

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades
Master of Arts in Business
am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling
der FH Campus 02

Transferpreisdokumentation anhand des Verrechnungspreisdokumentationsgesetz 2016 bei der SES-imagotag Graz

Betreuer:
Dr. Christian Weißensteiner

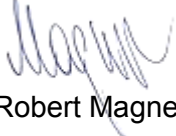
vorgelegt von:
Robert Magnes, BA
Personenkennzahl 1510532017

Graz, 14. April 2017

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz, 14. April 2017


(Robert Magnes)

Kurzfassung

Finanzverwaltungen setzen sich angesichts der Transaktionsvolumina, die in multinationalen Unternehmensgruppen bewegt werden, verstärkt mit dem Thema der gruppeninternen Transferpreise auseinander. Die im Rahmen des Projekts zur Bekämpfung der künstlichen Verminderung von steuerlichen Bemessungsgrundlagen und grenzüberschreitenden Gewinnverschiebung durch multinationale Konzerne (sog. „BEPS-Projekt“ - Base Erosion and Profit Shifting) von der OECD erarbeiteten Leitlinien sowie deren Umsetzungsempfehlung in Form eines Mustergesetzes, wurden von den G20 Staats- und Regierungschefs gebilligt und im Rahmen eines multilateralen Übereinkommens u.a. auch von Österreich unterzeichnet. Um den darin geforderten einheitlichen Standard auf österreichischer Ebene umzusetzen, wurde im Jahr 2016 das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) von der Bundesregierung erlassen.

Das österreichische Kooperationsunternehmen SES-imagotag GmbH ist seit dem Jahr 2014 als eigenständige Geschäftseinheit in den französischen SES-imagotag Konzern integriert und dem VPDG unterworfen. Die SES-imagotag GmbH hat Transferpreise in der Vergangenheit nicht dokumentiert und muss sich schnellstmöglich auf die Dokumentation gemäß VPDG vorbereiten.

Dem Leser wird Kenntnis über die Anforderungen an eine Verrechnungspreisdokumentation einer eigenständigen österreichischen Geschäftseinheit (SES-imagotag GmbH) innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe mit ausländischen Sitz (SES-imagotag Konzern) anhand des VPDG 2016 erteilt. Der Fokus hierbei liegt auf der Erstellung des Local File. Anhand theoretischer und praktischer Aufarbeitung der Thematik wird Auskunft erteilt, welche Unternehmen der Anwendung des VPDG unterworfen sind, wann der Zeitpunkt der erstmaligen Dokumentation eintritt und in welcher Form bzw. mit welchen Inhalten die Transferpreisdokumentation gemäß VPDG den heimischen Steuerbehörden vorzulegen ist. Dies beinhaltet Informationen über gesetzlich anerkannten Verrechnungspreismodelle, über den (OECD) Fremdvergleichsgrundsatz und über die Behandlung der Verrechnung von internen Dienstleistungen (Management Fees). Anhand unternehmensspezifischer Sachverhalte bei der SES-imagotag GmbH wird im praktischen Ausfluss der Arbeit die Konzeption eines Local File erarbeitet sowie ergänzend eine Checkliste mit den erforderlichen Inhalten der Dokumentation des Local File bereitgestellt.

Die vorliegende Arbeit bietet umfassende Hilfestellung, um eine gesetzeskonforme Verrechnungspreisdokumentation erstellen zu können, die den Anforderungen des Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes bzw. einer Betriebsprüfung standhält und zu keinen (wesentlichen) Nachbesserungspflichten aufgrund von Dokumentationsmängeln führt.

Abstract

In view of the volume of transactions that are being traded in multinational companies, revenue authorities are increasingly addressing the issue of intra-group transfer prices. The OECD guidelines, as part of the project to fight against the base erosion and cross-border profit shifts by multinational corporations (the so-called "BEPS Project" - Base Erosion and Profit Shifting) and their implementation recommendations, have been endorsed and finally signed by the G20 members in October 2015. The Austrian Government signed the multilateral agreement for fighting BEPS in January 2016. For implementing the OECD standards required at Austrian level, the government has regulated the transfer-pricing policies in a new uniform standard. The Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) was released in August 2016 and has been valid since January the 1st, 2016.

Since 2014, the Austrian cooperation company SES-imagotag GmbH has been integrated into the French SES-imagotag Group as an independent business unit. The SES-imagtag GmbH has to document their intragroup activities according to Austrian VPDG. The reader is informed about the requirements for a transfer pricing documentation of an independent Austrian business unit (SES-imagotag GmbH) within a multinational group with foreign headquarters, (SES-imagotag Group) using the VPDG 2016. The focus is on the creation of the local file of an independent Austrian business unit within a multinational group company.

The theoretical and practical review of the transfer-pricing subject, according to Austrian legal requirements, will provide information on which companies are subject to the application of the VPDG, when the date of the initial documentation occurs, and in what form or with which content the transfer price documentation according to VPDG has to be submitted to the national domestic tax authorities. This includes information on legally recognized transfer-pricing models, the (OECD) "at arm's length principle" and the treatment of internal services (management fees) by applying the benefits test. Based on company-specific facts at SES-imagotag GmbH, the conceptual design of a local file is developed in the practical outflow of the work as well as a checklist with the required contents of the local file documentation.

The word in hand provides comprehensive assistance in order to be able to draw up a statutory transfer-pricing documentation, that will be able to meet the requirements of the Austrian Verrechnungspreisdokumentationsgesetz and will not lead to any (substantial) amendment obligations due to documentation deficiencies.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung.....	1
1.1	Spezifische Ausgangssituation.....	1
1.2	Problemstellung, Forschungsfragen und Methoden zur Beantwortung.....	2
1.3	Argumentation des Aufbaus und Gang der Untersuchung.....	4
1.4	Geplante Ergebnisse der Arbeit und Praxisoutput.....	5
1.5	Abgrenzung der Themenstellung.....	6
2	Rechtliche Grundlagen zur Vermeidung von Gewinnkürzungen und -verlagerungen.....	7
2.1	Internationale Rahmenbedingungen.....	7
2.2	Nationale Umsetzung.....	10
2.3	Das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz.....	13
2.3.1	Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen.....	13
2.3.2	Wertegrenzen und Dokumentationspflichten.....	14
2.3.3	Fristen und Strafen.....	17
2.3.4	Inhalt und Sprache.....	19
3	Anforderungen an die Dokumentation des Local File.....	24
3.1	Die Sachverhaltsdokumentation und die Finanzinformation des Local File.....	25
3.2	Die Angemessenheitsdokumentation des Local File.....	26
3.2.1	Die Erfassung von unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfällen.....	28
3.2.1.1	Grenzüberschreitende versus innerstaatliche Dokumentation.....	30
3.2.1.2	Der Begriff der Wesentlichkeit in der Dokumentation.....	31
3.2.2	Die Funktionsanalyse (Vergleichbarkeits-, Funktions- und Risikoanalyse).....	32
3.2.3	Die Wahl der Verrechnungspreismethode.....	36
3.2.3.1	Preisvergleichsmethode.....	40
3.2.3.2	Wiederverkaufspreismethode.....	42
3.2.3.3	Kostenaufschlagsmethode.....	43
3.2.3.4	Transaktionsbezogene Nettomargenmethode.....	46
3.2.3.5	Gewinnaufteilungsmethode.....	47
3.2.4	Der Fremdvergleich.....	48
3.2.5	Betriebsinterner versus -externer Preisvergleich.....	53
3.2.6	Der direkte und indirekte Preisvergleich.....	54
3.2.7	Datenbankstudien.....	54
3.2.8	Der Benefits Test bei unternehmensgruppeninternen Dienstleistungen.....	57
3.3	Die Finanzinformation des Local File.....	59
4	Erstdokumentation und Umsetzung der Sachverhaltsdokumentation beim Kooperationsunternehmen.....	61

