

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 Richtlinie 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

-
- 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> (11.2.2018).
 - 3 Vgl RL (EU) 881/2016 zur Bekämpfung von Steuervermeidung und aggressiver Steuerplanung; siehe auch die Pressemitteilung 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> (11.2.2018).

Seit dem Erscheinen der 1. Auflage sind sowohl vom österreichischen Gesetzgeber als auch von der österreichischen Finanzverwaltung, der EU und auch der OECD weitere Auslegungs- und Anwendungshilfen zum VPDG⁵ und der VPDG-DV⁶ veröffentlicht worden. Insbesondere zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung wurden im Rahmen der Amtshilferichtlinie⁷ sowie der OECD-Leitlinien weitere wertvolle Hinweise geliefert, welche die zum Teil widersprüchliche Interpretation zu diversen Detailfragen konkretisiert haben.⁸ Zuletzt hat sich auch das BMF geäußert und eine Information zu Anwendungs- und Zweifelsfragen veröffentlicht.⁹ Weiters ist auf die OECD-Homepage hinzuweisen, auf welcher im Rahmen von Länderprofilen die lokale Umsetzung der BEPS-Initiativen im Bereich der Verrechnungspreise sozusagen tagesaktuell recherchiert werden kann.¹⁰

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-VPR Empfehlungen über Art und Inhalt der Dokumentation.¹¹ Die OECD überlässt somit die Umsetzung der Compliance-Vorschriften bzw eventueller Sanktionen („*penalties*“) den lokalen Gesetzgebern bzw deren Steuerverwaltungen.¹²

Ebenso regelt die OECD die Beweislastverteilung nicht explizit. Allerdings wird im OECD-MA-Kommentar selbst als auch in den OECD-VPR darauf hingewiesen, dass die Summe der Regelungen zur Verrechnungspreisgestaltung unter Berücksichtigung der Beweislastumkehr in Einklang mit dem Fremdverhaltensgrundsatz stehen sollte.¹³

Es wird somit uE eine Balance zwischen Dokumentationstiefe einerseits (gesetzlich verankerter und/oder im Rahmen der Verwaltungspraxis geforderter) und Sanktionen andererseits (Strafzuschlägen wegen nicht vorgelegter bzw mangelhafter Dokumentation der Angemessenheit der Verrechnungspreise) gefordert.

5 BGBl I 2016/77 idF BGBl I 2016/117.

6 BGBl II 2016/419.

7 RL (EU) 2016/881 des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 146/8 vom 3.6.2016.

8 BEPS-Aktionspunkt 13, derzeit aktuelle Fassung vom 30.11.2017, <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13-DEU.pdf> (11.2.2018).

9 Vgl BMF-010221/0519 IV/8/2017; siehe auch unter 1.5. Offene Fragen zum VPDG bzw zur VPDG-DV.

10 Siehe dazu auch das neue Kapitel 10. BEPS-Aktionspunkte 8–10 und 13 – Überblick über die internationale Umsetzung.

11 Vgl OECD-VPR Rz 5.1–5.29.

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

13 Vgl OECD-MA-Kommentar Art 4 sowie OECD-VPR 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.*“

Eine gute Übersicht über die aktuell geltenden Dokumentationsvorschriften bieten die jährlich veröffentlichten Berichte international tätiger Berater.¹⁴ 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.¹⁵

In dieselbe Kerbe schlägt nun auch der in BEPS-Aktionspunkt 13 veröffentlichte Bericht der OECD zur Dokumentation von Verrechnungspreisen¹⁶, welcher inhaltlich in die neuen VPR¹⁷ übernommen wurde. Dieser verlangt im Lichte der (neuen) Compliance-Ansätze zwar eine zeitnahe Dokumentation der Verrechnungspreisgestaltung,¹⁸ 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 burden 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
- die Aussagekraft der an die Steuerverwaltung vorzulegenden Dokumentationen zu erhöhen und damit der Finanzverwaltung eine bessere **Risikofallauswahl**¹⁹ bzw eine **effizientere Prüfung** zu ermöglichen

14 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> (11.2.2018).

