. Vor allem multinationale Konzerne optimieren Standort und Größe ihrer Funktionseinheiten auf allen Ebenen der Wertschöpfungskette. Entsprechend werden auch konzerninterne Dienstleistungen mehr und mehr zentral durch spezialisierte Funktionsträger, in vielen Fällen die (bzw eine) Konzernleitgesellschaft, für verbundene Unternehmen erbracht. Dieser Gedanke der „Shared Services“ verfolgt – neben der Optimierung der konzerninternen Organisation (Verbesserung der Koordinations- und Leitungsfunktion) – insbesondere die Realisierung von Kostenvorteilen („Economies of Scale“).

1.2. Verrechnung von Zentraldienstleistungen

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist der Wert der erbrachten Zentraldienstleistungen über konzerninterne Verrechnungspreise zwischen der leistenden Einheit und den Leistungsempfängern abzubilden. Nur so kann dem Prinzip der Kostenvorteilhaftigkeit ausreichend entsprochen werden. Dabei kann der ökonomisch sinnvolle, ja notwendige Ausgleich zwischen Leistung und Gegenleistung entweder durch direkte leistungsbezogene Einzelabrechnung oder durch ein indirektes Umlageverfahren zwischen allen Leistungsempfängern hergestellt werden. In der Praxis wird das Umlageverfahren bei Verrechnung von Zentraldienstleistungen häufig mangels Anwendbarkeit der direkten Methode bzw aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen bevorzugt. Entsprechend wird ein ganzes Leistungsbündel erfasst, bewertet und über Allokationsschlüssel konzernintern auf die Nutznießer umgelegt.

Beim Umlageverfahren sind zwei grundlegende Ansätze zu unterscheiden: Die Umlage nach dem **Leistungsaustauschkonzept** basiert auf einem schuldrechtlichen Leistungsaustausch zwischen dem Erbringer der Leistung einerseits und den empfangenden Unternehmen andererseits. Dh es werden konzerninterne Dienstleistungen erbracht, die sich durch die indirekte Methode der Preisfestsetzung auszeichnen. Dieser Ansatz soll hier als Verfahren der „Konzernumlage“ (im engeren Sinne) bzw als „Leistungsumlage“¹ bezeichnet werden.² Bei einer auf

¹ Vgl Rz 81 VPR 2010.

² Vgl etwa *Macho/Steiner/Spensberger*, Verrechnungspreise kompakt (2011), 300 sowie *Engler in Vögele*, Verrechnungspreise³ (2011) M 281 f.

dem **Poolkonzept** basierenden Umlage steht hingegen die originär gemeinschaftliche Nutzung von Ressourcen im Vordergrund, sodass kein schuldrechtlicher Leistungsaustausch erfolgt. Dieser alternative Ansatz soll hier als „Kostenumlage“ („Cost Sharing“) bzw. „Poolumlage“³ bezeichnet werden.⁴

Freilich ist darauf hinzuweisen, dass die diesbezügliche Terminologie keineswegs einheitlich verwendet wird.⁵ So werden in der Praxis mitunter auch beide Umlageverfahren – etwas unscharf – unter dem Oberbegriff der „Konzernumlage“ (im weiteren Sinne) zusammengefasst. Auch wenn tatsächlich viele Parallelen in der Umsetzung beider Konzepte bestehen, so ist doch deren klare Differenzierung – auf Grund teilweise unterschiedlicher Rechtsfolgen⁶ – letztlich unabdingbar.

1.3. Steuerliche Verrechnungspreisproblematik

Solange konzerninterne Dienstleistungen – sei es im Wege der direkten Einzelverrechnung, sei es über eine Konzernumlage – im Einflussbereich ein und derselben Steuerhoheit erbracht werden, ist die steuerliche Brisanz regelmäßig limitiert. In besonderem Maße gilt dies innerhalb einer steuerlichen Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG, da sich hier Verrechnungen im Ergebnis mehr oder weniger neutralisieren. Aber selbst außerhalb einer Unternehmensgruppe wird der rein innerstaatliche Fall durch das von der Rechtsprechung entwickelte Konzept der Nutzungseinlage⁷ tendenziell entschärft.

