

Strafzuschlag wegen mangelnder Mitwirkung

Cooperation-Related Penalty

Verwaltungs- oder zivilrechtliche Sanktion, die verhängt wird, wenn der Steuerpflichtige der ausdrücklichen Aufforderung einer Steuerverwaltung nicht nachkommt, zusätzlich zur EU-Verrechnungspreisdokumentation oder zur nach innerstaatlichem Recht in einem Mitgliedstaat vorgeschriebenen Dokumentation weitere Informationen oder Unterlagen vorzulegen.

Strafzuschlag wegen Nichterfüllung der Dokumentationspflichten

Documentation-Related Penalty

Verwaltungs- oder zivilrechtliche Sanktion wegen Nichterfüllung der Erfordernisse der EU-Verrechnungspreisdokumentation oder der innerstaatlichen Dokumentationsvorschriften eines Mitgliedstaates zu dem Zeitpunkt, zu dem die EU-Verrechnungspreisdokumentation oder die Dokumentation nach innerstaatlichem Recht der Steuerverwaltung vorliegen muss.

Unabhängige Unternehmen

Independent Enterprises

Zwei Unternehmen sind dann voneinander unabhängig, wenn es sich nicht um miteinander verbundene Unternehmen handelt.

Vergleichbarkeitsanalyse

Comparability Analysis

Ein Vergleich, bei dem ein konzerninternes Geschäft mit einem Fremdgeschäft oder mit Fremdgeschäften verglichen wird. Konzerninterne Geschäfte sind mit Fremdgeschäften vergleichbar, wenn keiner der Unterschiede zwischen den Geschäften die methodisch untersuchte Gegebenheit (zB Preis oder Spanne/Marge) wesentlich beeinflussen könnte oder wenn entsprechend genaue Berichtigungen erfolgen können, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.

Verrechnungspreis

Transfer Price

Der Wertansatz für innerbetrieblich erstellte Leistungen (Produkte, Zwischenprodukte, Dienstleistungen), die von anderen Unternehmenseinheiten im Konzern bezogen oder an diese veräußert werden.

OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (OECD-MA)

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital

Die Grundsätze hinsichtlich der Besteuerung von multinationalen Unternehmungen sind im OECD-MA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen enthalten. Dieses Abkommen bildet die Grundlage für das weltweite Netz bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) zwischen den Mitgliedstaaten der OECD bzw zum Teil auch mit den Nichtmitgliedstaaten und ist als völkerrechtliche Vereinbarung einzustufen.

Indirekte vGAs	Beispiele
Verzicht auf „Gewinnchance“ ¹⁰⁹	<ul style="list-style-type: none"> • Bei Vorliegen einer Funktionsverlagerung/-spaltung ohne (angemessene) Ablösezahlung¹¹⁰ • Übertragung von „Intellectual Property“¹¹¹
Verzicht auf angemessene Vergütungen aus Transaktionen im Konzern	<ul style="list-style-type: none"> • zu geringer Preisansatz iVm Warenlieferungen („Unterfakturierung“)¹¹² bzw Tragung von Anlaufverlusten¹¹³ • zu geringes Entgelt für erbrachte Dienstleistungen (zB zu gering oder nicht verzinstes Darlehen,¹¹⁴ Kostenumlage)¹¹⁵

Abb 6: Erscheinungsformen von indirekten vGAs

3.3.7. Primär- und Sekundärberichtigungen

Werden im Rahmen von Außenprüfungen (oder anderer Maßnahmen) einer in- oder ausländischen Steuerverwaltung die Verrechnungspreise unter Berufung auf Artikel 9 des entsprechenden DBA bzw entsprechender nationaler Korrektornormen (wie oben beschrieben) angepasst bzw die Gewinne erhöht, stellt dies eine „Primärberichtigung“ dar.¹¹⁶ Denn ein DBA kann niemals einen innerstaatlich fehlenden Besteuerungsanspruch selbständig begründen („Schrankenwirkung“ bzw „Sperrwirkung“).¹¹⁷ Zu einer Primärberichtigung kommt es regelmäßig dann, wenn im Zuge einer BP festgestellt wird, dass das geprüfte Unternehmen konzernintern „zu günstig“ verkauft bzw „zu teuer“ eingekauft hat.