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

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

17 Vgl OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (veröffentlicht am 10.7.2017), <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (11.2.2018).

18 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.“

19 Vgl OECD, Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf> (11.2.2018).

Die Forderung, die nationalen gesetzlichen Anforderungen an jene der überarbeiteten OECD-VPR anzupassen, ist vor dem Hintergrund der äußerst unterschiedlichen nationalen Dokumentationsanforderungen zu begrüßen.²⁰ Schließlich bieten konkret formulierte Anforderungen an Form, Aufbau und Inhalt einer Verrechnungspreisdokumentation²¹ auch ein gewisses Maß an Rechtssicherheit und werden (hoffentlich) dazu beitragen, langwierige Diskussionen mit in- bzw ausländischen Steuerverwaltungen hintanzuhalten und nachteilige Konsequenzen zu vermeiden.

Die Risikofallauswahl bzw effizientere Prüfung scheint vor dem Hintergrund sinkender Ressourcen der Steuerverwaltungen ein adäquates Mittel zu sein, um die Generierung von Einnahmen der öffentlichen Hand zu optimieren. Zugleich sollte dies (im Idealfall) dazu führen, dass sich das Verhalten „bemühter Steuerpflichtiger“ auszahlt und langwierige Prüfungen in Zukunft die Ausnahme sein sollten, sofern die Verrechnungspreisdokumentation den neuen Standards entspricht und die tatsächlich realisierten Transaktionen abbildet.

1.3. „Paradigmenwechsel“ in Österreich – wer muss dokumentieren?

Bis vor wenigen Jahren wurde von maßgeblichen Vertretern des BMF die Meinung²² vertreten, dass

- die einschlägigen Normen der BAO (§§ 124 und 131 Abs 1 Z 5 BAO über die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie § 138 BAO über die Mitwirkungspflicht des AbgPfl) ausreichen bzw
- sich Umfang und Inhalt für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen aus den OECD-VPR (insb Kap V und VIII) sowie aus dem EU-TPD²³ ableiten. Ergänzend dazu wurden in 2010 die VPR veröffent-

20 Vgl OECD, BEPS Action Plan, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (11.2.2018), 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.“

21 Siehe dazu insb die Ausführungen im Kapitel 3.

22 Vgl *Loukota/Jirousek*, Benötigt Österreich gesetzliche Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise? SWI 2008, 12 ff; weiters zum Teil kritisch zB *Hummer*, Dokumentation von Verrechnungspreisen im internationalen Geschäftsverkehr, SWI 2009, 119 ff; *Tüchler*, SWI-Jahrestagung: Dokumentation von Verrechnungspreisen mittels Datenbanken, SWI 2011, 174 ff; *Macho/Perneki*, Verrechnungspreise: Benchmarking mittels Datenbankstudien – Fluch oder Segen? SWI 2011, 294 ff; *Pamperl*, SWI-Jahrestagung, Dokumentationspflicht und Beweislast für Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen, SWI 2012, 64 ff; *Roller*, Dokumentation von konzerninternen Verrechnungspreisen – neue Standards, SWI 2015, 326 ff.

