

1. Einleitung: Verrechnungspreisdokumentation neu – warum, was und vor allem wer?

Roland Macho/Gerhard Steiner

1.1. Internationale Entwicklungen – „mehr Transparenz“

Seit der Veröffentlichung des BEPS-Reports durch die OECD und des von ihr vorgeschlagenen Aktionsplanes¹ im Jahr 2014 bleibt im Internationalen Steuerrecht „**kein Stein auf dem anderen**“. Der Umsetzungsdruck auf die politisch Verantwortlichen in den einzelnen Staaten stieg enorm und zeigte weltweit Ergebnisse. Diese Entwicklung wird einerseits durch die Grundsatzentscheidungen in den G20-Treffen² maßgeblich beeinflusst, andererseits (offenbar erst nach einer Schrecksekunde) hat sich seit 2015 auch die EU-Kommission durch den Entwurf einer RL zur Bekämpfung der Steuervermeidung klar positioniert und verlangt zunehmend mehr Transparenz in Steuerangelegenheiten.³

Die vorgenannten internationalen Organisationen haben neben anderen Themen auch Verrechnungspreisgestaltungen im Konzern als Risikofeld für Steuerumgehung bzw. Steuervermeidung identifiziert. Man könnte sich fragen, warum erst jetzt? Schon im Jahr 1963 kritisierte Präsident John F. Kennedy die Steuergestaltungen von US-Konzernen mit den Worten:

Recently more and more enterprises organised abroad by American firms have arranged their corporate structures aided by artificial arrangements between parent and subsidiary regarding intercompany pricing, the transfer of patent licensing, the shifting of management fees, and similar practices [...] in order to reduce sharply or eliminate completely their tax liabilities both at home or abroad.⁴

Die abkommensrechtliche Basis für eine fremdübliche Verrechnungspreisgestaltung bildet Art 9 OECD-MA. Der Kommentierung zum Art 9 selbst sind keine Dokumentationsvorschriften/-empfehlungen zu entnehmen. Allerdings finden sich in den OECD-VPG Empfehlungen über Art und Inhalt der Dokumentation.⁵ Die OECD überlässt somit die Umsetzung der Compliance-Vorschriften bzw. eventueller Sanktionen („*penalties*“) den lokalen Gesetzgebern bzw. deren Steuerverwaltungen.⁶

Ebenso regelt die OECD die Beweislastverteilung nicht explizit. Allerdings wird im OECD-MA-Kommentar selbst als auch in den OECD-VPG darauf hingewiesen, dass die Summe der Regelungen zur Verrechnungspreisgestaltung unter Berücksichtigung der Beweislastumkehr in Einklang mit dem Fremdverhaltensgrundsatz stehen sollte.⁷

¹ Der „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“ (Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung) wurde von der OECD am 19.7.2013 veröffentlicht. Vgl. Steiner, Der Aktionsplan zum BEPS-Report der OECD – Paradigmenwechsel für Steuerplaner? taxlex 2013, 395.

² Siehe zuletzt Report des OECD-Sekretariats an die G20-Finanzminister, <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-september-2016.pdf> (23.10.2016).

³ Vgl. RL (EU) 881/2016 zur Bekämpfung von Steuervermeidung und aggressiver Steuerplanung; siehe auch die Pressemeldung der EU-Kommission vom 21.6.2016 zur politischen Einigung, rechtsverbindliche Vorschriften zur Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung voranzubringen.

⁴ Siehe ua OECD, What the BEPS are we talking about? <https://www.oecd.org/forum/what-the-beps-are-we-talking-about.htm> (2.10.2016).

⁵ Vgl. VPG 2010 Rz 5.1–5.29.

⁶ Vgl. Abs 7 der Anmerkungen des Committees on Fiscal Affairs der OECD zu den erhaltenen Kommentaren zum Entwurf der überarbeiteten Kap I–III OECD-VPG vom 22.7.2010.

⁷ Vgl. OECD-MA-Kommentar Art 4 sowie OECD-VPG Rz 18: : „*The reversal of the burden of proof or presumptions of any kind which are sometimes found in domestic laws are consistent with the arm's length principle.*“

Es wird somit uE eine Balance zwischen Dokumentationstiefe einerseits (gesetzlich verankerter und/oder im Rahmen der Verwaltungspraxis geforderter) und Sanktionen (Strafzuschlägen wegen nichtvorgelegter bzw mangelhafter Dokumentation der Angemessenheit der Verrechnungspreise) andererseits gefordert. Eine gute Übersicht über die aktuell geltenden Dokumentationsvorschriften bieten die jährlich veröffentlichten Berichte international tätiger Berater.⁸

Wiederholt hat die OECD auch in der Vergangenheit hervorgehoben, dass die Kosten für die Steuerpflichtigen iVm der Einhaltung der Vorschriften zur Dokumentation von Verrechnungspreisen in einem vernünftigen Verhältnis zum Mehrwert für die Finanzverwaltungen (= erhöhte Transparenz) stehen sollten.⁹

In dieselbe Kerbe schlägt nun auch der in BEPS-Aktionspunkt 13 veröffentlichte Bericht der OECD zur Dokumentation von Verrechnungspreisen¹⁰. Dieser verlangt im Lichte der (neuen) Compliance-Ansätze zwar eine zeitnahe Dokumentation der Verrechnungspreisgestaltung¹¹, weist aber gleichzeitig darauf hin, was von den Steuerpflichtigen nicht verlangt werden sollte:

[...] to incur disproportionately high costs and burdens in producing documentation. Therefore, tax administrations should balance requests for documentation against the expected cost and administrative burdens to the taxpayer of creating it. Where a taxpayer reasonably demonstrates, having regard to the principles of these Guidelines, that either no comparable data exists or that the cost of locating the comparable data would be disproportionately high relative to the amounts at issue, the taxpayer should not be required to incur costs in searching for such data.