Primärberichtigungen können (wirtschaftliche) Doppelbesteuerungen zur Folge haben, die durch eine entsprechende Gegenberichtigung im DBA-Partnerstaat vermieden wer-

109 Siehe öKStR 2013, Rz 755 u 774.

110 *Isensee*, IStR 1999, 527; *Kuckhoff/Schreiber*, IStR 1999, 321 u 353; *Macho*, ÖStZ 2004, 1079, insbesondere FN 31–34; siehe auch EAS 1229 v 6.3.1998, SWI 1998, 224 bzw EAS 1284 v 6.7.1998, SWI 1998, 395, betreffend Kundenstockübertragung an eine ausländische Schwwestergesellschaft; BFH 20.8.1986 I R 152/82 BFH/NV 1987, 471 (Übertragung von Kundenstamm ist keine Teilbetriebsveräußerung, sondern nur die Übertragung eines geschäftswertähnlichen immateriellen Wirtschaftsgutes).

111 BFH 29.5.1996 I R 70/95, BFH/NV 1997, 65.

112 Vgl öKStR 2013, Rz 847 u 848; BFH 4.7.1984 I R 195/81, BStBl II, 842; BFH 23.10.1985 I R 247/81, BStBl 1986 II, 195.

113 BFH 17.2.1993 I R 3/92, BFHE 170, 550, BStBl II 1993, 457.

114 BFH 19.3.2002 I R 4/01, EFG 2001, 62; BB 2002, 1847; siehe auch EAS 0131 v 20.5.1992 zu den Kriterien des „angemessenen Zinssatzes“; BFH 26.10.1987 GrS 2/86 BStBl 1988 II, 348 zu zinslosem Darlehen – kein einlagefähiges Wirtschaftsgut.

115 BFH 23.6.1993 I R 72/92, BStBl II 1993, 801; vgl auch öKStR 2013, Rz 872.

116 Rz 499 VPR 2021.

117 Vgl VwGH 25.9.2001, 99/14/0217; VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021; VwGH 30.3.2011, 2007/13/0105 sowie Rz 33 EStR 2000.; weiters *Kofler*, Die „Sperrwirkung“ des Art 9 OECD-MA, TPI 2017, 70; vgl BFH 11.10.2012, I R 75/11, BFHE 239, 242, BStBl 2013 II 1046. Siehe etwa auch *Pepelnik/Stradinger*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Sperrwirkung von Art 6 Abs 1 DBA Deutschland-Niederlande gegenüber Sonderbedingungen bei beherrschenden Gesellschaftern – Gewinnabgrenzung, *ecolex* 2013, 563 (564).

4. Funktions- und Risikoanalyse

Die üblicherweise von den Vertriebsstrukturen (vom Eigenhändler bis hin zum Handelsvertreter) getragenen Risiken können der folgenden Tabelle¹⁴⁵ entnommen werden:

Risiken	Eigenhändler			Kommis- sionär	Handels- vertreter
	Marke- ting and Distri- bution Company	Distri- butor	Limited- Risk- Distri- butor		
Vorratsrisiko	+	+	-	-	-
Gewährleistungsrisiko	+	+	-	-	-
Kreditrisiko	+	+	+/-	+/-	-
Wechselkursrisiko	+/-	+/-	+/-	-	-
Auslastungsrisiko	+	+	+/-	+	+
Risiko fehlgeschlagener Geschäftsstrategien	+	+	+/-	-	-

Tab 4: Risiken in Vertriebsstrukturen

Die üblicherweise von den Vertriebsstrukturen (vom Eigenhändler bis hin zum Handelsvertreter) eingesetzten Vermögenswerte können der folgenden Tabelle¹⁴⁶ entnommen werden:

Vermögenswerte	Eigenhändler			Kommis- sionär	Handels- vertreter
	Marke- ting and Distri- bution Company	Distri- butor	Limited- Risk- Distri- butor		
Kundenstamm	+	+	+	+/-	-
Marken	+/-	+/-	+/-	-	-
Marketing-Know-how	+	-	-	-	-
Produkt-Know-how	+/-	-	-	-	-
Vertriebsrechte	+	+	+	+/-	+/-

Tab 5: Vermögenswerte bei Vertriebsstrukturen

¹⁴⁵ Vgl. *Baumhoff/Bodenmüller*, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 377.