23 EU-Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen (EU-TPD), ABl C 176/1 vom 28.7.2006; vgl VPR 2010 Rz 305 ff bzw Rz 309.

licht,²⁴ welche sich ebenso ausführlich (unter Bezugnahme auf die BAO bzw die OECD-VPR) mit den Dokumentationspflichten befassen.²⁵

Damit war nach Ansicht des BMF die Transparenz der Verrechnungspreisgestaltung im Konzern (sofern die Dokumentation den oa Vorgaben entsprach) gewährleistet. Das Fehlen klarer Regelungen iVm der Dokumentation von Verrechnungspreisen im österreichischen Steuerrecht wurde jedoch sowohl von den Unternehmen und Beratern als auch der Steuerverwaltung (insb der Außenprüfung) immer wieder kritisiert.²⁶

Nach einer längeren Ankündigungsphase wurde noch vor der Sommerpause des Nationalrats im Rahmen des EU-AbgÄG 2016 unter anderem auch das VPDG beschlossen²⁷ sowie aufgrund der im VPDG vorgesehenen Verordnungsermächtigung ergänzend dazu die VPDG-DV.²⁸ Mit dem Beschluss des VPDG hat Österreich auf die sich ändernden internationalen Rahmenbedingungen reagiert.

1.4. Grundsätze des VPDG bzw des VPDG-DV

Welche Ziele werden verfolgt? Welche Fragen gilt es zu beantworten? Nach den ErlRV zum VPDG²⁹ waren „weder die bestehenden gesetzlichen Bestimmungen noch die Verrechnungspreisrichtlinien 2010“ geeignet, die neuen völkerrechtlichen Pflichten³⁰ zu erfüllen. Daher wurde der geforderte einheitliche Standard³¹ auf österreichischer Ebene durch das VPDG umgesetzt.

Dem Vorblatt der Regierungsvorlage zum VPDG³² ist zu entnehmen, dass für die (erstmalige) Erstellung des Local Files ein aufzuwendender Betrag von rund 155.000 € pro Unternehmen sowie zusätzlich für die (erstmalige) Erstellung eines Master Files ein Betrag von rund 140.000 € pro Unternehmen geschätzt wird. Davon seien die Kosten, die schon nach der geltenden Rechtslage für die Verrechnungspreisdokumentation angefallen sind, abzuziehen.

24 BMF 28.10.2010, BMF-010221/2522-IV/4/2010; vgl dazu *Manessinger/Schlatter*, Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien (Teil 4), ÖStZ 2010, 571.

25 Siehe insb VPR 2010 Rz 304.

26 Vgl *Novotny/Steiner*, OECD-Diskussionsentwurf zur Dokumentation von Verrechnungspreisen – Handlungsbedarf für den österreichischen Gesetzgeber? SWI 2014, 195 ff.

27 Bundesgesetz über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz) BGBl I 2016/77; Gesetzestext und Erläuterungen zu finden auf der Homepage des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/steuern/EU-Abgabenaenderungsgesetz-2016.html> (11.2.2018).

28 Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung – VPDG-DV) BGBl II 2016/419; vgl dazu *Manessinger/Taferner*, Verrechnungspreisdokumentationsgesetz beschlossen, SWK 2016, 824.

29 Siehe <https://www.bmf.gv.at/steuern/EU-Abgabenaenderungsgesetz-2016.html> (11.2.2018).

30 Vgl BEPS-Aktionspunkt 13 bzw RL (EU) 2016/881 zur Bekämpfung von Steuervermeidung und aggressiver Steuerplanung.

31 Sog 3-Säulen-Modell, bestehend aus Master File, Local File und CbC-Report.

32 Siehe <https://www.bmf.gv.at/steuern/EU-Abgabenaenderungsgesetz-2016.html> (11.2.2018).

Diese Annahmen bzw Schätzungen beziehen sich lt Vorblatt auf Unternehmen, welche in den Anwendungsbereich des VPDG fallen, also auf Unternehmen, welche die Umsatzgrenze von 50 Mio €³³ überschreiten.

Unterstellt man, dass die oa Schätzungen/Richtwerte realistisch sind, bedeutet dies für alle betroffenen Unternehmen erhebliche Kosten (immerhin rund 295.000 € je Unternehmen). Im Lichte der oa Aussagen der OECD iVm überproportional hohen Kosten und Belastungen durch die Erstellung einer Dokumentation muss die Forderung erhoben werden, dass die Finanzverwaltung (insbes die Außenprüfung) in Zukunft im Rahmen der Verwaltungspraxis das redliche Bemühen von kooperativen Steuerpflichtigen „honoriert“ und mit Augenmaß vorgeht und ihre Aktivitäten auf notorische „Dokumentationsverweigerer“ und „Verfahrensverzögerer“ konzentriert.