1.2. BEPS-Aktionspunkt 13 – was sind die Konsequenzen?

Konkret verfolgt der BEPS-Aktionspunkt 13 zwei wesentliche Ziele:

- internationale Standards hinsichtlich Struktur und inhaltlicher Anforderungen an eine Verrechnungspreisdokumentation zu setzen
- sowie die Aussagekraft der an die Steuerverwaltung vorzulegenden Dokumentationen zu erhöhen und damit der Finanzverwaltung eine bessere **Risikofallauswahl**¹² bzw eine **effizientere Prüfung** zu ermöglichen.

Die Forderung, die nationalen gesetzlichen Anforderungen an jene der überarbeiteten OECD-VPG anzupassen, ist vor dem Hintergrund der äußerst unterschiedlichen nationalen Dokumentationsanforderungen zu begrüßen.¹³ Schließlich bieten konkret formulierte

⁸ Vgl ua EY, Transfer Pricing Global Reference Guide 2015/16, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/transfer-pricing-and-tax-effective-supply-chain-management/worldwide-transfer-pricing-reference-guide---country-list> (28.11.2016).

⁹ Vgl OECD-VPG Rz 528: „[...] documentation requirements should not impose on taxpayers costs and burdens disproportionate to the circumstances.“

¹⁰ OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report.

¹¹ Vgl BEPS-Aktionspunkt 13 Rz 27: „Each taxpayer should endeavour to determine transfer prices for tax purposes in accordance with the arm’s length principle, based upon information reasonably available at the time of the transaction. Thus, a taxpayer ordinarily should give consideration to whether its transfer pricing is appropriate for tax purposes before the pricing is established and should confirm the arm’s length nature of its financial results at the time of filing its tax return.“

¹² Vgl OECD, Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf> (27.11.2016).

¹³ Vgl OECD, BEPS Action Plan zu Aktionspunkt 13: „Develop rules regarding transfer pricing documentation to enhance transparency for tax administration, taking into consideration the compliance costs for business. The rules to be developed will include a requirement that MNE’s provide all relevant governments with needed information on their global allocation of the income, economic activity and taxes paid among countries according to a common template.“; siehe <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (23.10.2016).

2. Dokumentationspflichten im Anwendungsbereich des VPDG

Norbert Schrottmeyer⁴⁴

2.1. Dokumentationsprache

Sowohl das Master und Local File als auch der CbC-Report ist in einer **im Abgabeverfahren zugelassenen Amtssprache oder in englischer Sprache** zu führen (§ 10 Abs 1 VPDG). Die Amtssprache ist insbes **Deutsch** (Art 8 B-VG).⁴⁵ Zu der diesbezüglichen **Sicht der Betriebsprüfung** siehe Pkt 5.6.

Da es für die Übermittlung des **CbC-Reports** an ausländische Behörden erforderlich sein kann, Teile davon in englischer Sprache zu übermitteln, wurde das BMF ermächtigt, in einer Verordnung vorzusehen, dass entsprechende Teile verpflichtend in englischer Sprache zu führen sind (§ 10 Abs 2 VPDG).⁴⁶ Bislang hat das BMF von dieser **Verordnungsermächtigung** noch keinen Gebrauch gemacht.

2.2. Master File

2.2.1. Ziele und Grundsätzliches zum Inhalt

- Der **Zweck** des Master Files besteht darin, der Finanzverwaltung einen **allgemeinen Überblick** über die **weltweite Geschäftstätigkeit und Verrechnungspreispolitik** des multinationalen Konzerns zu geben (§ 2 Z 7 VPDG)⁴⁷; ausführliche Auflistungen sämtlicher Einzelheiten sind nicht erforderlich.⁴⁸ Oftmals wird eine **tabellarische Darstellung** der geforderten Informationen ausreichen.
- Der Bericht soll einen **allgemeinen Überblick ermöglichen**, die **Verrechnungspreispraxis** der multinationalen Unternehmensgruppe in ihren wirtschaftlichen, rechtlichen, finanziellen und steuerlichen Gesamtkontext zu stellen (§ 6 VPDG).⁴⁹
- Bei der Erstellung des Master Files sollte bei der Entscheidung über den angemessenen **Grad der Detailliertheit** der gelieferten Informationen den Prinzipien einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung und dem Zweck des Master Files (siehe oben) gefolgt werden.⁵⁰
- Soweit bei den geforderten Informationen bzw Unterlagen im Gesetz bzw im VPDG-DVE **auf Wesentlichkeit abgestellt** wird, ist diese Einschätzung aus der Perspektive der Gesamtgruppe vorzunehmen. Es ist somit zu überlegen, inwieweit die geforderten Informationen bzw Unterlagen für das jeweilige Verständnis maßgeblich sind und entsprechend der Zielsetzung des Master Files notwendig wären.⁵¹
- Das VPDG regelt nicht explizit, ob dem Master File **lokale GAAP- (UGB-), IFRS- oder US-GAAP-Zahlen** zugrunde zu legen sind. Im Einzelfall wird zu entscheiden sein, wodurch die Aussagekräftigkeit iSd Zielsetzung des Master Files am größten ist. Maßgeblich dafür könnte sein, zB jene Zahlen zu nehmen, auf Basis deren der Konzernabschluss erstellt wurde, da dieser auch dem Master File beizulegen wäre