4.1	Prüfung der gesetzlichen Anwendbarkeit, Umfang und Zeitpunkt der Erstdokumentation	62
4.1.1	Prüfung der gesetzlichen Anwendbarkeit und Dokumentationsumfang	62
4.1.2	Prüfung des Zeitpunktes der Erstdokumentation	65
4.1.3	Zusammenfassung der Prüfungserkenntnisse	67
4.2	Die Umsetzung der Sachverhaltsdokumentation des Local File	67
4.2.1	Die Managementstruktur gemäß § 8 Z 1 VPDG-DV	68
4.2.2	Beschreibung der Geschäftstätigkeit und Strategie gemäß § 8 Z 2 VPDG-DV	74
4.2.2.1	Beschreibung der Geschäftstätigkeit	74
4.2.2.2	Beschreibung der Geschäftsstrategie	77
4.2.2.3	Umstrukturierungen und Übertragung immaterielles Anlagevermögen	79
4.2.3	Auflistung der wesentlichen Mitbewerber gemäß § 8 Z 3 VPDG-DV	80
5	Die Umsetzung der Angemessenheitsdokumentation, der Finanzinformationen und des praktischen Ausflusses	82
5.1	Die Umsetzung der Angemessenheitsdokumentation beim Kooperationsunternehmen	82
5.1.1	Gruppeninterne Geschäftsvorfälle mit Beteiligung des Kooperationsunternehmens gemäß § 9 Z 1 bis Z 4 VPDG-DV	82
5.1.2	Funktionsanalyse, Verrechnungspreismethode und die Tested Party gemäß § 9 Z 5 bis Z 9 VPDG-DV	95
5.1.3	Ausgewählte Fremdgeschäftsvorfälle, Anpassungsrechnungen und Begründungen gem. § 9 Z 10 bis Z 14 VPDG-DV	103
5.2	Finanzinformationen und Anlagen gem. § 10 Z 1 bis Z 3 VPDG-DV	105
5.3	Idealtypischer Ablauf der Erstdokumentation beim Kooperationsunternehmen	105
5.4	Praxisoutput: Das Local File des Kooperationsunternehmens	107
6	Resümee	109
6.1	Zusammenfassung	109
6.2	Kritische Reflektion und Ausblick	117
7	Literaturverzeichnis	119
Anhang		124

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Schaubild über das Zusammenspiel der rechtlichen Rahmenbedingungen	12
Abbildung 2: Wertgrenzen der Dokumentationspflichten	16
Abbildung 3: Prozess Sachverhalts-, Angemessenheitsdokumentation und Finanzinformation	25
Abbildung 4: Sachverhaltsdokumentation gem. § 8 VPDG-DV	26
Abbildung 5: Prozess Angemessenheitsdokumentation	27
Abbildung 6: Angemessenheitsdokumentation: Erfassung unternehmensgruppen-interner Geschäftsvorfälle gem. § 9 Z 1-4 VPDG-DV	28
Abbildung 7: Angemessenheitsdokumentation: Funktions- und Risikoanalyse gem § 9 Z 5 VPDG-DV	33
Abbildung 8: Angemessenheitsdokumentation: Wahl der Verrechnungspreismethode gem. § 9 Z 6-8 VPDG-DV	37
Abbildung 9: Methodenwahl grafisch dargestellt.....	37
Abbildung 10: Angemessenheitsdokumentation: Fremdvergleich gem. § 9 Z 9 bis 14 VPDG-DV	50
Abbildung 11: Abgrenzung zwischen verrechenbaren und nicht verrechenbaren Kosten	58
Abbildung 12: Organigramm der SES-imagotag GmbH, Stand zum 31.12.2016.....	70
Abbildung 13: Organigramm des SES-Konzerns, Stand zum 31.12.2016	72
Abbildung 14: Berichtswesen bei der SES-imagotag GmbH, Stand zum 31.12.2016	73
Abbildung 15: Wertschöpfungskette bei der SES-Imagotag GmbH in Anlehnung an Porter's Value Chain, Stand zum 31.12.2016	79

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Geschäftsvorfälle klassifiziert nach Transaktionstypen	29
Tabelle 2: Beispiel 1 – Erfassung unternehmensgruppeninterner Geschäftsfälle.....	30
Tabelle 3: Wesentliche zu erhebende Faktoren im Rahmen einer Funktions- und Risikoanalyse	34
Tabelle 4 : Funktionsrisikomatrix	35
Tabelle 5: Beispiel 1 (Fortsetzung) – Erfassung der Verrechnungspreismethode	39
Tabelle 6: Vor- und Nachteile der Preisvergleichsmethode	42
Tabelle 7: Vor- und Nachteile der Wiederverkaufspreismethode	43
Tabelle 8: Vor- und Nachteile der Kostenaufschlagsmethode.....	46
Tabelle 9: Beispiel 1 (Fortsetzung) – Erfassung des Fremdvergleichs.....	51
Tabelle 10: Management der SES-imagotag Graz, Stand 31.12.2016.....	69
Tabelle 11: Prüfung der generellen Verrechenbarkeit von Dienstleistungen (Management Fees) beim Kooperationsunternehmen	87
Tabelle 12: Prüfung der generellen Verrechenbarkeit von Dienstleistungen (immaterielle Wirtschaftsgüter) beim Kooperationsunternehmen.....	90
Tabelle 13: Kategorisierung der Transaktionen bei SES-imagotag in Hauptgruppen.....	90
Tabelle 14: Beispieltabelle Betrag der gruppeninternen Zahlungen der Warenlieferungen mit Bezug auf das Kooperationsunternehmen	92
Tabelle 15: Beispieltabelle Betrag der gruppeninternen Zahlungen der Services (Management Fees) mit Bezug auf das Kooperationsunternehmen.....	93
Tabelle 16: Beispieltabelle Auflistung gruppeninterner Vereinbarungen	95
Tabelle 17: Geschäftseinheiten der SES-imagotag	96
Tabelle 18: Funktionsanalyse Transaktion Goods	98
Tabelle 19: Allokation der Management Fees im SES-imagtoag Konzern	100
Tabelle 20: Empfohlene Verrechnungspreismodelle für die transaktionsbezogenen Kategorien der SES-imagotag GmbH	103
Tabelle 21: Drei Phasen der Dokumentationserstellung	106

Abkürzungen

ABI	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs	Absatz
ALP	arm's length principle
AEUR	Amount in Euro
AÖF	Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung
Art.	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
CAPEX	Capital Expenditure
CbCR	Country-by-Country Reporting
CEO	Chief Executive Officer
CF	Cash Flow
COGS	Costs of Goods sold
COO	Chief Operating Officer
CPM	Cost Plus Method
CRM	Customer Relationship Management
CSO	Chief Security Officer
CTO	Chief Technology Officer
CUP	Comparable Uncontrolled Price Method
Dept.	Department
DL	Dienstleistung
EBIT	earnings before interest and taxes
EP	Eigenproduktion
ESL	Electronic Shelf Labeling System
EU	Europäische Union
EUAbgÄG	EU Abgabenänderungsgesetz
EUR	Euro
EU-TPD	EU Transferpreisdokumentationsgesetz
EVP	Executive Vice President
FA	Finanzamt
FinStrG	Finanzstrafgesetz
FP	Fremdproduktion
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles

G	Geschäftseinheit
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GMSG	Gemeinsames Meldestandardgesetz
H	Headcount
HF	High-Frequency
HR	Human Ressource
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISO	Information Security Officer
KMU	Klein- und Mittelunternehmen
KöSt	Körperschaftsteuer
LF	Low-Frequency
MC	Main Kategorie
Mio.	Millionen
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OPEX	operational expenditures
P	Posting
PSM	Profit Split Method
R	Receiver
R & D	Research & Development
RPM	Resale Price Method
RZ	Randzahl
S	Sender
SEC	Shopper Experience Connectivity
Spec	Specification
SWOT	Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats
TEUR	Tausend Euro
TNMM	Transactional Net Margin Method
U	Umsatz
UGB	Unternehmensgesetzbuch
V	Vertrieb/Verursachungsprinzip
VPDG	Verrechnungspreisdokumentationsgesetz
VPDG-DV	Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung
VPR 2010	Verrechnungspreisrichtlinie 2010
Z	Ziffer

1 Einleitung

International agierende Unternehmen nutzen oftmals grenzüberschreitende Firmenkonstruktionen, um nationale Steuerpflichten zu umgehen, oder bilaterale Vereinbarungen mit nationalen Steuerbehörden, um ihre globale Steuerlast zu optimieren. Das Anliegen der Steuerbehörden ist die Bekämpfung der künstlichen Verminderung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und das grenzüberschreitende Verschieben von Gewinnen durch multinationale Unternehmensgruppen (BEPS - Base Erosion und Profit Shifting). Transparentere Dokumentationen von länderübergreifenden, konzerninternen Verrechnungen sollen den nationalen Steuerbehörden helfen, dass Steuerpflichten nicht gemindert oder umgangen werden. Die Aufgabe für multinational agierende Konzerne ist somit die Anwendung der geeigneten Verrechnungspreismethode - die korrekte Bewertung von Lieferungen und Leistungen zwischen einzelnen Konzerngesellschaften - und die Erfüllung der Dokumentationspflicht gemäß (nationalem) Steuerrecht. Das neue Verrechnungspreisdokumentationsgesetz 2016 (VPDG) verpflichtet nationale Unternehmen erstmalig zur standardisierten Dokumentation von konzerninternen Verrechnungspreisen. Die sogenannten „Transferpreise“ sind Verrechnungspreise. Konzerngesellschaften im Verhältnis zueinander sind keine selbständigen Marktparteien.

1.1 Spezifische Ausgangssituation

Der multinational agierende SES-imagotag Konzern ist ein High-Tech Unternehmen der IT-Branche und weltmarktführender Anbieter von elektronischen Preisschildern (Electronic Shelf Labeling System, kurz: ESL-System) mit schwerpunktmäßiger Ausrichtung für den Einzelhandel. Das heimische Kooperationsunternehmen SES-imagotag GmbH, ein Tochterunternehmen des französischen SES-imatogtag Konzerns ist Spezialist für sogenannte High-Frequency-Labels (HF-Technologie). Diese Spezialisierung in der HF Technologie war im Jahr 2014 der Hauptgrund für den Kauf der österreichischen imagotag GmbH durch das Unternehmen SES SA (Paris, Frankreich), einem Anbieter von ESL-Systemen auf Basis von Low-Frequency-Labels (LF-Technologie). Seit Beginn des Jahres 2016 firmiert der Konzern als SES-imagotag. Das Unternehmen ist als Konzern mit mehreren eigenständigen Rechtspersönlichkeiten (Legal Entitys) in vielen Ländern rund um den Globus tätig.

Am 5. Oktober 2015 hat die „Organisation for Economic Cooperation and Development“ (OECD) die Ergebnisse des BEPS-Projekts veröffentlicht. Im Aktionspunkt 13 sind die „Leitlinien zur

Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogener Berichterstattung enthalten. Am 27. Jänner 2016 hat Österreich den Beitritt zu einem multilateralen Übereinkommen über den Austausch von länderbezogenen Berichterstattungen (Country-by-Country Reports, kurz: CbCR) unterzeichnet. Die in Österreich bis dato bestehenden gesetzlichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) und die Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR 2010), erwiesen sich als ungeeignet diese völkerrechtlichen Verpflichtungen verbindlich umzusetzen. Der von der OECD und der EU (Europäische Union) geforderte einheitliche Standard auf österreichischer Ebene wurde durch ein Bundesgesetz über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, kurz: VPDG) am 01. August 2016, als 77. Bundesgesetz, gültig ab 1. Jänner 2016, beschlossen. Der Kooperationspartner SES-imagotag Graz ist als verbundenes Unternehmen seit der Übernahme in den SES-imagotag Konzern im Jahre 2014 zur Dokumentation von Transferpreisen verpflichtet. Aufgrund der OECD Richtlinie zur Vermeidung von BEPS und durch deren Umsetzung in die österreichische Rechtsordnung per 01. Jänner 2016 ist es für den Kooperationspartner von Bedeutung sich auf die Anforderungen des VPDG schnellstmöglich vorzubereiten.

Im Zuge der Themenfindung einer Masterarbeit erteilte die SES-imaotag GmbH dem Verfasser der vorliegenden Arbeit den Auftrag das heimische Unternehmen auf die Dokumentationspflicht von Verrechnungspreisen, basierend auf dem neuen Bundesgesetz (VPDG), umfassend und schnellstmöglich vorzubereiten. Die spezifische Ausgangssituation beim Kooperationsunternehmen wird durch den Umstand ergänzt, dass eine Dokumentation von gruppeninternen Verrechnungspreisen (anhand des VPDG) bisher nicht notwendig war und somit nicht durchgeführt wurde. Das Unternehmen befindet sich in einer rasanten Expansionsphase und erwartet den Eintritt in die Dokumentationspflicht gemäß der neuen Gesetzeslage.

1.2 Problemstellung, Forschungsfragen und Methoden zur Beantwortung

Die Problemstellung der Arbeit ist es, dem Leser Aufschluss über die Anforderungen an eine Verrechnungspreisdokumentation einer eigenständigen österreichischen Geschäftseinheit (SES-imagotag GmbH) innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe mit ausländischen Sitz (SES-imagotag Konzern), anhand des neuen nationalen Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes 2016, zu bieten.

Die Forschungsfragen und die Methoden zur Beantwortung leiten sich aus der Problemstellung der Arbeit ab.

Im ersten Schritt muss geprüft werden, inwieweit die Transferpreisthematik und die einhergehenden Dokumentationspflichten gemäß dem neuen VPDG für in Österreich ansässige Unternehmen (SES-imagotag GmbH) als Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe (SES-imagotag Konzern, Frankreich) relevant sind. Dem Leser müssen die Hintergründe der Rechtslage und die maßgeblichen Faktoren eines Eintritts in die Dokumentationspflicht gemäß VPDG wie z.B. Unternehmenstätigkeit, -struktur oder -größe, aufgezeigt werden. In diesem Zusammenhang muss der Zeitpunkt des Eintritts einer erstmaligen Dokumentationsverpflichtung ermittelt werden. Die Strafbestimmungen bei nicht erfolgter, unvollständiger, oder unrichtiger Dokumentation müssen aufgezeigt werden. Die wesentlichen Faktoren beinhalten ebenfalls die gesetzliche Anforderung an die bereitzustellenden Inhalte und Informationen der Verrechnungspreisdokumentation. Der Fokus liegt hierbei auf der Erstellung des Local File.