¹⁴⁶ Vgl. *Rosar/Rosenberger*, Handbuch Verrechnungspreise³, Die Funktions- und Risikoanalyse und deren Bedeutung für die Methodenauswahl, 171; *Vögele/Borstell/Bernhardt*, Vertriebsmodelle mit Dienstleistungscharakter, Verrechnungspreise⁵ (2020) Kapitel N: Dienstleistungen, Rn 591 ff.

Grafisch können die Regelungen des § 162 Abs 4 dAO wie folgt dargestellt werden:

Tatbestandsvoraussetzungen		Rechtsfolgen		
Art der Pflichtverletzung	Einkünftekorrektur	Untergrenze	Bandbreite	Obergrenze
keine oder im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vorgelegt	ja	5.000 €	5–10 % des Mehrbetrags der Einkünfte nach Berichtigung	keine
keine oder im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vorgelegt	nein	5.000 € (Festbetrag)		
verspätete Vorlage der Aufzeichnungen	ja/nein	mind 100 € für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung		1.000.000 €

Tab 21: Rechtsfolgen/Verletzung der Dokumentationspflichten in Deutschland

Zudem können von den Behörden Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahren gem den Bestimmungen der §§ 369 ff dAO eingeleitet werden, falls der Stpfl seiner Verpflichtung nach § 153 dAO nicht nachkommt.

Sanktionsauslösende Verstöße gegen die Aufzeichnungsverpflichtungen iSd § 90 Abs 3 dAO liegen dann vor, wenn

- trotz Anforderung keine oder nicht verwertbare Aufzeichnungen vorgelegt werden oder
- (verwertbare) Aufzeichnungen für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nicht zeitnah iSd § 3 GAufzV erstellt wurden (jedoch sanktionslos, sofern fristgerecht vorgelegt, aber verspätet erstellt).

Wesentliche Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen (siehe § 2 Abs 1 S 3 GAufzV) liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung insbesondere dann vor, wenn

- eine Sachverhaltsdokumentation fehlt oder ein unzutreffender Sachverhalt dargestellt wird (verbunden mit erheblichen Auswirkungen auf das Funktions- und Risikoprofil, zB Entrepreneur wird als Routineunternehmen beschrieben, Beschreibung der vertraglichen Situation anstelle des tatsächlich abweichend Verwirklichten),
- eine Angemessenheitsdokumentation fehlt oder die vorgelegten Fremddaten nicht zum Funktions- und Risikoprofil passen,
- die Angemessenheitsanalyse keine hinreichende Begründung der Vergleichbarkeit der verwendeten Fremddaten (zB Fremdpreise oder Fremdunternehmen) enthält (Vergleichbarkeitsanalyse), oder
- die Anwendung der gewählten Verrechnungspreismethode nicht dargestellt wird;
- Aufzeichnungen ohne Zustimmung der Finanzbehörde in fremder Sprache vorgelegt werden und der Stpfl diese trotz Aufforderung nicht übersetzt.

Obwohl die Preisvergleichsmethode als diejenige Methode angesehen wird, die den Fremdverhaltensgrundsatz am direktesten umsetzt,²⁹⁰ ist ihre Anwendbarkeit in der Praxis relativ eingeschränkt.²⁹¹ Dies liegt einerseits an fehlenden vergleichbaren Transaktionen und andererseits an der „Unmöglichkeit“, Faktoren, welche die Vergleichbarkeit stören, zu eliminieren. So ist es nahezu unmöglich, Vergleichspreise im Bereich von Halbfertigprodukten (bzw Dienstleistungen) zu finden, die ausschließlich für verbundene Unternehmen gefertigt (geleistet) werden.