⁴⁴ Der Autor bedankt sich bei *Christian Strauß MSc (WU)* für die Unterstützung bei der Erstellung dieses Kapitels.

⁴⁵ Siehe dazu *Ritz*, BAO⁵ § 85 Rz 11 bzw § 93 Rz 30.

⁴⁶ ErlRV 1190 BlgNR 25. GP 7 zu § 6.

⁴⁷ BEPS-Aktionspunkt 13 Rz 18. Der Text von Kap V OECD-VPG wird vollständig gestrichen und durch BEPS-Aktionspunkt 13 ersetzt (siehe Anhang 5).

⁴⁸ ErlRV 1190 BlgNR 25. GP 7 zu § 6.

⁴⁹ ErlRV 1190 BlgNR 25. GP 7 zu § 6; BEPS-Aktionspunkt 13 Rz 18.

⁵⁰ Erl zum VPDG-DVE zu §§ 1-6; OECD/G20, BEPS-Aktionspunkt 13 Rz 18.

⁵¹ Siehe detailliert Pkt 1.5.2 und 1.5.3.

2. Dokumentationspflichten im Anwendungsbereich des VPDG

(siehe § 6 Z 1 VPDG-DVE). Basieren Datenbankstudien auf zB US-GAAP-Zahlen, kann es im Einzelfall zweckmäßig sein, das Master File auf Basis dieser Zahlen zu erstellen. Sinnvollerweise wird jährlich dieselbe zahlenmäßige Grundlage/Basis verwendet.

- Der **Bezugszeitraum für die Erstellung** des Master Files ist das **Wirtschaftsjahr** (§ 3 Abs 2 VPDG). Das VPDG regelt jedoch nicht explizit, welches Wirtschaftsjahr heranzuziehen ist (zB jenes der inländischen Geschäftseinheit oder der obersten Muttergesellschaft, wenn diese voneinander abweichen sollten). Hier kann es sinnvoll sein, sich am Konzernabschluss zu orientieren⁵² und Kontinuität zu bewahren.
- Zwar ist das Master File **nur auf Ersuchen des zuständigen Finanzamtes** innerhalb von 30 Tagen zu übermitteln und somit auch **zu erstellen** und könnte mit der Erstellung bis dahin zugewartet werden.⁵³ IdR **empfiehlt sich** jedoch die zeitnahe und somit **jährliche Erstellung**, da diese innerhalb von 30 Tagen schwierig werden könnte.⁵⁴
- Den inhaltlichen Anforderungen an das Master File kann auch durch **Querverweise** auf bereits existierende Unterlagen Rechnung getragen werden, wenn diese gemeinsam (in Form von Kopien) übermittelt werden (§ 1 Abs 3 VPDG-DVE).⁵⁵
- Das Master File kann auch **nach einzelnen Geschäftsbereichen gegliedert** werden, wenn dies objektiv gesehen gerechtfertigt werden kann (zB weitgehend unabhängige Geschäftsbereiche, erst kürzlicher Erwerb von Geschäftsbereichen).⁵⁶
- Da das VPDG inhaltlich der im Rahmen der OECD/G20 ausgearbeiteten einheitlichen **Mustergesetzgebung** weitestgehend folgt, kann **hinsichtlich Auslegungsfragen** auf die Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation der OECD/G20⁵⁷ zurückgegriffen werden.⁵⁸
- **Details zu den Inhalten** werden in § 6 VPDG und §§ 2–6 VPDG-DVE definiert.

2.2.2. Inhalt des Master Files – Checkliste

Der Gesetzes- und VPDG-DVE-Inhalt kann – und wird auch in der Praxis – als Vorlage für die **Gliederung bzw das Gerüst für das Master File** herangezogen. Das Master File hat entsprechend **§ 6 VPDG nachfolgende fünf Teilbereiche abzudecken**, welche in den §§ 2–6 VPDG-DVE inhaltlich noch näher definiert wurden.

Bei der nachfolgend auf Basis von § 6 VPDG und den §§ 2–6 VPDG-DVE vorgeschlagenen Gliederung handelt es sich um **eine Mindestgliederung bzw -inhalte**, welche natürlich – soweit zweckmäßig – verfeinert bzw ergänzt werden können. Der kursive Text unter den jeweiligen Überschriften stellt eine kurze inhaltliche Erläuterung zum notwendigen Inhalt dar und entstammt entweder der sich derzeit noch im Entwurf befindlichen Durchführungsverordnung (VPDG-DVE) oder eigenen Ausführungen.⁵⁹

⁵² Siehe § 6 Z 1 VPDG-DVE.