Ein essentieller Bestandteil der Transferpreisthematik ist die Auswahl der Verrechnungspreismethoden. Die Methoden müssen beschrieben und analysiert werden. Der SES-imagotag Konzern nutzt derzeit eine Transferpreismethode (Cost Plus Method). Die Anwendung von alternativen Methoden ist von der Konzernführung angedacht. Gesetzlich zugelassene Methoden müssen hierfür verglichen werden, um die „geeignetste Verrechnungspreismethode“ für die jeweiligen unternehmensspezifischen Transaktionen herauszufinden. In diesem Zusammenhang interessiert die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes („at arm's length principle“). Dieser geht mit der Methodenauswahl untrennbar einher.

Dem Kooperationsunternehmen müssen die unternehmensspezifischen Inhalte zur Erfüllung der Dokumentationspflicht auf Basis des VPDG beschrieben werden. Der Fokus soll auf dem Local File liegen. Hierfür muss ein auf das Kooperationsunternehmen abgestimmtes File konzipiert werden. Zur besseren Veranschaulichung soll die Konzeption des Local File mit ausgewählten Informationen des Kooperationsunternehmens befüllt werden. Unternehmensspezifische Transaktionen sind zu kategorisieren und Wesentlichkeitsgrenzen für Transaktionen sind aufzuzeigen. Ferner muss die Behandlung von konzerninternen Dienstleistungen („Management Fees“) erläutert werden.

Die Thematik der Transferpreisdokumentation basierend auf den OECD Leitlinien und deren Umsetzung im österreichischen Recht (VPDG) ist relativ jung. Die Forschungsfragen der theoretischen Analyse des VPDG sollen vorrangig anhand von facheinschlägiger Literatur bzw. Fachartikeln und anhand von Kommentaren und Stellungnahmen zum VPDG-Gesetzesentwurf erlangt werden. Ergänzend wird vom Kooperationsunternehmen ein Workshop mit der

Steuerberatungskanzlei anberaucht, um Basiswissen der Transferpreisthematik auf Grundlage des VPDG erlangen zu können. Darüber hinaus steht dem Verfasser der Arbeit bei Rückfragen die Expertenmeinung des Steuerberaters der SES-imagotag GmbH zur Verfügung. Um die unternehmensspezifischen Forschungsfragen der Dokumentationspflicht bei der SES-imagotag GmbH beantworten zu können, ist es notwendig, umfassende Kenntnisse über den Geschäftszweck, die Unternehmensstrukturen und die Transaktionen mit verbundenen Unternehmen zu erlangen. Benötigte Informationen werden auf gezielte Anfrage und durch hausinterne Workshops mit der Geschäftsleitung des Unternehmens erlangt. Die transferpreisrelevanten Informationen des Local File und Spezifika des Kooperationsunternehmens müssen dem VPDG folgend, analysiert, erhoben und erstellt werden.

1.3 Argumentation des Aufbaus und Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit besteht aus zwei großen Abschnitten. Der erste, theoretische Abschnitt wird sich in Kapitel 2 mit den rechtlichen Grundlagen zur Vermeidung von Gewinnkürzungen und -verlagerungen befassen. Diesbezüglich werden die internationalen Rahmenvorgaben der OECD und deren Umsetzung in nationales Recht in Form des VPDG bzw. der VPDG-DV erörtert. Es werden die Strafbestimmungen umrissen und die weiterführenden Bestimmungen, die für die Erstellung der standardisierten Dokumentation von konzerninternen Verrechnungspreisen anzuwenden sind, aufgezeigt. Das Kapitel 3 fokussiert sich auf die inhaltlichen Anforderungen an ein Local File bestehend aus drei Teilbereichen: Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit, Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle und den Finanzinformationen. Dazu wird im theoretischen Abschnitt anhand von Gesetzen, Verordnungen, Richtlinien, facheinschlägiger Literatur und Fachartikeln geforscht. Ergänzende Informationen werden durch einen Workshop mit der Steuerberatungskanzlei des Kooperationspartners erlangt.

Der (zweite) praktische Abschnitt befasst sich, basierend auf den Erkenntnissen und der Logik des Aufbaus des theoretischen Teils, mit der Umsetzung der Dokumentationspflichten beim Kooperationsunternehmen. Hierbei liegt der Fokus auf der Form und der Darstellung beizubringender unternehmensspezifischer Informationen, Daten, Transaktionen und Sachverhalte. Der Praxisteil der Kapiteln 4 und 5 orientiert sich an den Leitlinien der OECD, die ein genaues Rahmenwerk für die Erstellung des Local File bieten. Das nationale Gesetz verweist im § 7 VPDG iVm §§ 8-10 VPDG-DV auf die Leitlinien der OECD. Dabei handelt es sich um eine Mindestgliederung bzw.-inhalte. Die einzelnen Kriterien zur Erfüllung der Dokumentationspflicht gemäß VPDG werden punktuell erarbeitet und um eine Checkliste (Anhang) ergänzt, welche zur

besseren Übersichtlichkeit der geforderten Informationen, Daten und Inhalte beitragen soll. Für die Erstellung der Dokumentation bei der SES-imagotag GmbH wird somit der Mindestinhalt teilweise verfeinert und ergänzt.

Die Geschäftsleitung der SES-imagotag GmbH stellt für die vom Verfasser benötigten Informationen und Daten der Unternehmung Workshop-Runden zur Verfügung. Die Workshops werden im Zeitraum von Ende Oktober 2016 bis Anfang April 2017 abgehalten. Im Rahmen der abgehaltenen Workshops mit der Geschäftsleitung werden selektierte unternehmensspezifische Informationen und Daten zur Verfügung gestellt. Diese Vorgehensweise ist notwendig um Kenntnis über transferpreisrelevante Unternehmensabläufe zu erhalten. Die erhaltenen Daten und Informationen müssen im Zuge der Erstellung des praktischen Abschnitts ausgewertet, verarbeitet und in eine adäquate Form gebracht werden, um die gesetzlichen Anforderungen zur Erstellung des Local File erfüllen zu können. Hierfür ist es unter anderem notwendig Prozesse und Organigramme zu erstellen bzw. Informations- und Datenanalysen durchzuführen. Zusätzlich zu den Handlungsempfehlungen basierend auf der evaluierten Ist-Situation beim Kooperationsunternehmen und den zukünftig erwachsenden Verpflichtungen, die Transferpreisthematik zu erfüllen, werden dem Unternehmen maßgeschneiderte Checklisten zu Inhalten des Local File beigestellt. Kenntnis der unternehmensspezifischen Sachverhalte wird in den Workshops erlangt. Ferner stellt das Kooperationsunternehmen ausgewählte Unternehmensinformationen und Echtdaten von Geschäftstransaktionen vergangener Geschäftsjahre zur Verfügung.

Die Arbeit wird mit Kapitel 6 abgeschlossen. Hier werden die Ergebnisse der Untersuchung und Handlungsempfehlungen zusammengefasst. Es folgt ein kurzes Resümee über die Ist-Situation beim Kooperationspartner. Ferner wird ein kurzer Ausblick auf zukünftige Entwicklungsmöglichkeiten im betrachteten Bereich gegeben.

1.4 Geplante Ergebnisse der Arbeit und Praxisoutput

Das geplante Ergebnis der Arbeit, die in deutscher Sprache verfasst wird, soll in erster Linie dem interessierten Leser einen umfassenden Überblick über die Neuerungen der Rechtslage bieten. Es erfolgt eine Auseinandersetzung mit den Anforderungen der Dokumentationspflicht gemäß VPDG im Allgemeinen und im Speziellen mit der in den §§ 7 und 8 VPDG verankerten Pflicht zur Erstellung der Dokumentation und Übermittlung der Unterlagen an die nationale Steuerbehörde. Die Arbeit soll ferner dem Kooperationsunternehmen einen umfassenden Einblick in die Transferpreisthematik und den daraus erwachsenden Dokumentationspflichten unter

Berücksichtigung der Unternehmensspezifika und Sachverhalte der nationalen SES-imagotag GmbH bieten. Die theoretische und praktische Auseinandersetzung mit der Transferpreisthematik auf Basis des VPDG, soll in Verbindung mit dem Praxisoutput umfassende Hilfestellung bei der (Erst-) Dokumentation von gruppeninternen Transferpreisen bieten.