6.5.5.3. Immaterielle Wirtschaftsgüter

Auch im Bereich der **immateriellen Wirtschaftsgüter** wird die Preisvergleichsmethode nur in seltenen Fällen zur Anwendung gelangen. Gerade immaterielle Vermögenswerte, als „die“ werttreibenden Faktoren in der Wertschöpfungskette, zeichnen sich durch ihre Individualität und ihre Unvergleichbarkeit aus. Im Bereich des äußeren Fremdvergleichs wird man hier auf große Schwierigkeiten bei der Identifizierung von Fremdgeschäften stoßen. Um Vergleichbarkeit unterstellen zu können, wäre es notwendig, beide Unternehmen (das des „Vergleichsobjekts“ und die „tested party“) hinsichtlich ihrer immateriellen Wirtschaftsgüter (*intellectual property*) genauestens zu analysieren (vgl auch Kap 16.). Es stellt sich somit die Frage, ob es vergleichbare Marken gibt; wenn ja, geht dieser Ansatz von der Annahme aus, dass ein „Markt“ für Marken existiert.

Einfacher kann sich die Lösung im Bereich des inneren Fremdvergleiches bei der Lizenzierung darstellen. Sollte es den Fall der Lizenzierung sowohl an einen fremden Dritten als auch an ein verbundenes Unternehmen geben, so wären nur noch eventuelle „Detailunterschiede“ zu identifizieren und einer Anpassungsrechnung zugänglich zu machen.

Beispiel

Ein österreichischer Industriekonzern verfügt über bedeutendes Produktions-Know-how. Dieses immaterielle Vermögen wird der Schwestergesellschaft in Deutschland gegen Lizenzzahlungen zur Verfügung gestellt. Ebenso wird einem unabhängigen chinesischen Unternehmen diese Produktionstechnologie in vergleichbarem Ausmaß zur Verwertung in der Produktion in China überlassen. Bei Festsetzung oder Überprüfung des konzerninternen Verrechnungspreises wäre dieser „Drittpreis“ Ausgangspunkt für die Anwendung der Preisvergleichsmethode. Mittels Anpassungsrechnung könnten geringfügige Unterschiede in der Vertragsgestaltung (Nutzungsumfang, Laufzeit des Vertrages, Sublicenzierung etc) ausgeglichen werden.

Demgegenüber wäre jedoch kein Platz für die Anwendung der Preisvergleichsmethode, wenn die chinesische Gesellschaft die Lizenz nicht für das Produktions-Know-how bezahlen würde, sondern das Nutzungsrecht an der „Marke“ eingeräumt erhält. Dh die chinesische Gesellschaft produziert zwar mit eigenem Know-how und Fertigungstechniken, darf diese jedoch unter dem „Markennamen“ der österreichischen Gesellschaft am chinesischen Markt anbieten.

290 *Baumhoff*, Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, in *Mössner* (Hrsg), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 411 (C 315).

291 *Raupach* in *Raupach* (Hrsg), Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen, 476.

aufgezeigt, wenn es zu Entschädigungszahlungen im Zuge einer Konzernrestrukturierung kommt, und Überlegungen angestellt, wie die fremdübliche Vergütung der von einer Konzernrestrukturierung betroffenen verbundenen Unternehmen nach der Restrukturierung (remuneration of post-restructuring controlled transaction) ermittelt werden kann. Der vierte Teil beschäftigt sich mit der Frage der Anerkennung von durchgeführten Konzernrestrukturierungen (recognition of actual transactions undertaken).

Die österreichischen VPR 2021 verweisen weitgehend auf die einschlägigen in den OECD-VPL 2022 im Kap IX enthaltenen Ausführungen, weshalb hier keine gesonderte Darstellung des Inhaltes der OECD-VPL 2022 zum Thema Konzernrestrukturierung (business restructuring) erfolgt.