⁵³ Siehe dazu Pkt 7.1.1.

⁵⁴ Siehe dazu auch Pkt 7.2. letzter Absatz.

⁵⁵ Erl zum VPDG-DVE §§ 1–6; BEPS-Aktionspunkt 13 Rz 18.

⁵⁶ Siehe dazu weiter § 1 Abs 2 VPDG-DVE bzw BEPS-Aktionspunkt 13 Rz 20.

⁵⁷ Der Text von Kap V OECD-VPG wird vollständig gestrichen und durch BEPS-Aktionspunkt 13 ersetzt (siehe Anhang 5).

⁵⁸ ErlRV 1190 BlgNR 25. GP 2.

⁵⁹ Siehe dazu auch *Engelen*, Die neuen Anforderungen an die Dokumentation von Verrechnungspreisen – eine inhaltliche Analyse der OECD-Empfehlungen, ISR 2016, 239 ff.

3. Dokumentationspflichten außerhalb des Anwendungsbereiches des VPDG

Roland Macho/Gerhard Steiner

3.1. Bestehende Dokumentationspflichten

Das VPDG führt bei global agierenden Unternehmen erst ab einer (Umsatz-)Größe von 50 Mio € zu standardisierten exakt definierten Dokumentationspflichten. Es gilt damit faktisch nur für (relativ) wenige Unternehmen in Österreich. Für alle anderen (und das ist die Mehrheit) international tätigen Unternehmen bleibt alles beim Alten, da § 3 Abs 4 VPDG normiert, dass neben dem VPDG **bestehende Dokumentationspflichten unberührt bleiben**.⁹⁴

Abzuwarten wird sein, ob sich auch für diese Unternehmen, die eben nicht unmittelbar dem Regime des VPDG unterliegen, gleichsam „indirekte“ Auswirkungen ergeben. Es wird vermutet, dass sich die im VPDG vorgesehenen Dokumentationspflichten zu einem üblichen und für derartige Unternehmen zumutbaren Standard entwickeln und somit allgemein von den Abgaben- oder Rechtsmittelbehörden abverlangt werden könnten.⁹⁵

Viele österreichische KMU⁹⁶, aber auch zB Handelsvertreter und Kommissionärs-gesellschaften von internationalen Großkonzernen haben somit „ihre“ Verrechnungspreise nach den einschlägigen Bestimmungen der BAO, des UGB und der OECD-VPG zu dokumentieren.⁹⁷ Diese (bisherigen bzw über das VPDG hinausgehenden) Dokumentationspflichten ergeben sich in Österreich aus den (allgemeinen) Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten iSd §§ 124 bis 132 BAO. Die VPR 2010 stehen allenfalls als Auslegungsmittel zur Verfügung.⁹⁸

3.2. Dokumentationspflichten in der BAO

3.2.1. § 124 BAO

Gem § 124 BAO, hat derjenige, der nach Handelsrecht zur Führung und Aufbewahrung von Büchern verpflichtet ist, diese Pflichten auch im Interesse der Abgabenerhebung (und dazu zählt wohl nicht nur gem VPR 2010 Rz 302 die Preisfestsetzung bei Transaktionen mit verbundenen Unternehmen) zu erfüllen.

Unter „Büchern“ iSd Abgabenrechts sind Aufschreibungen, die der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs 1 EStG und § 5 Abs 1 EStG) dienen, zu verstehen. Die Führung von Büchern umfasst somit auch die Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns. Durch die abgabenrechtliche Buchführung muss ein Betriebsvermögensvergleich anhand der Steuerbilanz (inkl Überleitung der steuerlichen Werte aus der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung durch die Mehr-Weniger-Rechnung)

⁹⁴ *Fuchs/Steiner*, SWI 2016, 338 f sehen diese Bestimmung (ebenso wie die KWT) kritisch; wieso aber durch den Passus „[...] neben diesem Bundesgesetz bestehende Dokumentationspflichten weiterhin unberührt bleiben sollen“ eine andere Interpretation der bisherigen BAO-Bestimmungen zur Dokumentation bzw den VPR 2010 für vom VPDG nicht betroffene Unternehmen erfolgen soll, erschließt sich den Autoren nicht.

⁹⁵ So *Renner* in *Steiner/Macho* (Hrsg), VPDG 2016 (im Erscheinen).

⁹⁶ WKO, Betriebsgrößenstruktur und KMU, https://www.wko.at/Content.Node/Interessenvertretung/ZahlenDatenFakten/Klein-_und_Mittelbetriebe_in_Oesterreich.html (23.10.2016).

⁹⁷ Zu den Dokumentationsgrundlagen in der BAO siehe *Damböck/Galla/Nowotny*, Verrechnungspreisrichtlinien K 499 ff.

⁹⁸ *Macho/Steiner/Spensberger*, Verrechnungspreise kompakt² 105 ff, Kap 5. „Dokumentation von Verrechnungspreisen – ein absolutes ‚Must‘ aus vielen Gründen“.

möglich sein.⁹⁹ Im Zuge der steuerlichen Gewinnermittlung ist jedenfalls auch die Beachtung des in § 6 Z 6a EStG und des in Art 9 OECD-MA bzw den relevanten DBA festgeschriebenen Fremdverhaltensgrundsatzes gefordert.