Sobald jedoch Zentraldienstleistungen zwischen Unternehmen, die in unterschiedlichen Staaten ansässig sind, erbracht werden, verlagert sich die steuerliche Problematik auf eine völlig neue Ebene: Diesfalls geht es nicht mehr nur um die Abgrenzung des Einkommens unterschiedlicher Steuerpflichtiger, sondern vor allem auch um die grenzüberschreitende Abgrenzung von Besteuerungsrechten und damit um die Sicherung des jeweiligen nationalen Steueraufkommens. Der österreichische Gesetzgeber würdigt diesen Umstand primär in § 6 Z 6 EStG. Auf Abkommensebene wird diesem Befund durch die Anordnung des Art 9 OECD-

³ Vgl Rz 81 und 112 ff VPR 2010.

⁴ Vgl etwa *Macho/Steiner/Spensberger*, Verrechnungspreise kompakt (2011), 300. Die deutschen Verwaltungsgrundsätze zu Umlageverträgen vom 30.12.1999 sowie das Kapitel VIII der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 (Kostenverteilungsverträge, KVV bzw Cost Contribution Arrangements, CCA) widmen sich ausschließlich dem Umlageverfahren nach dem Poolkonzept.

⁵ Insbesondere in der deutschen Literatur wird die „Konzernumlage“ häufig im Sinne des am Poolgedanken orientierten (Kosten-)Umlageverfahrens verstanden (vgl etwa *Oestreicher*, IStR 2000, 759 ff). Entsprechend wird die nicht auf dem Poolkonzept basierende indirekte Preisverrechnungsmethode mitunter als „Leistungsumlage“ bezeichnet (vgl *Baumhoff*, IStR 2000, 693 ff sowie nunmehr auch Rz 81 VPR 2010).

⁶ Etwa im Bereich des Gewinnaufschlages, der Quellensteuer und der Umsatzsteuer.

⁷ Vgl Rz 679 KStR 2001. Zur gemeinschaftsrechtlichen Unbedenklichkeit siehe EuGH 21.1.2010, C-311/08, *SGI*.

MA und den dazu ergangenen Musterkommentar sowie die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze⁸ Rechnung getragen.

Als zentrales Konzept zur Lösung dieser Abgrenzungsproblematik wird nach wie vor der Fremdvergleichsgrundsatz (Prinzip des „dealing at arm’s length“) erachtet.⁹ Folglich soll für steuerliche Zwecke die konzerninterne Verflechtung ausgeblendet werden, sodass die Konzernverrechnungspreise dem entsprechen, was unabhängige Unternehmen vereinbaren würden. Entscheidend ist demnach, ob ein unabhängiges Unternehmen bereit gewesen wäre, die Dienstleistung entweder selbst zu erbringen („perform for itself“) oder dafür zu zahlen („willing to pay“).¹⁰ Ausdrücklich nicht von Belang ist hingegen, ob vergleichbare Transaktionen überhaupt zwischen fremden Dritten vorkommen oder ob es sich um konzernspezifisch erbrachte Dienstleistungen handelt.¹¹ Selbst der Umstand, dass die Verrechnungspreise durch ein verbundenes Unternehmen „diktiert“ werden, würde per se noch nicht die Annahme deren Fremdunüblichkeit rechtfertigen.¹²

Die Konzernumlage stellt keineswegs einen methodisch isolierten Zugang zur Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise dar. Sie setzt vielmehr auf dem bestehenden Instrumentarium der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze auf. Entsprechend bleibt auch hier die Bedeutung der Preisvergleichsmethode, insbesondere aber der Kostenaufschlagsmethode für konzerninterne Dienstleistungen unangetastet.¹³ Die Besonderheit der Konzernumlage besteht vielmehr darin, dass die Zentraldienstleistungen nicht einzeln an die Leistungsempfänger verrechnet

⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22.7.2010 (in der Folge kurz bezeichnet als OECD-TPG 2010). Die im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlichte Übersetzung in die deutsche Sprache („Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen“, AÖF 114/1996, 122/1997, 155/1998 sowie 171/2000) basiert im Wesentlichen auf den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen 1995 (mit späteren Ergänzungen) und ist daher – insbesondere hinsichtlich der Kapitel I bis III sowie des im Jahr 2010 neu hinzugekommenen Kapitels IX – als überholt zu bezeichnen. Derzeit arbeitet die OECD an einem weiteren Update der Verrechnungspreisgrundsätze, im Rahmen dessen vor allem der Bereich der immateriellen Wirtschaftsgüter (Kapitel VI) überarbeitet werden soll (Discussion Draft bis Ende 2013, vgl OECD, Transfer Pricing and Intangibles: Scope of the OECD Project, 25.1.2011).