11.2.4.2. Österreichische Verrechnungspreisrichtlinien

11.2.4.2.1. Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

In den VPR 2021 wird im Hinblick auf die Entstehung eines Entschädigungsanspruches auf Z 9.39 OECD-VPL 2022 verwiesen, wonach ein Entschädigungsanspruch für ein Unternehmen nur dann entsteht, wenn

- etwas an Wert (zB Wirtschaftsgüter oder eine Geschäftstätigkeit) übertragen wird oder
- bestehende Verträge beendet oder wesentlich neuverhandelt werden und
- in beiden Fällen zwischen fremden Dritten eine Vergütung dafür vereinbart worden wäre.

Im Rahmen von Konzernreorganisationen können typischerweise körperliche Wirtschaftsgüter (zB Maschinen, Anlagen oder Lagerbestände), immaterielle Werte und Rechte (zB Patente, Marken, Know-how oder Kundenlisten) oder Geschäftstätigkeiten (ongoing concern) übertragen werden.

Die Übertragung einer Geschäftstätigkeit, dh einer funktionierenden, wirtschaftlich integrierten Geschäftseinheit, bedeutet in diesem Zusammenhang die Übertragung von Vermögenswerten, zusammen mit der Fähigkeit zur Ausübung bestimmter Funktionen und zur Übernahme bestimmter Risiken.⁶²² Die Übertragung einer Geschäftstätigkeit iSd OECD-VPL 2022 ist jedenfalls vom Anwendungsbereich des § 6 Z 6 lit a EStG 1988 erfasst (Überführung eines [Teil-]Betriebs).⁶²³

Die Gründe der Konzernstrukturänderung sind zu dokumentieren⁶²⁴ und hierbei ist auch zu untersuchen, ob die von der Reorganisation betroffenen Gesellschaften – als fiktiv unabhängige Unternehmen – eine Beteiligung an der Reorganisation hätten verweigern können, weil ihnen geschäftliche Alternativen realistischer Weise offen gestanden wären.⁶²⁵ Gegebenenfalls ist dies bei der Ermittlung einer angemessenen Reorganisationsentschädigung zu berücksichtigen.⁶²⁶

622 Z 9.68 OECD-VPL 2022.

623 Vgl VPR 2021 Rz 180.

624 Siehe VPR 2021 Rz 180.

625 Z 9.27 OECD-VPL 2022.

626 VPR 2021 Rz 181.

Wesentliche Eckpunkte eines KVV sind ua:⁸⁵⁵

- Im Rahmen eines KVV tragen alle Teilnehmer definitionsgemäß etwas zum KVV bei (bei Dienstleistungs-KVV erbringen sie primär Dienstleistungen),⁸⁵⁶ darüber hinaus teilen sie die im Rahmen der KVV-Aktivität bestehenden Chancen und Risiken.
- Die Abgeltung für die Teilnahme an einem KVV besteht im erwarteten Anteil am Gesamtnutzen aus dem Poolen von Ressourcen. Der Anteil jedes Teilnehmers an den Ergebnissen des KVV muss von Anfang an festgelegt sein.⁸⁵⁷ In einem Dienstleistungs-KVV muss jedem Teilnehmer vertraglich das Recht zustehen, Dienstleistungen aus der KVV-Tätigkeit zu empfangen. Für den seltenen Fall, dass im Rahmen eines Dienstleistungs-KVV ein immaterielles Wirtschaftsgut geschaffen wird, muss jedem Teilnehmer ein Miteigentumsanteil oder ein Verwertungsrecht vertraglich zugesichert sein.⁸⁵⁸
- Teilnehmer an einem Pool kann daher nur sein, wer Beiträge an den KVV leistet⁸⁵⁹ **und** einen Nutzen aus der KVV-Aktivität für seine eigene Geschäftstätigkeit ziehen kann.
- Um dem Fremdüblichkeitsprinzip zu entsprechen, haben die anteiligen Beiträge jedes einzelnen KVV-Teilnehmers im Zeitpunkt des Eintritts in einen KVV dem jeweils erwarteten Anteil des Teilnehmers am Gesamtnutzen aus dem KVV zu entsprechen.⁸⁶⁰
- Der erwartete Anteil am Gesamtnutzen kann anhand der erwarteten zusätzlichen Erträge, eingesparter Kosten oder anderer Vorteile aus dem KVV geschätzt werden. In der Praxis wird der erwartete anteilige Nutzen bei Dienstleistungs-KVV oft durch Anwendung eines sachgerechten Allokationsschlüssels ermittelt.⁸⁶¹
- Die Teilnehmer eines KVV verwerten die Ergebnisse des KVV im Rahmen ihrer eigenen Geschäftstätigkeit. Die Verwertung erfolgt nicht durch die KVV-Teilnehmer gemeinsam, auch werden die aus der Verwertung resultierenden Gewinne nicht geteilt.⁸⁶²