Jetzt stellen sich nur noch die folgenden Fragen: Wer ist dem Anwendungsbereich des VPDG unterworfen? Welche Inhalte muss eine Dokumentation iSd VPDG jedenfalls enthalten? Welche Fristen sind zu beachten?

1.4.1. Aufbau und Inhalte des VDPG

In § 1 werden die unionsrechtlichen und völkerrechtlichen Grundlagen für den Erlass des VDPG angeführt. Das VPDG definiert anschließend die wesentlichen Begriffe wie ua „multinationale Unternehmensgruppe“, „Geschäftseinheit“, „oberste Muttergesellschaft“ sowie „Master File“ und „Local File“, da deren Bedeutung der BAO bzw anderen Abgabenvorschriften nicht entnommen werden kann.

Als wichtig(st)er Teil legt danach § 3 fest, welche Dokumentationspflichten bestehen. Erwähnenswert ist an dieser Stelle die klare Abgrenzung von CbC-Report (Gesamtumsatz > 750 Mio €) zu Master File und Local File (Umsatzerlöse > 50 Mio €). Nicht zu vergessen der wichtiger Hinweis: Bestehende Dokumentationspflichten bleiben vom VDPG unberührt.³⁴

Die §§ 4–7 regeln den Inhalt der Dokumentation. Die Übermittlungspflichten, insb die Fristen, finden sich in § 8. Gemäß Abs 1 ist der CbC-Report innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres mittels FinanzOnline einzureichen; gem Abs 2 sind das Master bzw Local File hingegen nur auf Verlangen des Finanzamtes innerhalb von 30 Tagen zu übermitteln. Eine Regelung zur Kontrolle der Einhaltung dieser Pflichten durch das zuständige Finanzamt ist dem § 9 zu entnehmen.

Die Dokumentationssprache (Amtssprache oder Englisch – § 10) sowie die Bestimmungen zur Übermittlung bzw Weiterleitung der Dokumentation an bzw von

33 Vgl § 3 Abs 2 VPDG.

34 Vgl ausführlich *Kerschner/Schmidjell-Dommes*, Das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, ÖStZ 2016, 591 ff.

ausländische(n) Finanzverwaltungen in § 11 stehen nunmehr am Ende dieses Gesetzes, da die ursprünglich im Begutachtungsentwurf des VPDG enthaltenen Strafbestimmungen durch einen Abänderungsantrag (inhaltlich ident) als Finanzordnungswidrigkeit in das FinStrG (§ 49b) übernommen wurden.³⁵

Dem Gesetz angeschlossen sind **drei Anlagen**, welche dazu dienen, die Informationen des länderbezogenen Berichtes standardisiert darzustellen, und mit den Tabellen lt Art 20 Abs 6 Amtshilferichtlinie ident sind.³⁶

1.4.2. Aufbau und Inhalte des VPDG-DV

Das VPDG enthält eine Ermächtigung, mittels derer der Bundesminister für Finanzen den Inhalt des Master Files sowie des Local Files mit Verordnung näher festlegen kann. Die VPDG-DV bestimmt jeweils bezogen auf das Master File (§ 1) und das Local File (§ 7), welche inhaltlichen Punkte von der Dokumentation jedenfalls umfasst sein müssen:

Inhalt des Master Files

- Aufzählung erster Ebene
- Organisationsaufbau der multinationalen Unternehmensgruppe
- Beschreibung der Geschäftstätigkeit
- Dokumentation der immateriellen Werte
- Dokumentation der unternehmensgruppeninternen Finanztätigkeiten
- Dokumentation der Finanzanlage- und Steuerpositionen