⁹ Vgl Z 1.1 OECD-TPG 2010.

¹⁰ Der „willing to pay“-Test stellt nicht – wie teilweise vermutet – darauf ab, ob ein unabhängiges Unternehmen eine konkrete Leistung tatsächlich zugekauft hätte, sondern ob dieses bereit gewesen wäre, für eine vergleichbare Leistung zu bezahlen. Entscheidend ist daher, ob durch die Leistung ein wirtschaftlicher oder kommerzieller Wert verschafft und damit die Geschäftsposition des Leistungsempfängers gefördert wird (vgl Z 7.6 OECD-TPG 2010). Entsprechend sind etwa „Regieleistungen“ in vielen Fällen sehr wohl verrechenbar (vgl Engler in Vögele, Verrechnungspreise³ [2011] M 40). Siehe auch Guidelines on low value adding intra-group services, COM(2011) 16 final, 25.1.2011, Tz 27.

¹¹ Vgl Z 1.11 OECD-TPG 2010.

¹² Vgl BFH 17.10.2001, I R 103/00 sowie BMF 24.1.2011, EAS 3198.

¹³ Vgl Z 7.31 OECD-TPG 2010.

(„direct-charge method“), sondern via Allokationsschlüssel näherungsweise umgelegt werden („indirect-charge method“). Dieser von der OECD ausdrücklich anerkannte Weg bedarf zahlreicher spezifischer Überlegungen und Vorkehrungen. Dies gilt umso mehr, als die Verrechnung von „Management Fees“ nach wie vor als eines der Top-Themen in in- und ausländischen Betriebsprüfungen kursiert und die Compliance-Anforderungen sowie die damit verbundenen Folgekosten (einschließlich jener für nicht sanierte Doppelbesteuerungen) weiterhin zunehmen.¹⁴ Entsprechend hat das von der EU eingesetzte Gemeinsame Verrechnungspreisforum (Joint Transfer Pricing Forum, JTPF)¹⁵ Richtlinien zur Verrechnung von (Routine-)Zentraldienstleistungen¹⁶ erstellt, um das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes nicht zu gefährden. Diese Richtlinien wurden mittlerweile von der Kommission¹⁷ wie auch vom ECOFIN¹⁸ ausdrücklich unterstützt, sodass die Mitgliedstaaten aufgerufen sind, die darin enthaltenen Empfehlungen umgehend in ihre nationalen Rechts- bzw. Verwaltungsvorschriften einfließen zu lassen.

2. Implementierung einer Konzernumlage

2.1. Allgemeines

Die ordentliche und gewissenhafte Implementierung einer Konzernumlage ist zweifellos ein Vorhaben, welches in seinen qualitativen und quantitativen Kapazitätsanforderungen nicht unterschätzt werden darf. Dabei erscheint neben der Bewältigung der eigentlichen fachspezifischen Herausforderungen insbesondere ein proaktives Projektmanagement unverzichtbar, um das anvisierte Projektergebnis in angemessener Zeit zu realisieren. Wer aber diese Hürden zu nehmen gewillt ist, wird nicht nur ein steuerlich sorgfältig fundiertes und dokumentiertes Konzernumlagesystem vor sich haben und damit einen wichtigen Schritt zur Erfüllung seiner Tax Compliance-Agenda setzen. Die Erfahrung zeigt vielmehr, dass ein derartiges, zunächst vielfach steuerlich motiviertes Projekt dem Unternehmer regelmäßig auch neue, betriebswirtschaftlich verwertbare Erkenntnisse über die eigenen organisatorischen Abläufe vermitteln kann.

Bei der Abwicklung eines Konzernumlageprojekts wird üblicherweise dann auch unmittelbar nachvollziehbar, dass die Auseinandersetzung mit der Verrechnungspreisthematik als Facette des internationalen Steuerrechts gerade keine exakte Wissenschaft ist.¹⁹ Entscheidend sind vielmehr ein pragmatischer Zugang so-

¹⁴ Vgl. *Eismayr/Schnell*, IWB 2010, 910, *Stuffer/Reichl*, IStR 2010, 685 sowie Guidelines on low value adding intra-group services, COM(2011) 16 final, 25.1.2011.