855 Siehe auch *Traindl*, Kostenverteilungsverträge und deren Abgrenzung zu Dienstleistungsverträgen im Lichte der VPR 2021 – ist eine Neubeurteilung nötig? TPI 2022, 38.

856 Z 8.24 OECD-VPL 2022.

857 Z 8.6 OECD-VPL 2022.

858 Z 8.5, Z 8.10 f OECD-VPL 2022.

859 Weiters betonen die OECD-VPL 2022, dass jeder Teilnehmer in der Lage sein muss, die Kontrolle über seine Risiken iZm der KVV-Aktivität auszuüben, und auch von seiner finanziellen Ausstattung her fähig sein muss, diese Risiken zu tragen. Z 8.15 ff OECD-VPL 2022.

860 Z 8.5, Z 8.12 f OECD-VPL 2022.

861 Z 8.19 OECD-VPL 2022.

862 Z 8.3 OECD-VPL 2022.

16.2. Begriffsdefinition von immateriellen Werten

Immaterielle Wirtschaftsgüter erfüllen alle Voraussetzungen eines Wirtschaftsguts im steuerlichen und bilanziellen Sinn. Sie stellen einen abgrenzbaren und selbständig bewertbaren wirtschaftlichen Wert dar, der jedoch im Gegensatz zu einem materiellen Wirtschaftsgut körperlich nicht fassbar ist. Mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts sind sie auch losgelöst vom Unternehmen selbständig verkehrsfähig und können einen beträchtlichen, mitunter sogar den entscheidenden Wert eines Unternehmens darstellen.⁹⁵⁹

Eine globale Definition für den Begriff des „immateriellen Wirtschaftsguts“ findet sich allerdings nicht. Die jeweiligen nationalen Regelungen weisen sowohl hinsichtlich ihrer Terminologie als auch ihrer Bedeutung Unterschiede auf.⁹⁶⁰

16.2.1. Abgrenzung national iSd Unternehmens- und Steuerrechts sowie des Immaterialgüterrechts

Das UGB enthält zwar keine Legaldefinition für immaterielle Vermögenswerte, das Gliederungsschema des § 224 UGB stellt jedoch eine Auslegungshilfe dar. Demnach gelten als **immaterielle Vermögensgegenstände**:

- **Konzessionen**
 - befristete behördliche Genehmigungen zur Ausübung eines Gewerbes oder Handels wie beispielsweise Schankrechte, Verkehrskonzessionen, Personenbeförderungskonzessionen, Gewerbeberechtigungen, Apothekerkonzessionen, Taxi-konzessionen
 - Rechte zur Nutzung einer öffentlichen Sache wie Wegerechte, Wassernutzungsrechte, Fischereirechte, Mobilfunk- und Sendelizenzen
 - **nicht** jedoch trotz ihres immateriellen Charakters grundstücksgleiche Rechte wie Baurechte, Abbaurechte oder Nutzungsrechte (Sachanlagen)⁹⁶¹
- **gewerbliche Schutzrechte** und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen
 - Patente, Lizenzen, Marken-, Urheber- und Verlagsrechte, Geschmacks- und Gebrauchsmuster, Handelsmarken und Warenzeichen
 - Verwertungsrechte, vertraglich fixierte Lieferbeziehungen und Zuteilungsquoten, Kontingente, Syndikatsrechte, Optionsrechte, EDV-Software
 - rechtlich nicht abgesicherte Vorteile wie ungeschützte Erfindungen, Know-how, Rezepte, Geheimverfahren, Kundenkarteien, Film- und Tonaufzeichnungen sowie Archive⁹⁶²

959 *Maier*, Immaterielle Wirtschaftsgüter in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon Rn 1 (Stand 1.5.2022, beck-online.beck.de).