*Ritz*¹⁰⁰ sieht Eintragungen in die Bücher auch dann als zeitgerecht,

wenn die Geschäftsvorfälle zeitnah innerhalb der üblichen Fristen gebucht werden. Dabei werden in Anlehnung an das Steuerrecht an die Verbuchung der Kasseneinnahmen und -ausgaben (grundsätzlich tägliche Erfassung...) strengere Anforderungen gestellt werden als an die Eintragungen in die Grund- und Hauptbücher; bei diesen wird periodenmäßige Verbuchung für ausreichend angesehen, wenn sichergestellt ist, daß die Buchführungsunterlagen bis zu ihrer buchmäßigen Erfassung nicht verlorengehen.

Für Dokumentationszwecke fremdüblicher Verrechnungspreise ist hingegen zu beachten, dass unter Berücksichtigung der Angehörigenjudikatur einem Fremdvergleich nur dann entsprochen ist, wenn die Transaktion, dh der Geschäftsfall, schriftlich und im Vorhinein festgehalten wird.¹⁰¹ Die Dokumentation von Lieferungen oder Leistungen inkludiert idZ auch die Bereitstellung von Informationen, wie Preise zustande gekommen sind. Im Einzelfall kann dies bedeuten, dass (Angebots-)E-Mails, Verhandlungsprotokolle, Vertragsentwürfe oder der betreffende Schrift-(Mail-)Verkehr zu dokumentieren und im Bedarfsfall der Betriebsprüfung vorzulegen wäre. Entscheidend ist nicht (nur) die Dokumentation des Ergebnisses (= des Preises der Transaktion), auch der Weg, also wie das Ziel (= ein fremdüblicher Preis) erreicht wurde, ist von entscheidender Bedeutung und kann insbesondere die Fremdüblichkeit eines Verrechnungspreises untermauern.¹⁰²

3.2.2. § 126 BAO

§ 126 normiert eine generelle Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen im Zusammenhang mit allen im Anwendungsbereich der BAO abgabenrechtlich relevanten Sachverhalten, soweit nicht die Erfassung der für das Ausmaß der Abgabepflicht maßgeblichen Umstände in überschaubarer Weise auf Grund vorhandener Unterlagen auch ohne Aufzeichnungsführung möglich ist.¹⁰³

Auch der Einführungserrlass zur BAO sieht in § 126 die Rechtsgrundlage dafür, dass ganz allgemein stets dann **Aufzeichnungen zu führen sind**, wenn diese **der Erfassung abgabepflichtiger Tatbestände** dienen.¹⁰⁴ Der nicht unumstrittene Begriffsinhalt des § 126 Abs 1 erscheint (jedenfalls generell gesehen) sehr unbestimmt. Auch wenn „*angesichts der durchwegs als abschließend ausnormiert zu betrachtenden Aufzeichnungspflichten, sohin der Einzelvorschriften, die ohnedies für alle als relevant erachteten Sachverhalte ausdrücklich Aufzeichnungspflichten vorsehen*“,¹⁰⁵ die Ansicht vertreten werden kann, dass hier eine über das notwendige Ausmaß hinausgehende Dokumentationspflicht begründet wird, so ist gerade in Verrechnungspreisangelegenheiten eine (über die BAO hinausgehende) Auslegung mithilfe der OECD-VPG gerechtfertigt.

⁹⁹ So auch VPR 2010 Rz 303 f.

¹⁰⁰ *Ritz*, BAO⁵ § 124 Rz 4 unter Berufung auf *H. Torggler/U. Torggler in Straube*, HGB II § 190 Tz 8.

¹⁰¹ Vgl zur Angehörigenjudikatur ua *Kronawetter in Bernegger/Rosar/Rosenberger* (Hrsg), Handbuch Verrechnungspreise² 157 sowie VPR 2010 Rz 55: „*Liegen keine ausreichenden schriftlichen Verträge vor, wird zu prüfen sein, ob die betreffenden Geschäftsbeziehungen auch zwischen Fremdunternehmen ohne schriftliche Verträge zustande kommen würden.*“

¹⁰² Vgl *Dworzak in Macho/Schwaiger/Stieber* (Hrsg), Steueroasen im Visier 108 ff, Kap H. „Die Dokumentation von internationalen Geschäftsfällen“.

¹⁰³ So ua *Ellinger*, Neuregelungen betreffend die Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie die Erteilung von Belegen, ÖStZ 1990, 266 und *Bibus*, Ein unlösbarer Liebhabereifall, RdW 1991, 217.

¹⁰⁴ Siehe AÖF 1962/48, Abschn 12 lit a; sowie BMF, ÖStZ 1997, 409.

¹⁰⁵ *Ellinger/Sutter/Urzt*, BAO³ § 126 Anm 6.

4. Projektablauf zum Aufbau der Erstdokumentation

Andreas Damböck/Markus Seiler

4.1. Ausgangslage

Österreichische mittelständische Unternehmensgruppen und größere KMU müssen ein **Master File** und ein **Local File** erstellen. Aus praktischer Sicht stellt sich die Frage, **wie die jeweiligen Dokumentationen zu errichten sind**. Ziel dieses Beitrags ist es deshalb, Unternehmen mit Hauptsitz in Österreich und ausländischen Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten eine Orientierung und Hilfestellung zur Planung und Umsetzung der Verrechnungspreisdokumentation zu bieten.