¹⁵ Das Mandat des JTPF wurde am 25.1.2011 von der Kommission bis 31.3.2015 verlängert (vgl. 2011/C 24/03).

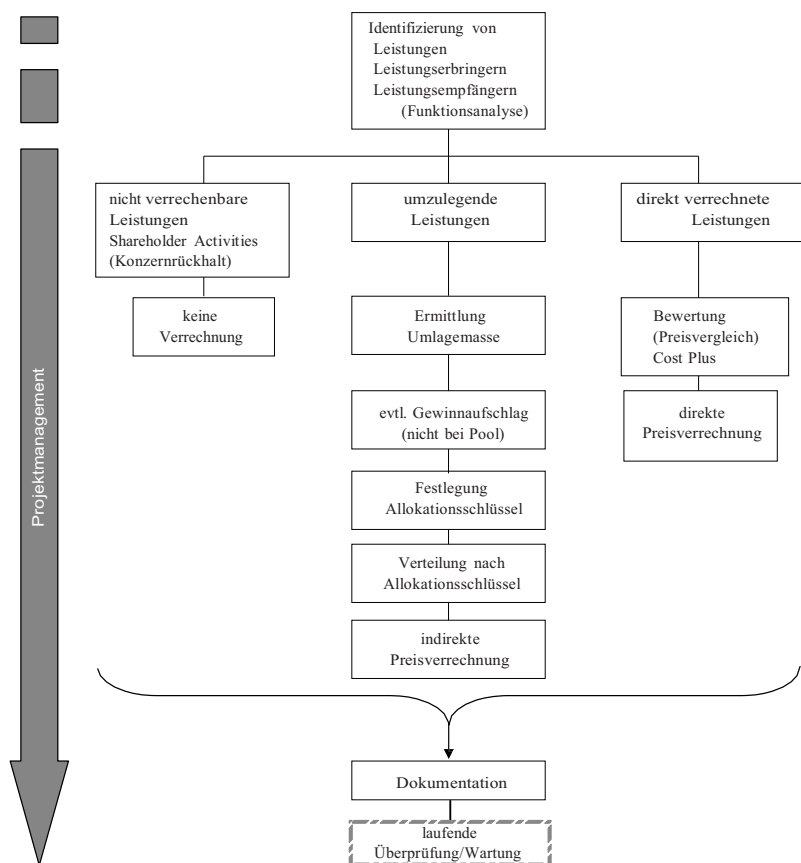
¹⁶ JTPF/020/REV3/2009/EN, Februar 2010.

¹⁷ Vgl. Guidelines on low value adding intra-group services, COM(2011) 16 final, 25.1.2011.

¹⁸ Vgl. Ratsbeschluss vom 17.5.2011.

¹⁹ Vgl. etwa Guidelines on low value adding intra-group services, COM(2011) 16 final, 25.1.2011, Tz 59 sowie Z 1.13 OECD-TPG 2010.

wie eine gewisse Offenheit für die Spezifika des jeweils betrachteten Konzerns.²⁰ Dennoch lässt sich aus dem breiten Querschnitt der praktischen Anwendungserfahrungen ein Strukturierungsvorschlag²¹ als gemeinsamer Nenner ableiten:



2.2. Identifizierung der Leistungen

In einem ersten Schritt sind im Stile einer Funktionsanalyse²² sämtliche Zentraldienstleistungen sowie der bzw die Leistungserbringer (zB Konzern-/Divi-

²⁰ Der Tax Court of Canada hat dies im GE Capital Case (General Electric Capital Canada Inc v Canada 2009 TCC 563) treffend wie folgt beschrieben: „In the final analysis, transfer pricing is largely a question of facts and circumstances coupled with a high dose of common sense“.

²¹ Siehe dazu auch die bestehend einfache „Checklist for international service charges“ der neuseeländischen Finanzverwaltung (Te Tari Taake) vom 18.4.2011, abrufbar unter <http://www.ird.govt.nz/transfer-pricing/practice/transfer-pricing-practice-service-charges.html> (veröffentlicht etwa auch in BNA Transfer Pricing Report. 19.5.2011, 82).