Inhalt des Local Files

- Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit
- Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle
- Finanzinformationen

Das Master File ist grundsätzlich für die multinationale Unternehmensgruppe als Ganzes zu erstellen. Jedoch ist auch eine nach einzelnen Geschäftsbereichen gegliederte Dokumentation zulässig, wenn dies aufgrund des vorliegenden Sachverhalts gerechtfertigt ist. Zulässig wäre auch der Verweis auf bereits bestehende Unterlagen – ergänzt um Kopien der einschlägigen Unterlagen³⁷ –, insofern dadurch die Anforderungen an Master und Local File erfüllt werden.

35 Siehe *Jirousek*, EU-AbgÄG 2016: Neues Verrechnungspreisdokumentationsgesetz und Änderungen des EStG sowie EU-AHG, ÖStZ 2016, 430 ff.

36 Siehe Abschn III der Bereitstellungsvorschriften der Amtshilferichtlinie.

37 Siehe dazu die Erl zur VPDG-DV, [https://www.bmf.gv.at/steuern/Text_VPDG-DV.pdf?5gd4xv\(11.2.2017\)](https://www.bmf.gv.at/steuern/Text_VPDG-DV.pdf?5gd4xv(11.2.2017)).

1.5. Offene Fragen zum VPDG bzw zur VPDG-DV

Zuletzt hat sich auch das **BMF geäußert und eine Information zu Anwendungs- und Zweifelsfragen veröffentlicht**,³⁸ in der zu Auslegungs- und Zweifelsfragen iZm den drei Dokumentationsbestandteilen (CbC-Report, Master File sowie Local File) des VPDG sowie der dazu ergangenen VPDG-DV Stellung genommen wurde. Insbesondere wurde mit diesem Schreiben versucht, Zweifelsfragen iVm dem CbC-Report bzw dem Master bzw Local File zu beantworten.³⁹ Die Rz 33–49 dieser BMF-Info behandeln Auslegungsfragen iZm Master File und Local File. Demnach gilt aus Sicht des BMF:

- Der Begriff der Umsatzerlöse in § 3 Abs 2 VPDG ist iSd UGB oder vergleichbarer Rechnungslegungsgrundsätze zu verstehen.⁴⁰
- Aufgrund der unterschiedlichen Normen im VPDG (§ 3 Abs 1 bzw § 3 Abs 2) hat nicht jede Geschäftseinheit, die zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts verpflichtet ist, auch automatisch ein Master und ein Local File zu erstellen.⁴¹
- Die Verpflichtung zur Erstellung eines Master und eines Local Files besteht unabhängig davon, ob die Geschäftseinheit grenzüberschreitende Transaktionen aufweist oder nicht.⁴²
- Bei der Entscheidung, welche Dokumentationselemente als wesentlich anzusehen sind bzw welcher Detaillierungsgrad der Informationen angemessen erscheint, ist mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers vorzugehen.⁴³
- Rein innerstaatliche konzerninterne Transaktionen sind im Local File idR nicht zu dokumentieren. Wirken sich diese jedoch direkt oder indirekt auf die Verrechnungspreisgestaltung bei grenzüberschreitenden Transaktionen aus, ist eine Dokumentation trotzdem notwendig.⁴⁴
- Im Falle einer Buchführung nach dem Realisationsprinzip ist der Begriff der Zahlungen in § 9 Abs 2 VPDG-DV sinngemäß nach den Grundsätzen des Realisationsprinzips zu verstehen, weshalb nicht auf den tatsächlichen Zahlungsfluss abzustellen wäre.⁴⁵

Trotz der Bemühungen des BMF, der OECD und auch der EU bleiben nach wie vor zahlreiche Fragen iVm der Auslegung des VPDG bzw der VPDG-DV unbeantwortet. Aus verwaltungsökonomischer Sicht ist die Interpretation des BMF

38 Vgl die am 4.12.2017 veröffentlichte „Info Verrechnungspreisdokumentation“ des BMF (BMF-010221/0519-IV/8/2017); siehe Anhang 7.