4.2. Ablauf einer Verrechnungspreisdokumentation

4.2.1. Einleitung

Der Ablauf eines idealtypischen Verrechnungspreisprojekts **für die Erstdokumentation** kann in **vier Phasen** unterteilt werden:

Schritt	Beschreibung
1.	Konzepterstellung
2.	Festlegung des Lösungsansatzes
3.	Datensammlung
4.	Dokumentationserstellung

Tab 4: Phasen der Erstdokumentation

Diese Phasen werden abhängig von den konkreten Umständen unterschiedlich viel Zeit in Anspruch nehmen. Zudem können die Phasen in weitere Teilschritte unterteilt werden. Mitunter können einzelne Arbeitsschritte auch fließend ineinander übergehen und in leicht abgewandelter Form vorkommen.

In der Folge ist dann die Erstdokumentation im Rahmen der **Folgedokumentation** (je nach Veränderung der Geschäftstätigkeit) zu warten bzw zu aktualisieren.

4.2.2. Konzepterstellung

Zu Beginn der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation steht eine konkrete **Bedarfsbestimmung** des Unternehmens an einer Verrechnungspreisdokumentation. Dieser erste Schritt dient dazu, alle für die Verrechnungspreiserstellung relevanten Gegebenheiten zu erheben.

Wichtig kann in dieser Phase auch die **Auswahl des Beraters** sein, der die Verrechnungspreisdokumentation erstellen bzw die Erstellung unterstützen soll. Hier können die Prioritäten durchaus unterschiedlich gesetzt sein (zB wird der laufende Berater beauftragt, weil dieser eine gute Übersicht über die bestehenden Verrechnungspreise hat; oder gerade nicht der laufende Berater, um einen Blick von außen zu erhalten).

Zum Einstieg sollte ein **Kick-off-Gespräch** stattfinden, welches den involvierten Parteien einen ersten Überblick über den Umfang des Projekts vermitteln soll. Primär sollten nach unseren praktischen Erfahrungen in dieser Vorbereitungsphase die **wesentlichen Ziele** des Verrechnungspreisprojektes festgelegt werden. Die Zielvorstellungen unterscheiden sich bspw hinsichtlich des geplanten Umfangs der Dokumentation (rudi-

mentärer Ansatz oder umfassende Dokumentation), der Risiko- und Investitionseinstellung des Unternehmers (eine kostengünstige und schlanke Dokumentation bringt idR weniger Rechtssicherheit bei späteren Betriebsprüfungen) oder der generellen steuerlichen Risikoevaluierung und Evaluierung steuerlicher Optimierungsmöglichkeiten (steuerliche Risiken oder auch Potenziale werden meist in inhaltlich tiefergehenden Dokumentationen genauer analysiert). Zu entscheiden gilt es auch, ob „**bloß**“ eine **Dokumentation zur Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtungen** und zur Verteidigung der bestehenden Verrechnungspreise in späteren Betriebsprüfungen erfolgen soll, oder die erstmalige Dokumentationspflicht nach dem VPDG dazu genutzt werden soll, den Verrechnungspreisbereich einer **gesamthaften Analyse** zuzuführen. Aus den konkreten Zielvorstellungen ergeben sich schließlich auch die konkreten Lösungsansätze.¹⁴⁹

Weiters sollte in dieser Phase ein grober **Überblick** über die Größe des Unternehmens, der Konzern- und Organisationsstruktur oder des Umfangs der (grenzüberschreitenden) Transaktionen innerhalb des Konzerns verschafft werden.

In der Praxis zeigt sich zudem, dass Unternehmen oftmals bereits auf **bestehende Dokumentationen** zurückgreifen können. In dieser ersten Phase der Konzepterstellung wird deshalb überblicksartig festgestellt, ob bestehende Verrechnungspreisdokumentationen auch für die Verrechnungspreisdokumentation nach VPDG verwendet werden können. Hierzu wird ein Grobvergleich der bestehenden Dokumentation mit den nunmehr konkret festgelegten Zielen des Verrechnungspreisprojektes und den konkreten Anwendungsvoraussetzungen des VPDG angestellt.

Organisatorisch ist ein **Projektteam** festzulegen, welches die Keimzelle der gesamten Projektarbeit darstellt. Der weitere Erfolg des Projekts hängt stark vom Projektteam ab, weshalb auf eine effiziente Kommunikation, eine schnelle Entscheidungsfindung und auf eine klare Kompetenzverteilung zu achten ist. Die Anzahl der involvierten Personen wird dabei von der Projektgröße vorgegeben. Oftmals wird es auch ein Kernteam geben, welches das Projekt vom Anfang bis zum Ende betreut, und ein erweitertes Team, dessen Mitglieder nur temporär am Projekt beteiligt sind. Zudem empfiehlt es sich, sowohl auf Unternehmensseite als auch auf Beraterseite konkrete Ansprechpartner festzulegen. Praktisch bedeutend ist auch das **Projektmanagement** vor allem hinsichtlich der Frage, ob dieses durch den Berater oder das Unternehmen durchzuführen ist.