²² Vgl Z 7.32 OECD-TPG 2010.

sions-/Regionalleitgesellschaft, gegebenenfalls spezialisierte „Shared Service Centers“) zu identifizieren und zu beschreiben. Der Fokus ist dabei zunächst auf die Vollständigkeit der Erfassung aller Transaktionen (Dienstleistungen), insbesondere auch jener, die gegebenenfalls bislang nicht verrechnet werden, zu richten. Dementsprechend bietet es sich in dieser Phase an, ein strukturiertes Interview mit mehreren Personen (etwa aus der Geschäftsleitung, der Finanzabteilung bzw dem Controlling) auf Basis einer umfangreichen Checkliste²³ zu führen.

Es entspricht der Natur von Konzernumlagevereinbarungen als „Package Deals“²⁴, dass regelmäßig eine beachtliche Bandbreite an unterschiedlichen Dienstleistungen festgestellt wird. Neben den klassischen administrativen Dienstleistungen (zB Finanz- und Rechnungswesen, Rechts-, Steuer- und Unternehmensberatung, IT) und der Unterstützung im Personalbereich (zB Recruitment, Training, Entlohnungsmodelle) spielen vor allem technische Services (zB bei Forschung und Entwicklung sowie Assistenz im Produktionsbereich), die beschaffungs- bzw absatzseitige Unterstützung (zB gemeinsamer Einkauf, Marketing und Vertrieb) sowie die eigentlichen Management Services (zB strategische Planung) eine wesentliche Rolle. Angesichts der zu erwartenden Vielzahl feststellbarer Leistungen sollte in dieser Phase des Projekts unter allen Umständen versucht werden, eine sinnvolle Struktur festzulegen (Bildung von Leistungskategorien!) und die jeweiligen Leistungsinhalte möglichst exakt zu beschreiben. Denn die hier gewonnenen Informationen finden als wesentliche Basisdaten Eingang in die weiteren Projektschritte.²⁵

Es soll an dieser Stelle jedoch darauf hingewiesen werden, dass die vorbehaltlose Bündelung sämtlicher identifizierter Dienstleistungen in der Konzernumlage mitunter nicht empfehlenswert erscheint. So verlangen etwa bestimmte Leistungen (zB im Wege von Lizenz- oder Darlehensvereinbarungen) nach spezifischen Regelungsinhalten, die im Rahmen eines „Package Deals“ kaum sinnvoll erfasst werden können. Auch kann es ratsam sein, typischer Weise quellensteuerpflichtige Leistungen (wie etwa die Nutzungsüberlassung im Wege von Lizenzvereinbarungen) nicht mit – an sich quellensteuerbefreiten²⁶ – sonstigen Zentraldienstleistungen zu vermengen, da so manche Steuerbehörde dies zum Anlass nimmt, das Gesamtentgelt für den Leistungsmix einer Quellensteuerpflicht zu unterwerfen.

²³ Als Ausgangsbasis für eine solche Checkliste sei auf die tabellarische Darstellung bei Engler in Vögele, Verrechnungspreise³ (2011) M 110 sowie auf die umfangreiche White List an „specified covered services“ in IRS Rev. Proc. 2007-13 vom 16.1.2007 verwiesen.

²⁴ Vgl Z 3.11 OECD-TPG 2010.

²⁵ So kann etwa ein vollständiger, gut strukturierter und ausreichend erläuterter Servicekatalog als gute Grundlage für die Leistungsbeschreibungen im Konzernumlagevertrag (bzw einem Anhang dazu) verwendet werden.

²⁶ Siehe jedoch Kapitel 4.2.

2.3. Identifizierung der Leistungsempfänger

2.3.1. Konzernorganigramm

Als sinnvoller „Starting Point“ für die vollständige und strukturierte Identifizierung der Leistungsempfänger (sowie der Leistungserbringer) wird in der Regel auf ein Konzernorganigramm zurückgegriffen. Dabei haben sich in der Praxis unter anderem folgende Anforderungen an ein Organigramm bewährt:

- **Vollständigkeit:** Das Organigramm soll einen vollständigen Überblick über den Konzern gewährleisten.
- **Aktualität:** Das Organigramm soll durch laufende Anpassungen an die Konzernrealität stets „up to date“ bleiben. Für Dokumentationszwecke sollten historische Organigramme aber zumindest jahresweise aufbewahrt werden.
- **Beteiligungsverhältnisse:** Ideal ist – soweit es die Größe des Konzerns sinnvoll erlaubt – eine grafische Darstellung der gesellschaftsrechtlichen bzw wirtschaftlichen Beteiligungsverhältnisse (einschließlich des Beteiligungsmaßes in Prozent).
- **Rechtsformen:** Die auch grafisch differenzierte Darstellung von steuerlich intransparenten Rechtsformen (zB GmbH und AG, idR dargestellt als Rechteck) einerseits und steuerlich transparenten Rechtsformen (zB OG, KG, GmbH & Co KG, atypisch stille Gesellschaft, idR dargestellt als Ellipse) andererseits erhöht die Übersichtlichkeit. Weitere Differenzierungen (zB für hybride Gesellschaftsformen²⁷) sind freilich möglich und je nach Bedarf sinnvoll.
- **Betriebsstätten:** Unselbständige Betriebsstätten (bzw Zweigniederlassungen) sollten grundsätzlich ebenfalls im Organigramm abgebildet werden, da auch sie bei der grenzüberschreitenden Aufteilung von Besteuerungsrechten eine wesentliche Rolle spielen.²⁸ Die Erfassung steuerlich irrelevanter Hilfseinrichtungen iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA (zB so genannter Repräsentanzen bzw Rep-Offices) ist freilich nicht zwingend erforderlich.
- **Firmenwortlaut:** Es ist jedenfalls ratsam, den vollen und exakten Firmenwortlaut aller im Organigramm erfassten Konzerneinheiten darzustellen. Dies erleichtert Datenbankabfragen und sonstige Recherchen ebenso, wie etwa die Erfassung der Rechtsform.
- **Kurzbezeichnung:** Ergänzend hat es sich in der Praxis überaus bewährt, die in Konzernen vielfach verwendeten Kürzel für die einzelnen Gesellschaften im

²⁷ Zahlreiche Staaten qualifizieren auch Personengesellschaften als selbständige Körperschaftsteuersubjekte. Da Österreich ungeachtet dessen auf Basis eines Typenvergleichs regelmäßig nach dem Mitunternehmerschaftskonzept auf die Gesellschafter als Steuerpflichtige durchgreift, ist der Begriff hybrider Gesellschaftsformen angebracht. Grafisch könnte dieser Qualifikationskonflikt etwa durch eine Überlagerung von Rechteck und Ellipse dargestellt werden.

²⁸ Zu Besonderheiten der Umlage bei Betriebsstätten siehe Kapitel 4.8.

Organigramm abzubilden. Dies erleichtert und beschleunigt die Aufnahme konzerninterner Dokumentationsunterlagen mitunter signifikant.

- **Ansässigkeit:** Schließlich sollte auch der Ansässigkeitsstaat (vgl Art 4 OECD-MA) bzw gegebenenfalls der (Personengesellschafts-)Betriebsstättenstaat auf den ersten Blick ersichtlich sein.

2.3.2. Transaktionsmatrix

Nicht jede angebotene Zentraldienstleistung ist zwingend auch an alle Konzerngesellschaften gleichermaßen gerichtet. Es ist daher entscheidend, die konzerninternen Leistungsempfänger für jede einzelne in Kapitel 2.2. identifizierte Leistung zu eruieren. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass die Konzernumlage dem Grundsatz der Verursachungsgerechtigkeit hinreichend entspricht. Als möglicher Lösungsansatz bietet sich in dieser Phase des Projekts eine simple Transaktionsmatrix an, in welcher Leistungen und Leistungsempfänger übersichtlich verknüpft werden.

Beispiel

Der A-Konzern verfolgt ein zentrales Organisationsmodell mit „schlanken“ Tochtergesellschaften. Entsprechend erbringt die Konzernmuttergesellschaft A umfangreiche Zentraldienstleistungen (Rechnungswesen, Rechts- und Steuerberatung, IT, Unterstützung beim Einkauf und im Marketing) an die Konzerntöchter B, C, D und E. Die Konzerntochter F ist hingegen weitgehend autonom und nimmt lediglich die von A angebotenen IT-Services in Anspruch. Weiters wird ein Mitarbeiter vom Headquarter (A) für drei Jahre an die Tochtergesellschaft C entsandt. Die Transaktionsmatrix wird daher wie folgt aussehen:

	<i>A</i> ²⁹	<i>B</i>	<i>C</i>	<i>D</i>	<i>E</i>	<i>F</i>
<i>Rechnungswesen</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	
<i>Rechts- und Steuerberatung</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	
<i>IT</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
<i>Unterstützung Einkauf</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	
<i>Unterstützung Marketing</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	
<i>Personalentsendung</i>			<i>X</i>			

²⁹ Soweit die Muttergesellschaft A die Zentraldienstleistungen nicht nur für ihre Konzerntöchter bereithält, sondern auch selbst auf die Leistungen zurückgreift („Eigenleistungsanteil“), ist es sinnvoll, die leistende A auch als Leistungsempfänger darzustellen und entsprechend bei der Anwendung des Allokationsschlüssels zu berücksichtigen (siehe Kapitel 2.8.).

Es ist offenkundig, dass die Konzernmutter A nicht ihr gesamtes Dienstleistungsspektrum auf Basis einer Konzernumlage nach dem „Gießkannenprinzip“ an alle Konzerntöchter verrechnen darf. Denn diesfalls würde die Gesellschaft F ihre Schwestergesellschaften subventionieren („cross-subsidizing“), was steuerlich einer verdeckten Gewinnausschüttung an A sowie einer verdeckten Einlage in die übrigen Tochtergesellschaften entsprechen würde. Es ist vielmehr differenziert vorzugehen, dh die Leistungen sind je nach Leistungsempfänger zu verrechnen. Entsprechend werden nur die IT-Services via Allokationsschlüssel unter allen Konzerngesellschaften verteilt. Bei den übrigen Zentraldienstleistungen wird F hingegen nicht in die Schlüsselung (und damit nicht in die Verrechnung) einbezogen. Die Personalgestellung von A an C bedarf keiner Aufteilung nach einem Allokationsschlüssel und bietet sich daher für eine direkte Einzelverrechnung an.

2.3.3. Benefit Test

Der Fremdvergleichsgrundsatz gebietet, dass eine Konzernverrechnung für Zentraldienstleistungen nur insoweit angebracht ist, als dem jeweiligen verbundenen Unternehmen auch ein nachvollziehbarer Vorteil erwächst bzw zumindest erwartet werden darf.³⁰ Es liegt also nahe, nur jene Konzerngesellschaften, für welche die identifizierten Leistungen tatsächlich auch einen Eigennutzen stiften (können), als „Leistungsempfänger“ im hier verstandenen Sinne zu bezeichnen. Die hier entscheidende Nutzenfrage wird häufig im Rahmen eines „Benefit Test“ beantwortet, wobei der Dokumentation der Erkenntnisse aus diesem Test wesentliche Bedeutung für die steuerliche Anerkennung der Konzernumlage zukommt (siehe dazu auch Kapitel 3.).

Bei vielen, in einem Konzern typischerweise angebotenen Zentraldienstleistungen liegt es durchaus auf der Hand, dass die Konzerngesellschaften einen entsprechenden Vorteil („Benefit“) lukrieren. Denn würden diese Leistungen nicht vom Konzern angeboten werden, müsste die jeweilige Konzerngesellschaft eine entsprechende Eigenleistung erbringen bzw die Leistung von einem fremden Dritten zukaufen. Dies gilt regelmäßig etwa für einen Großteil der administrativen Dienstleistungen (siehe Kapitel 2.2.). Andererseits werden im Konzern zum Teil auch Zentraldienstleistungen erbracht, die wohl nicht zwingend in Ermangelung eines konzerninternen Angebotes durch Eigenleistung oder Fremdzukauf substituiert würden. Dies mag etwa für bestimmte Leistungen im Marketingbereich oder für gewisse strategische Managementleistungen gelten. Dennoch sollte auch hier außer Streit stehen, dass mit derartigen, nicht zwangsweise substituierenden Zentraldienstleistungen regelmäßig ein wirtschaftlicher Vorteil für die Leistungsempfänger einhergeht und damit eine konzerninterne Verrechnung grundsätzlich zulässig, ja sogar geboten ist.³¹

³⁰ Vgl Z 7.4, 7.23 und 7.32 OECD-TPG 2010.

³¹ Vgl Engler in *Vögele*, Verrechnungspreise³ (2011) M 40 zu so genannten „Regieleistungen“.