960 *Trenkwalder*, Immaterielle Wirtschaftsgüter, in *Bernegger/Rosar/Rosenberger* (Hrsg.), Handbuch Verrechnungspreise² (2012) 461.

961 *G. Sopp/Grünberger* in *Zib/Dellinger* (Hrsg.), Unternehmensgesetzbuch (2013) zu § 224 UGB Rz 24 ff.

962 *Baumgartner* in *Bertl/Mandl* (Hrsg.), Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz (21. Lfg 2017) zu § 224 UGB Rz 11.

Suchschritt	Erläuterung
Finanzkriterien	Es können auch Finanzkriterien verwendet werden. Möglich sind beispielsweise Kriterien wie das Verwenden eines Mindestumsatzes, das Vorhandensein von Finanzdaten in bestimmten Jahren, die Suche nach Vergleichsunternehmen mit ausschließlich positivem EBIT oder auch das Ausscheiden von Unternehmen, von denen im Beobachtungszeitraum keine Finanzdaten in der Datenbank sind. Das Aufnehmen oder Ausscheiden von Vergleichsunternehmen mit negativem EBIT wird vor allem bei der Festlegung und Analyse von Verrechnungspreisen in Krisenjahren (zB Covid-19-Krise) zu detaillierten Diskussionen zwischen Finanzverwaltungen und Steuerpflichtigen führen.
Start-up	Ebenfalls werden häufig Unternehmen ausgeschlossen, welche erst kürzlich gegründet wurden und sich daher in der Start-up -Phase befinden. Dies ergibt sich daraus, dass diese Vergleichswerte in der Anlaufphase möglicherweise Start-up-Kosten und/oder -Verluste tragen.

Tab 33: Grundlegende Suchparameter im Screening-Prozess (Quelle: eigene Darstellung)

IZm dem Suchprozess halten die VPR 2021 klar fest, dass der Abgabenbehörde vom Stpfl alle Informationen über den eingeschlagenen Suchprozess offenzulegen sind, sodass dieser im Rahmen der technischen Möglichkeiten nachvollziehbar und prüfbar ist.¹¹⁰⁹ Die genauen Anforderungen an die Dokumentation iZm Datenbankanalysen werden in Abschnitt 17.6. dargestellt.

Qualitatives Screening

Die im Rahmen des quantitativen Screenings identifizierten Unternehmen/Vergleichsvereinbarungen werden im Zuge des **unverzichtbaren qualitativen Screeningprozesses** überprüft. Die in der Datenbank verfügbaren Geschäftsbeschreibungen dieser Unternehmen bzw die Volltexte der identifizierten Vertragsvereinbarungen werden manuell auf Basis der fünf Vergleichbarkeitskriterien überprüft. Zusätzlich können weitere Ausschlusskriterien angewendet werden. Es werden qualitative Informationen zu diesen Unternehmen aus anderen Quellen recherchiert. Gem VPR 2021 ist im Rahmen des „Qualitativen Screenings“ jedenfalls eine Internetrecherche durchzuführen, in der zugängliche Informationsquellen zur Dokumentation der Vergleichbarkeit heranzuziehen sind.¹¹¹⁰ Die OECD-VPL 2022 führen in Rz 3.38 aus, dass die Ermittlung potenzieller Vergleichswerte mit dem Ziel durchgeführt werden soll, die verlässlichsten Daten zu finden, dabei aber anzuerkennen ist, dass diese nicht immer „perfekt“ sein werden. Weiters führen die OECD-VPL 2022 aus, dass unabhängige Geschäftsvorfälle in manchen Märkten und Branchen selten sind und möglicherweise auf Einzelfallbasis eine pragmatische Lösung gefunden werden muss.

¹¹⁰⁹ VPR 2021 Rz 424.