Der **Projektzeitplan** sollte in dieser ersten Phase festgelegt werden und hängt einerseits von den zeitlichen Präferenzen des Unternehmens ab (zB wann andere Projekte die nötigen Ressourcen einschränken, etwa Zeiten, in denen relevante Personen verfügbar sind). Andererseits ergeben sich auch Fristen aufgrund der Regelungen zur Abgabe der Verrechnungspreisdokumentation. Typischerweise wird die Übermittlung von Master File und Local File an die Abgabe einer Steuererklärung geknüpft (so auch in Österreich, vgl § 8 Abs 2 VPDG). Sind im Ausland restriktivere Abgabepflichten vorhanden, so ist zu entscheiden, ob bis zu diesem Zeitpunkt auch das ausländische Local File schon auf Basis des zentralen Master Files und unter Berücksichtigung des österreichischen Local Files erstellt werden soll, oder ob dies aus Zeitgründen bzw mangels ausreichender Relevanz der ausländischen Geschäftseinheit unterlassen werden kann. In der Praxis können somit uU die **Fristenregelungen einer zeitlich restriktiven ausländischen Rechtsordnung** den konkreten Projektfahrplan vorgeben. Im Ergebnis ist deshalb oftmals überlegtes Handeln zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation gefordert:

- **Beispiel 1**

Eine österreichische Muttergesellschaft verfügt ua über eine wesentliche ungarische Tochtergesellschaft (beide Bilanzstichtag 31.12.). Nach beiden Rechtsordnungen müs-

¹⁴⁹ Vgl unten Pkt 4.2.3.

5. Anmerkungen, Schlüsse und Anregungen aus der Sicht der Betriebsprüfer zur Verrechnungspreisdokumentation

Roland Macho

5.1. Ausgangslage

Eine oder keine Verrechnungspreisdokumentation, diese Grundsatzentscheidung kann viele Schlussfolgerungen bei der Betriebsprüfung auslösen. Welche, das soll im Anschluss näher untersucht und dargestellt werden.

Diese Frage steht aber auch unmittelbar mit der Frage im Zusammenhang, ob gesetzliche Dokumentationsbestimmungen dem AbgPfl – neben den unzweifelhaft höheren Aufwendungen¹⁷¹ – auch Vorteile bringen. Oder gibt es die nur aufseiten der prüfenden Finanzverwaltungen? Können vielleicht beide profitieren?

An dieser Stelle sollen kritische Anmerkungen als Beitrag zur Diskussion rund um das VDPG genauso erlaubt sein wie Anregungen – nämlich Anregungen, wie Unternehmen (oder sollte man nicht besser schreiben: sorgfältig agierende Geschäftsführer) mit den neuen und alten Dokumentations„auflagen“ umgehen mögen, damit einerseits der Sinn und Zweck der Dokumentationspflichten erfüllt ist, andererseits dem Kosten-Nutzen-Argument Rechnung getragen wird und die eingesetzten Ressourcen möglichst sinnvoll eingesetzt werden. Nicht vergessen sollte aber auch die Betriebsprüfung, dass das BEPS-Projekt mit seinem Aktionsplan auf Großkonzerne abstellt und dass auch die SME, von denen die OECD spricht und für die sie Erleichterungen einfordert, oft um ein Vielfaches größer sind als die KMU, von denen in Österreich die Rede ist.

Nicht einmal die die Verrechnungspreisexperten aufseiten der Finanzverwaltung waren in den letzten Jahren einer Meinung, ob es nun für Österreich (und damit auch die österreichischen Unternehmen¹⁷²) ein Standortvorteil oder ein Standortnachteil¹⁷³ ist, dass Österreich keine über die allgemeinen Bestimmungen für die Betriebsprüfung hinausgehenden Dokumentationsbestimmungen hat¹⁷⁴ – damit stand Österreich in letzter Zeit stand Österreich ziemlich alleine da.¹⁷⁵

5.2. Die gesetzliche Reaktion – das VPDG

In Post-BEPS-Zeiten, aber auch aus Compliance-Gründen war und ist dieses Fehlen einer klaren gesetzlichen Basis für die Dokumentation ein eindeutiger Standortnachteil. Für KMU reichte die alte, auf der BAO basierende (weiche) Regelung durchaus aus. Konzerne taten sich hier schon schwerer, da ein eigenständiges VPDG, welches auf der To-do-Liste des Gesetzgebers nicht unbedingt weit oben stand, nicht in Sicht war. Diese fehlende Rechtssicherheit brachte nicht nur einen klaren Standortnachteil, sondern auch zusätzliche Unsicherheit in der Dokumentation fremdüblicher Preise bei

¹⁷¹ Siehe auch Pkt 1.4.

¹⁷² Auch hier wird man unterscheiden müssen: Spricht man von österreichischen KMU, österreichischen „Global Playern“ (ja, die gibt es auch) oder von Tochtergesellschaften ausländischer Konzernen? Je nachdem wird die Sichtweise eine andere sein.