Der Praxisoutput ist die Konzeption des Local File gemäß VPDG für die SES-imagotag GmbH. Das Local File muss in der Konzernsprache (Englisch) abgefasst werden und wird den gesetzlichen Anforderungen folgend maßgeschneidert auf die SES-imagotag GmbH konzipiert. Vom Unternehmen selektierte und beigestellte Informationen bzw. Echtdaten sollen im Konzept des Local File zur besseren Veranschaulichung verarbeitet werden.

1.5 Abgrenzung der Themenstellung

Nichtziel der Arbeit ist das Erstellen des CbCR gemäß § 5 VPDG und des Master File gemäß § 6 VPDG. Die Erstellung wird von der Konzernmutter in Paris erledigt. Die Betrachtung der Transferpreisthematik erfolgt ausschließlich auf Ebene der Konzerntochter SES-imagotag Graz. Die zu verfassende Masterarbeit wird sich mit der Erstellung und der Übermittlungspflicht des Local File gemäß §§ 7 und 8 VPDG befassen. Die endgültige länderspezifische (Erst-) Dokumentation beim Kooperationsunternehmen ist nicht zu erstellen, sondern zu konzipieren. Eine Dokumentation von Transferpreisen gemäß VPDG wird beim Kooperationsunternehmen frühestens Anfang des Jahres 2018 für das Veranlagungsjahr (Geschäftsjahr) 2017 erwartet. Transaktionsbedingte Echtdaten für das Wirtschaftsjahr 2017 (laufendes Geschäftsjahr) sind im Zeitpunkt der Erstellung der Masterarbeit nicht vorhanden. Verrechnungspreismethoden werden beschrieben, aber nicht für das Kooperationsunternehmen durchgeführt. Die Modelle und Begrifflichkeiten der allgemeinen Betriebswirtschaft insbesondere die Themenbereiche des (strategischen) Managements, der Produktion, der Beschaffung bzw. des Bereichs Marketing und Vertrieb, werden nur insoweit detailliert beschrieben, als diese dem Thema der vorliegenden Masterarbeit direkt dienlich sind. Die Arbeit wird sich zum Thema Verrechnungspreisdokumentation anhand des VPDG im engeren Sinne befassen und sich weder mit unternehmensrechtlichen noch mit sonstigen steuerrechtlichen Themen auseinandersetzen.

2 Rechtliche Grundlagen zur Vermeidung von Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Konzernverrechnungspreise haben sich in den vergangenen Jahren zu einem wichtigen internationalen Steuerthema von multinational agierenden Unternehmen entwickelt. Das Thema bewegt nicht nur Politik und Steuerbehörden, sondern steht ebenfalls in den Medien und im öffentlichen Bewusstsein stark im Fokus der Aufmerksamkeit. Aus diesem Grund hat die Politik auf höchster internationaler Ebene im Rahmen der G20 ein Programm entwickelt und die OECD mit der Erarbeitung eines umfassenden Regelwerks beauftragt. Die Prämisse für die teilnehmenden Mitgliedstaaten der OECD war hierbei eine gemeinsame Grundlage für die Besteuerung von Gewinnen aus internationalen, konzerninternen Transaktionen festzuschreiben. Auf Basis dieser sollen Verrechnungspreise zu bestimmen, zu dokumentieren, sowie durch (nationale) Finanzverwaltungen zu prüfen und zu vergleichen sein. Das übergeordnete Ziel ist die Vermeidung von Doppelbesteuerung bzw. doppelter Nichtbesteuerung, die bei Abwesenheit eines einheitlichen Rahmenwerkes und Vorhandensein von ausschließlich nationalen Regelwerken und Standards mit höherer Wahrscheinlichkeit stattfinden würde.¹

Das folgende Kapitel beschäftigt sich mit einer Darstellung der internationalen Rahmenbedingungen zur Verrechnungspreisdokumentation sowie der endgültigen Umsetzung der supranationalen Vorgaben in nationales Recht. Es wird zunächst kurz die historische Entwicklung der entsprechenden Vorgaben beschrieben und folgend auf das neu eingeführte Gesetz in Österreich eingegangen.

2.1 Internationale Rahmenbedingungen

Innerhalb eines international agierenden Konzerns bestehen üblicherweise eine Vielzahl an verschiedenen Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Gesellschaften. Aufgrund der unterschiedlichen Firmensitze, können solche Unternehmen Unterschiede in der Höhe der Steuerbelastung der jeweiligen Länder ausnutzen, wenn Gewinne in den Ländern anfallen, wo die nationale Steuerbelastung geringer ist.²

Den einzelnen Staaten ist es somit ein großes Anliegen, die künstliche Verminderung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen sowie das grenzüberschreitende Verschieben von

¹ Siehe SCHWERDT (2016), S.165.

² Ausführlich OECD (2014), Onlinequelle [31.01.2017], S. 7-9.

Gewinnen durch multinationale Unternehmensgruppen (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) zu bekämpfen.

2013 verabschiedeten die Organisation für wirtschaftliche Entwicklung und Zusammenarbeit (OECD) und die Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer (G20-Länder) gemeinsam einen 15-Punkte-Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

Am 5. Oktober 2015 veröffentlichte die OECD die Ergebnisse des BEPS-Projektes, in welchen als „Aktionspunkt 13“ u.a. die „Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung“ inklusive einer Umsetzungsempfehlung in Form eines Mustergesetzes enthalten sind.³ Im Rahmen des Gipfeltreffens am 15. und 16.11.2015 in Antalya wurden die finalen Berichte des BEPS-Aktionsplans von den G20 Staats- und Regierungschefs gebilligt. In Folge hat Österreich neben 30 anderen Staaten am 27. Jänner 2016 im Rahmen einer ersten Unterzeichnungsrunde in Paris den Beitritt zu einem multilateralen Übereinkommen über den Austausch länderbezogener Berichte (Country-by-Country Reports) unterzeichnet.⁴

Vorrangig sind gemäß OECD/G20 folgende Ziele bei der Verrechnungspreisdokumentation zu verfolgen:⁵

- Sicherstellung, dass die Steuerpflichtigen den Verrechnungspreisanforderungen in ihrer Steuererklärung gebührend Beachtung schenken
- Bereitstellung der notwendigen Informationen für die Steuerverwaltung, um die sachkundige Risikoabschätzung der Gestaltung der Verrechnungspreise gewährleisten zu können
- Bereitstellung nützlicher Informationen für die Steuerverwaltung, damit diese eine angemessene und sorgfältige Prüfung der Verrechnungspreispraxis durchführen kann.

Zur Erreichung dieser Ziele schlagen die OECD/G20 einen standardisierten dreistufigen Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation vor. Diese Berichtsstruktur setzt sich aus einer Stammdokumentation („Master File“), welche standardisierte Informationen enthält, die für alle Unternehmen des Konzerns relevant sind, einer länderspezifischen Dokumentation („Local File“), die sich mit den Geschäftsvorfällen des speziellen inländischen Unternehmens beschäftigt, und dem Country-by-Country Report zusammen, der Informationen der Erträge und bezahlten

³ Action 13: Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting.