¹¹¹⁰ VPR 2021 Rz 74.

Sollte von einer Übertragung von Funktionen, Risiken oder Vermögenswerten iSd § 5 Z 9 EU-MPFg dem Grunde nach auszugehen sein, wird die Meldepflicht ausgelöst, wenn

[...] der erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern (EBIT) des bzw. der Übertragenden über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50 % des jährlichen EBIT des bzw. der Übertragenden beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte.¹²⁵⁸

Da sich das unternehmensrechtliche EBIT erheblich von der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer unterscheiden kann und zB auch steuerfreie Beteiligungserträge umfasst, würde es dem Zweck der Meldepflicht entsprechen, ein steuerlich angepasstes EBIT heranzuziehen, dass die prognostizierte Veränderung der steuerlichen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage darstellt.¹²⁵⁹

Nach den Gesetzesmaterialien soll sich die Änderung des EBIT allerdings auf das unternehmensrechtliche Ergebnis „im Inland“ beziehen.¹²⁶⁰ Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist für Zwecke des § 5 Z 9 EU-MPFg für das Absinken des EBITs die durchschnittliche Veränderung des unternehmensrechtlichen EBITs im dreijährigen Betrachtungszeitraum maßgeblich und hat ex ante¹²⁶¹ unter nachvollziehbaren und dokumentierten Kriterien zu erfolgen.¹²⁶² In der Praxis können vor diesem Hintergrund umfangreiche Anpassungen erforderlich sein, wenn etwa Planungsrechnungen nicht auf Basis von UGB (sondern etwa auf Basis IFRS) erfolgen.¹²⁶³

Laut Finanzverwaltung hat die Prognose der Veränderung des EBITs unter Annahme gleichbleibender Rahmenbedingungen zu erfolgen. Es soll deshalb auch im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge kein Abstellen auf das EBIT des Rechtsnachfolgers maßgeblich sein.¹²⁶⁴

Bei sinngemäßer Anwendung auf Betriebstätten ist davon auszugehen, dass das EBIT ohne die Betriebstätte zu ermitteln ist, auf die Funktionen, Risiken oder Wirtschaftsgüter grenzüberschreitend übertragen wurden.¹²⁶⁵

1258 Keine Meldepflicht sollte entstehen, wenn das EBIT aus anderen Gründen absinkt, etwas durch die bloße Erneuerung einer Datenbankstudie ohne Änderung der Funktionen und Risiken; vgl *Holzinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies* (Hrsg), EU-Meldepflichtgesetz, § 5 Z 7–9 Rz 117.

1259 In diesem Sinne wohl auch *Jerabek/Neubauer/Schönhart*, Erste Erfahrungen zum EU-MPFg – offene Fragen aus der Praxis, RWZ 2021, 116; *Dozsa/Vieider* in *Jann et al* (Hrsg), SWI Spezial – Meldepflicht für potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle 2020, 95. Zum Begriff siehe auch ausführlich *Holzinger* in *Bergmann/Pinetz/Spies* (Hrsg), EU-Meldepflichtgesetz, § 5 Z 7–9 Rz 118 ff.

1260 Vgl AB 626 BlgNR 26. GP 34.

1261 Laut Gesetzesmaterialien ist die Gewinnprognose im Zeitpunkt der Übertragung maßgeblich; AB 626 BlgNR 26. GP 34.

1262 Vgl BMF-Information vom 21.10.2020, 2020-0.675.748, Pkt 5j.

1263 Siehe auch *Dozsa/Vieider* in *Jann et al* (Hrsg), SWI Spezial – Meldepflicht für potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle 2020, 94.

1264 Vgl BMF-Information vom 21.10.2020, 2020-0.675.748, Pkt 5j.

1265 Vgl *Dozsa/Vieider* in *Jann et al* (Hrsg), SWI Spezial – Meldepflicht für potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle 2020, 94; zur insoweit vergleichbaren deutschen Rechtslage *Grotherr*, in *Gosch* (Hrsg), Kommentar Abgabenordnung (2022) § 138e Rz 79.