¹⁷³ Dies führte in der Vergangenheit immer wieder zu meist belanglosen Diskussionen bei Betriebsprüfungen, ob nun eine Dokumentation vorgelegt werden müsse oder nicht, oder ob sogar eine Beschränkung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten vorliege; siehe dazu *Steiner/Macho* (Hrsg), VPDG 2016 (im Erscheinen).

¹⁷⁴ ZB *Loukota/Jirousek*, Benötigt Österreich gesetzliche Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise? SWI 2008, 12.

¹⁷⁵ Deutschland hat schon vor mehr als zehn Jahren (seit dem BFH-Urteil vom 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl II 2004, 171) Dokumentationsvorschriften in der AO (§ 90 Abs 3) gesetzlich verankert.

5. Anmerkungen, Schlüsse und Anregungen aus der Sicht der Betriebsprüfer

Transaktionen mit verbundenen Unternehmen. Eben typisch Österreich: „Irgendwie wird es schon funktionieren“ ... und es hat funktioniert. Aber immer schlechter. Deshalb ist es gut, dass klare Verhältnisse geschaffen wurden. Mit dem VPDG betreten nicht nur die Unternehmen, sondern auch die Finanzverwaltung Neuland. Es wird vieles klargestellt, aber noch bevor die Druckerschwärze des Gesetzes trocken war, gab und gibt es schon viele (vom Gesetz unbeantwortete) Fragen, die sich stellen und die es zu lösen gilt.

Nun gibt es also die gesetzliche Dokumentationspflicht, aber eben nur, wenn das Unternehmen „groß genug“ ist. Aber was ist mit den vielen „kleinen“ Unternehmen, jenen, die (leider) keine 50 Mio € Umsatz machen? Da sind die Verhältnisse nicht mehr so klar.¹⁷⁶ Unternehmer und Berater wünschen sich Erleichterungen für die KMU, die ja auch von der OECD und der EU (teilweise) vorgeschlagen und diskutiert werden. Aber erstens: Sind unsere österreichischen KMU wirklich vergleichbar mit den SME, von denen in den OECD-Papieren die Rede ist? Und zweitens: Kann man alles an der Umsatzgröße festmachen? Jeden Monat ein einziger Umsatz eines Diamantengroßhändlers und man erreicht schnell 50 Mio € und muss das Master-File-Konzept anwenden – jeden Monat 20.000 Umsätze im 1-€-Shop und man gerät ins „Labyrinth“ der Verrechnungspreisdokumentationsbestimmungen.

Schon daran kann man erkennen, dass es nicht so einfach bzw. vielleicht sogar unmöglich ist, einen für alle Gegebenheiten (alle Branchen, aller an der Transaktion Beteiligten, Tochter-/Muttergesellschaften, absolute und relative Größen passenden (dh als gerecht empfundenen) gesetzlichen (rechtlichen) Rahmen zu finden. Man kann nur eine Vielzahl, hoffentlich 80 % oder 90 % aller Fälle, in ein Konzept (3- oder 4-Säulen-Modell) einordnen. Für den Rest wird man, basierend auf dem jeweils vorliegenden Sachverhalt, individuelle Lösungen finden müssen, welche eine Balance zwischen Compliance, Kosten und Ressourcen und dem Wunsch des Gesetzgebers nach Überprüfbarkeit und Kontrolle bieten.

5.3. Ist das VPDG gerecht?

Was wünscht sich eigentlich ein Betriebsprüfer? Klare Verhältnisse, aber sehr oft nur dann, wenn sie als „gerecht“ empfunden werden.

Ist es gerecht, wenn der ausländische Weltkonzern über seine österreichische Vertriebstochter wirtschaftliche Umsätze bspw iHv 150 Mio € pa abwickelt und in Österreich nicht unter das VPDG fällt, nur weil diese Transaktionen im rechtlichen Kleid eines Kommissionärs oder Handelsvertreters erfolgen und die als Umsatz (Ertrag) in Österreich erfasste Kommission/Provision lediglich 8 Mio € beträgt? Und der österreichische Unternehmer mit einem Umsatz iHv 51 Mio €, der in der Slowakei über die Vertriebstochter 50.000 € Vertriebsumsatz generiert, dagegen ein Master File und ein Local File erstellen muss?

Eine entsprechende Regelung im Begutachtungsentwurf des VPDG¹⁷⁷, wonach Kommissions- bzw Provisionserlöse, welche den Betrag von 5 Mio € übersteigen, in den Anwendungsbereich des VPDG einzubeziehen wären, wurde im Begutachtungsverfahren wieder fallen gelassen.¹⁷⁸ Gerade diese Regelung hätte nicht so sehr die österreichische Wirtschaft getroffen¹⁷⁹; vielmehr hätte sie Chancengleichheit in Fällen, wie sie im vorigen Absatz dargestellt wurden herstellen können. Diese Bestimmung hätte

¹⁷⁶ Siehe auch die Ausführungen unter Pkt 2.

¹⁷⁷ Vgl *Schwaiger/Macho*, Das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, taxlex 2016, 136.

¹⁷⁸ So *Fuchs/Steiner* in SWI 2016, 338 f.

¹⁷⁹ Siehe dazu die Stellungnahme der WKO zum EU-AbgÄG 2016, https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_07011/imfname_536868.pdf (7.11.2016).