39 Siehe dazu im Detail *Manessinger/Schmitt*, Die BMF-Information zur Verrechnungspreisdokumentation, SWK 2018, 65.

40 Vgl BMF-Info Rz 33.

41 Vgl BMF-Info Rz 34.

42 Vgl BMF-Info Rz 35.

43 Vgl BMF-Info Rz 39 und 40.

44 Vgl BMF-Info Rz 44 und 45.

45 Vgl BMF-Info Rz 45.

iVm der Verpflichtung der Erstellung von Master File und Local File (Umsatzgröße vorausgesetzt) auch bei Nichtvorliegen von grenzüberschreitenden Transaktionen kritisch zu sehen. Ein Zusatznutzen für die Finanzverwaltung liegt uE nicht vor. Hinsichtlich einer ausführlichen Analyse der Bestimmungen des VPDG wird auf die jeweiligen weiterführenden Kapitel in diesem Werk verwiesen.⁴⁶

1.5.1. Auffangtatbestand des § 3 Abs 3 und 4 VPDG – Vorlage des Master Files unter Verweis auf ausländische Rechtsvorschriften

In Österreich ansässige Geschäftseinheiten, die die Umsatzgrenze von 50 Mio € nicht überschreiten, sind von den Dokumentationspflichten des § 3 Abs 2 VPDG ausgenommen. Bei Rumpfwirtschaftsjahren ist der hypothetische Gesamtjahresumsatz nicht aliquot abzuleiten. § 3 Abs 3 und 4 VPDG enthalten hierzu jedoch durchaus beachtliche Auffangtatbestände. Sollte aufgrund der Rechtslage in einem anderen Staat ohnehin durch eine dort ansässige Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe ein Master File erstellt werden müssen, so ist dieses von der inländischen Geschäftseinheit auf Ersuchen des zuständigen Finanzamts vorzulegen (§ 3 Abs 3 VPDG).

1.5.2. Was ist mit den bestehenden Dokumentationspflichten?

In § 3 Abs 4 VPDG legt der Gesetzgeber dar, dass neben dem VPDG **bestehende Dokumentationspflichten unberührt bleiben**. Zusätzliche Unterlagen zur Prüfung der Verrechnungspreisgestaltung können vom zuständigen Finanzamt angefordert werden. Durch diese „**Rückfallklausel**“ wird auf die einschlägigen BAO-Bestimmungen sowie die VPR 2010 verwiesen.

Was bedeutet das aber für die (vielen tausenden) österreichischen Unternehmen/KMU mit einem Umsatz unter 50 Mio €, welche somit nicht unter die gesetzlichen Regelungen des VPDG (wenige tausend Unternehmen) fallen? Die einfache Antwort (aus Sicht der Finanzverwaltung) lautet: Für diese Unternehmen ändert sich nichts an den bisherigen Vorgaben, dh, die Verrechnungspreise sind nach den einschlägigen Bestimmungen der BAO bzw des Kap V der OECD-VPR zu dokumentieren.⁴⁷ Zur besseren Orientierung **kann** man sich (die Betriebsprüfung, das Finanzamt **muss** sich) auch der VPR 2010 bedienen.^{48,49}

46 Vgl *Fuchs/Steiner*, Verrechnungspreisdokumentationsgesetz: Hinweise zum länderbezogenen Bericht, SWI 2016, 341 ff; *Kerschner/Schmidjell-Dommes*, ÖStZ 2016, 413 ff; vgl dazu auch *Schwaiger/Macho*, Die Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-DV, taxlex 2016, 258 ff.