⁴ Am 27.01.2017 waren es bereits 57 Staaten, vgl. hierzu die Liste unter <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>.

⁵ OECD (2015), Onlinequelle [14.12.2016], RZ 5; ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, S. 1.

Steuern des multinationalen Konzerns enthält sowie bestimmte Indikatoren der Orte, an denen der multinationale Konzern wirtschaftlich tätig ist.⁶ Master und Local File dienen primär der jeweiligen Steuerverwaltung als Informationsquelle, um eine angemessene und sorgfältige Prüfung der Verrechnungspreispraxis vornehmen zu können. Der länderspezifische Bericht liefert der Steuerverwaltung die notwendigen Informationen, um eine sachkundige Risikoabschätzung der Verrechnungspreisgestaltung vornehmen zu können und gilt als Mindeststandard.⁷ Die länderspezifischen Berichte werden mittels automatischen Informationsaustauschs zwischen den teilnehmenden Staaten ausgetauscht, wofür eine entsprechende gesetzliche Grundlage erforderlich ist. Diese Grundlage bildet einerseits das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen⁸, das Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen⁹ oder Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen, die Art 26 OECD-MA nachempfunden sind.¹⁰

Parallel dazu wurde als Teil des Maßnahmenpakets zur Bekämpfung von aggressiver Steuerplanung und Steuervermeidung die Änderung der sog. „EU-Amtshilferichtlinie“¹¹ am 25. Mai 2016 durch den Rat für Wirtschaft und Finanzen förmlich angenommen und war somit verpflichtend von den Mitgliedstaaten umzusetzen. Mit der Anpassung der Richtlinie werden den Unternehmen erhöhte Transparenzanforderungen auferlegt und die durch die OECD/G20 erarbeiteten Standards für die länderspezifische Berichterstattung im Gebiet der Europäischen Union umgesetzt.¹² Es fand nur das Country-by-Country Reporting ausdrücklichen Eingang in die Richtlinie. Bei Master- und Local File wird auf die EU-Verrechnungspreisdokumentation (EU-TPD) verwiesen.¹³

Die Basis für die fremdübliche Verrechnungspreisgestaltung bildet Art 9 OECD-Musterabkommen.¹⁴ Es finden sich weder in seinem Wortlaut noch in den Kommentierungen Vorschriften oder Empfehlungen hinsichtlich der Dokumentation von Verrechnungspreisen – erst Kapitel V der OECD Verrechnungspreisrichtlinie widmet sich genauer der Art und dem Inhalt der Dokumentation. Die OECD überlässt die Umsetzung von Compliance-Vorschriften bzw.

⁶ OECD (2015), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 16.

⁷ OECD (2015 b), Onlinequelle [26.01.2017], S. 17f.

⁸ BGBl III 2014/193.

⁹ Tax Information Exchange Agreements – TIEA.

¹⁰ KERSCHNER/SCHMIDJELL-DOMMES (2016), S. 409f.

¹¹ Richtlinie 2011/16/ EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/779/EWG.

¹² Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25.05.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU vom 15.02.2011 bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI. L 146 vom 03.06.2016, S. 8.

¹³ Entschließung des Rates und der im Rat der vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 27. Juni 2006 zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU TPD), ABI. C 176 vom 28.07.2006, S.1.

¹⁴ OECD (2011), Onlinequelle [01.03.2017], RZ 1.7ff.

eventueller Sanktionen („penalties“) den jeweiligen Gesetzgebern.¹⁵ Die Beweislastverteilung wird von der OECD nicht explizit geregelt, sondern weitgehend der regionalen Gesetzgebung überlassen, wobei eine Ausgewogenheit zwischen Dokumentationstiefe einerseits und Sanktionen andererseits empfohlen wird.¹⁶ Weiters hat die OECD in der Vergangenheit wiederholt betont, dass die durch die Dokumentationspflicht entstehenden Kosten in einem angemessenen Verhältnis zum Mehrwert in Form der erhöhten Transparenz für die Finanz stehen sollten.¹⁷ Der Bericht zum BEPS-Aktionspunkt 13 betont eine zeitnahe Dokumentationspflicht, merkt aber an, dass dem Steuerpflichtigen „bei der Erstellung der Dokumentation keine unverhältnismäßig hohen Kosten und Lasten zugemutet werden“¹⁸ sollten. Grundsätzlich ist die Forderung nach einer Harmonisierung und Anpassung von nationalen Vorschriften an die überarbeiteten OECD Grundsätze zu begrüßen. Eine formulierte Anforderung an Aufbau, Form und Inhalt der Verrechnungspreisdokumentation bietet voraussichtlich ein gewisses Maß an Rechtssicherheit und das Verfahren mit in- und ausländischen Steuerbehörden wird erleichtert.¹⁹

2.2 Nationale Umsetzung

Bis vor kurzem war in Österreich die Meinung unter Vertretern des Finanzministeriums vorherrschend²⁰, dass die einschlägigen Normen der §§ 124 und 131 Abs 1 Z 5 BAO betreffend die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie § 138 BAO über die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, ausreichend sind und sich Inhalt und Umfang der Dokumentation für multinational tätige Unternehmen und Steuerverwaltungen aus den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (insbesondere Kapitel V und VIII) sowie aus der EU-TPD ergeben. Ergänzend hierzu beschäftigen sich die 2010 veröffentlichten Verrechnungspreisrichtlinien²¹ mit den Dokumentationspflichten.²² Sofern die im multinationalen Konzern erstellte Dokumentation den genannten Vorschriften entsprach, war nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen die Transparenz der Verrechnungspreisgestaltung gegeben. Das Fehlen klarer Regelungen wurde von Unternehmerseite und von der Steuerverwaltung laufend kritisiert.²³ Das bedeutet, dass in Österreich eine (indirekte) Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation bestand, konkrete Ausgestaltungen, wie diese zu erfolgen habe, blieb den handelnden Personen

¹⁵ OECD (2011), Onlinequelle [01.03.2017], RZ 5.1-5.29.

¹⁶ MACHO/STEINER (2016), S.9f.

¹⁷ z.B. OECD (2011), Onlinequelle [01.03.2017], RZ 5.28: „Im Übrigen sollte der Bedarf an Unterlagen in einem ausgewogenen Verhältnis zu dem hierdurch verursachten Kosten- und Arbeitsaufwand stehen, insbesondere dann, wenn er die Anfertigung von Unterlagen erfordert, die sonst für außersteuerliche Belange nicht erstellt worden wären ...“

¹⁸ OECD (2016), Onlinequelle [01.03.2017], RZ 27 – 47.

¹⁹ MACHO/STEINER (2016), S. 10f.

²⁰ Vgl. LOUKOTA/JIROUSEK (2008), S. 12ff; zum Teil kritisch vgl. HUMMER (2009), S. 119ff.

²¹ BMF 28.10.2010, BMF-010221/2522-IV/4/2010.

²² NOWOTNY/STEINER (2014), S. 195ff.

²³ NOWOTNY/STEINER (2014), S. 195f; MACHO/STEINER (2016), S. 11ff.