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

48 *Macho/Steiner/Spensberger*, Verrechnungspreise kompakt³ 105 ff, Kap 5. „Verrechnungspreisdokumentation – gesetzliche Verpflichtung und Chance zur Neugestaltung“.

49 Nähere Ausführungen siehe Kapitel 4 und 6.

1. Einleitung: Verrechnungspreisdokumentation neu

Aus KMU-Sicht kann und muss das 3-Säulen-Modell von BEPS-Aktionspunkt 13 um eine 4. Säule erweitert werden und wird somit zum 4-Säulen-Modell.

Local File	Master File	Country-by-Country Reporting
Umsatz > 50 Mio €	Umsatz > 50 Mio €	Konzernumsatz > 750 Mio €
Detaillierte Informationen über die lokale Einheit und deren Transaktionen	Detaillierter Bericht über den Konzern	Bericht über weltweite Verteilung von Erträgen, Steuern und Geschäftstätigkeit
<ul style="list-style-type: none"> → Darstellung der lokalen Einheit → Analyse der Geschäftsvorfälle → Finanzinformationen 	<ul style="list-style-type: none"> → Organisationsaufbau → Geschäftstätigkeit → Immaterielle Werte → Finanztätigkeiten → Finanzlage, Steuerpositionen 	<ul style="list-style-type: none"> → Erträge, Steuern und Geschäftstätigkeit nach Staaten → Auflistung aller Geschäftseinheiten
Allgemeine Dokumentationspflicht		
umsatzunabhängig		
geringerer Umfang als Local File/Master File		

Abb 1: 4-Säulen-Modell [Quelle: LeitnerLeitner]

Von Berater- bzw. Unternehmerseite wird teilweise die Befürchtung geäußert, dass für KMU (dh Geschäftseinheiten, welche nicht unter den Regelungsbereich des VPDG fallen – unter 50 Mio €) die Gefahr besteht, dass die Verwaltungspraxis (Betriebsprüfung) in Einzelfällen die Dokumentationsanforderungen sogar anhebt und somit die Rechtsunsicherheit für diese Unternehmen steigt. Um eine derartige Auslegung zu verhindern, besteht vonseiten der Berater/Unternehmer der Wunsch, nunmehr bei der Überarbeitung der VPR 2010 Dokumentationserleichterungen vorzusehen.⁵⁰

In diesem Zusammenhang bieten sich zB konkrete transaktionsbezogene Wesentlichkeitsgrenzen an, welche die OECD in ihrem Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 13⁵¹ empfohlen hat. Kap V der OECD-VPR wird durch die Ausführungen in BEPS-Aktionspunkt 13 ersetzt⁵² – was sind die Konsequenzen? In Rz 33 finden sich folgende Aussagen:⁵³

Verschiedene Staaten haben in ihre Regeln für die Verrechnungspreisdokumentation Vereinfachungsmaßnahmen aufgenommen, durch die kleine und mittlere Unternehmen (KMU) von den Dokumentationsanforderungen freigestellt werden oder die den Umfang der von KMU bereitzustellenden Informationen begrenzen. Um den Steuerpflichtigen keine unverhältnismäßigen Kosten und Lasten aufzubürden, wird empfohlen, von KMU nicht zu verlangen, Dokumentation in einem Umfang bereitzustellen, wie er von größeren Unternehmen erwartet werden kann. Allerdings sollten KMU verpflichtet werden, auf konkretes Ersuchen der Steuerverwaltung im Verlauf einer Be-

50 Fuchs/Steiner, Verrechnungspreisdokumentationsgesetz: Hinweise zu Master File und Local File, SWI 2016, 338 f.

51 Rz 32: „Materiality“.

52 UE wäre der Standard für Unternehmen unter 50 Mio €, welche nicht unter das VPDG fallen, Kap V OECD-VPR und nicht BEPS-Aktionspunkt 13; siehe dazu auch die Ausführungen unter Kapitel 4 und 6.

53 BEPS-Aktionspunkt 13 Rz 33.