überlassen. Die Vorschriften der VPR 2010 waren nicht geeignet. Bei den VPR 2010 handelt es sich um eine Richtlinie, die in Form eines Erlasses der österreichischen Finanzverwaltung als Weisung an ihre Organe ergangen ist. Sie entfalten keine materielle Außenwirkung in dem Sinn, dass sie sich an einen unbestimmten Personenkreis, z.B. an die steuerpflichtigen Unternehmen, richtet. Der Erlass ist für die Erteilung einer generellen Verpflichtung als rechtliches Instrument ungeeignet.²⁴ Um die OECD-Vorgaben im Rahmen einer Verordnung (wie z.B. in Deutschland²⁵) umzusetzen, fehlen in Österreich die detaillierten Ausgestaltungen im Gesetz (BAO). Diese Lösung wäre für das Master File und das Local File möglich gewesen, nicht aber für den Inhalt des Country-by-country Reportings, da dieses zum Teil Informationen vorsieht, die außerhalb der österreichischen Buchführungspflichten lt. BAO liegen. Aus diesem Umstand ergibt sich der Grund für die Umsetzung der OECD-Vorschriften im Rahmen eines eigenen Gesetzes.²⁶

Österreich trifft die völkerrechtliche Verpflichtung, Informationen von grenzüberschreitend tätigen Unternehmensgruppen betreffend die Aufteilung ihrer weltweiten Einkünfte, die bezahlten Steuern sowie sonstige Angaben über ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten in den jeweiligen Staaten einzuholen, zu sammeln und mit den anderen Staaten automatisch auszutauschen. Da die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen und auch die Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR 2010, AÖF 221/2010) wie beschrieben nicht geeignet sind diese völkerrechtlichen Verpflichtungen verbindlich umzusetzen, hat der Nationalrat im Rahmen des EU-Abgabenänderungsgesetzes 2016 das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) erlassen, um den geforderten einheitlichen Standard auf österreichischer Ebene umzusetzen.²⁷ Ergänzend zur darin vorgesehenen Verordnungsermächtigung wurde eine Durchführungsverordnung mit auf den Weg gebracht und am 21.12.2016 kundgemacht.²⁸

²⁴ Geeignet wäre ausschließlich die Rechtsform der Verordnung bzw. des Gesetzes; vgl. hierzu ausführlich ROLLER (2015), S. 327f.

²⁵ Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen iSd § 90 Abs 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung); deutsches BGBl I 2003, 2296.

²⁶ Aber auch bei Master File und Local File könnte sich aufgrund der mangelnden Vorlagepflicht von Zusatzunterlagen gem. § 138 Abs 2 BAO (nur auf Anforderung) die Notwendigkeit eines Gesetzes ableiten lassen; vgl. (2015), S. 328.

²⁷ Vgl ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, S. 2; ROLLER (2015), S. 329: "Sobald Informationen abgefragt werden, die nicht Teil der unternehmensrechtlichen Buchführungspflichten und auch nicht direkt für die Einkommensermittlung relevant sind, wären diese außerhalb der gegenwärtigen allgemeinen Dokumentationspflichten der BAO gelegen. Das Country-by-Country Reporting kann folglich nicht über eine Verordnung umgesetzt werden, es bedarf einer gesetzlichen Regelung".

²⁸ BGBl II Nr. 419/2016.

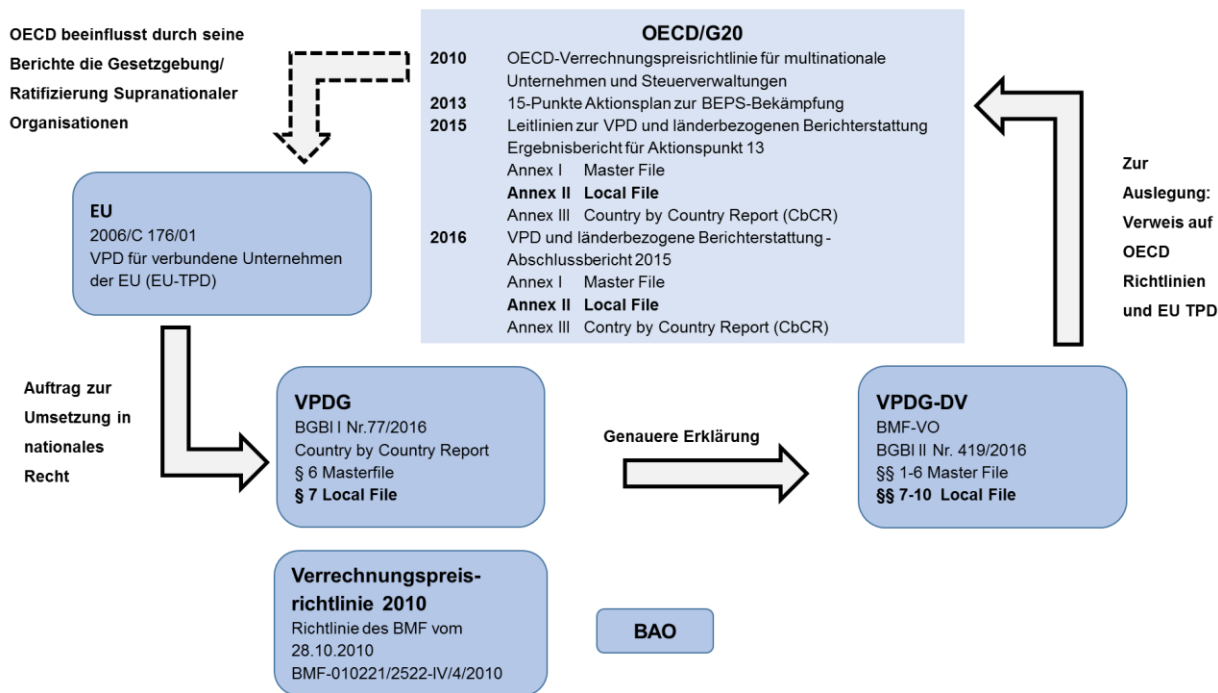


Abbildung 1: Schaubild über das Zusammenspiel der rechtlichen Rahmenbedingungen
Quelle: eigene Darstellung.

Mit dem Bundesgesetz wird jedes Unternehmen von multinational tätigen Konzernen zu einem länderbezogenen Bericht (Country-by-Country Report, CbCR), einem Local File und einem Master File verpflichtet. Um einen flächendeckenden Austausch dieses Berichts zwischen den teilnehmenden Staaten zu sichern, hat Österreich das multilaterale Regierungsübereinkommen über den Austausch des CbC Reports unterzeichnet.²⁹

Das Bundesgesetz folgt in seiner Ausgestaltung weitestgehend der Mustergesetzgebung der OECD/G20 Vorgaben, um der gewünschten einheitlichen Struktur für einen zwischenstaatlichen Datenaustausch gerecht werden zu können, sowie den Vorgaben der EU.³⁰ Durch die detaillierten Vorgaben von OECD und EU wurde somit zwar die legislative Umsetzung erleichtert, allerdings wird es zukünftig viele Auslegungsfragen geben, wozu einerseits die OECD/G20 „Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung“³¹ herangezogen werden können³² andererseits wohl konkrete Abstimmungsprozesse mit der EU bzw. OECD notwendig sein werden.³³

²⁹ OECD (2016), Onlinequelle [31.01.2017], S. 41-73; § 1 VPDG.

³⁰ Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25.05.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU vom 15.02.2011 bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI. L 146 vom 03.06.2016.

³¹ OECD (2015), Onlinequelle [31.01.2017], S. 1-48.

³² Vgl. ErIRV 1190 BlgNR 25. GP, S. 2.

³³ KERSCHNER/SCHMIDJELL-DOMMES (2016), S. 410.

2.3 Das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz

Das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz wurde am 01.08.2016 als Teil des EU-Abgabenänderungsgesetzes 2016 (EU-AbgÄG 2016) im Bundesgesetzblatt kundgemacht.³⁴ In Österreich gilt rückwirkend ab 01.01.2016 verpflichtend die dreigliedrige Dokumentation des OECD/G20 Vorschlags. Nachfolgend werden die wesentlichsten Inhalte des VPDG kurz dargestellt.

2.3.1 Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen

In den Anwendungsbereich des VPDG fallen österreichische Geschäftseinheiten, welche ein Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe sind. Als multinationale Unternehmenseinheit gilt im VPDG eine Gruppe von (zwei oder mehr) Geschäftseinheiten. Unternehmensgruppen sind durch Eigentum oder Beherrschung verbunden. Sie sind entweder nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen zur Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses für Rechnungslegungszwecke verpflichtet, oder wären dazu verpflichtet, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an einem dieser Unternehmen an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt werden. Multinational Unternehmensgruppe bedeutet idZ, dass deren steuerliche Ansässigkeit in unterschiedlichen Staaten oder Gebieten liegt.³⁵

Eine Geschäftseinheit ist laut Definition gem. § 2 Z 2 VPDG ein eigenständiger Geschäftsbereich einer multinationalen Unternehmensgruppe, welcher unter die Pflichten eines konsolidierten Abschluss fällt, auch wenn dieser aus Gründen der Wesentlichkeit nicht Bestandteil eines solchen ist sein. Eine Geschäftseinheit gem. VPDG kann ebenfalls eine Betriebsstätte eines eigenständigen Geschäftsbereichs einer multinationalen Unternehmensgruppe sein, wenn der Geschäftsbereich für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Steuer oder interne Steuerungszwecke einen Einzelabschluss für diese aufstellt.³⁶

Die Begrifflichkeit des konsolidierten Abschlusses im Sinne des VPDG ist ebenfalls.³⁷ Diese Definition wirft die Frage der Behandlung von Unternehmen einer multinationalen Geschäftseinheit im VPDG auf, welche in einem konsolidierten Abschluss mittels Einzeilenkonsolidierung („Equity Methode“, Kurzform: „at equity“) bilanziert werden.³⁸ Basierend

³⁴ BGBl I Nr. 77/2016.

³⁵ Vgl. § 2 Z 1 VPDG „multinationale Unternehmensgruppe“.

³⁶ Gemäß § 2 Z 2 VPDG kann eine Geschäftseinheit sowohl eine eigenständige Gesellschaft als auch eine Betriebsstätte ohne eigene Rechtspersönlichkeit darstellen; vgl. hierzu z.B. KERSCHNER/SCHMIDJELL-DOMMES (2016), S. 410.

³⁷ Vgl. § 2 Z 4 VPDG „konsolidierter Abschluss“.

³⁸ FRÖHLICH (2016), S. 589.

auf der klaren Begriffsdefinition im VPDG stellen „at equity“ bilanzierte Unternehmen für den Gesellschafter keine Geschäftseinheiten iSd VPDG dar. Das Ergebnis ist, dass beim Gesellschafter vollkonsolidierte und quotenkonsolidierte Unternehmen in die Verrechnungspreisdokumentation einzubeziehen sind, wenn diese aus Wesentlichkeitsgründen nicht Bestandteil des konsolidierten Konzernabschlusses sind.³⁹

2.3.2 Wertegrenzen und Dokumentationspflichten

Zunächst werden die unions- und völkerrechtlichen Grundlagen für den Erlass des VPDG beschrieben (§ 1 VPDG), anschließend werden die wesentlichen Begriffe des VPDG definiert, deren Bedeutung nicht direkt aus den nationalen Vorschriften entnommen werden kann und deren Definition bzw. Umfang bereits im Vorfeld für Klärungsbedarf sorgt.⁴⁰

Das Master File stellt einen Bericht über die weltweite Geschäftstätigkeit und Verrechnungspreispolitik der multinationalen Unternehmensgruppe dar (§ 2 Z 7 VPDG). Das Local File ist ein Bericht über die spezifischen gruppeninternen Geschäftsvorfälle einer einzelnen Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe (§ 2 Z 8 VPDG). Das CbCR ist eine tabellarische Darstellung von Informationen betreffend die weltweite Verteilung der Erträge, Steuern und der Geschäftstätigkeit multinationaler Unternehmensgruppen, heruntergebrochen auf die einzelnen Staaten und Gebiete (§ 2 Z 6 VPDG).

Österreichische Geschäftseinheiten haben bei der Verpflichtung zur Erstellung der Dokumentationen vor allem zwei Schwellenwerte zu beachten:

1. Eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe hat ein Master File und ein Local File zu erstellen und an die österreichische Finanz zu übermitteln, wenn in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren die Umsatzerlöse den Betrag von 50 Millionen Euro überschritten haben (§ 3 Abs 2 VPDG). Während das Master File nur einmal für den gesamten Konzern zu erstellen ist, muss für jede österreichische Geschäftseinheit, welche die Umsatzgrenze überschreitet, ein eigenes Local File erstellt werden.⁴¹

³⁹ GOTTHOLMSEDER (2017), S. 19.

⁴⁰ z.B. „multinationale Unternehmensgruppe“, „Geschäftseinheit“, „Master File“, „Local File“ etc. vgl. ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, S. 4f; KERSCHNER/SCHMIDJELL-DOMMES (2016), S. 410.

⁴¹ BONNER/SEILERN-ASPANG (2016), S. 224.

2. Für eine multinationale Konzerngruppe ist ein länderbezogener Bericht (CbCR) zu erstellen, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr gemäß konsolidiertem Abschluss 750 Millionen Euro übersteigt, wobei der Begriff „Umsatz“ wirtschaftlich zu sehen ist.⁴² Er umfasst, abgesehen von bezogenen Dividenden, alle Erträge einer Geschäftseinheit.⁴³

Die OECD geht davon aus, dass durch die Freistellung bis zu einem Schwellenwert von EUR 750 Mio. zwar ca. 85-90% aller multinationalen Konzerne nicht zur länderbezogenen Berichterstattung verpflichtet werden. Andererseits werden aber jene multinationalen Unternehmen zur Erstellung eines Country-by-Country Reportings verpflichtet, auf die insgesamt etwa 90% der Umsatzerlöse des weltweiten Unternehmenssektors entfallen.⁴⁴

Unabhängig davon ist ein in Österreich ansässiges Tochterunternehmen auf Ersuch des Finanzamts zur Vorlage des Master File verpflichtet, wenn dieses im Ausland zu erstellen ist. Das bedeutet, dass ein im Ausland erstelltes Master File dem österreichischen Finanzamt auf dessen Anfrage hin jedenfalls vorzulegen ist. Im Gegenzug bedeutet dies, dass das österreichische Unternehmen nur noch ein Local File für Österreich zu erstellen hat.⁴⁵

⁴² Vgl. ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, S. 5: „Der Begriff ‚Umsatz‘ ist wirtschaftlich zu verstehen und es ist nicht auf bilanzrechtliche Definitionen abzustellen. Umsatz bedeutet die Summe der Erlöse in einer Periode aus der Verwertung von Leistungen am Markt“.

⁴³ Vgl. hierzu auch die Definition der Europäischen Kommission in RL (EU) 2016/881, ABI L 146, S. 20.

⁴⁴ OECD (2016), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 51-55.

⁴⁵ Vgl. ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, S. 6.

X-Large Country-by-Country Report		Large Master File & Local File	Medium Master File Ausnahmereg.	Small Auffangtatbestand
§ 3 Abs 1 VPDG	§ 5 Abs 1 VPDG	§ 3 Abs 2 VPDG	§ 3 Abs 3 VPDG	§ 3 Abs 4 VPDG
Multinationale Unternehmensgruppe in Ö und konsolidierter Gesamtumsatz von über 750 Mio. Euro im vergangenen Wirtschaftsjahr	Unternehmenseinheit mit konsolidiertem Gesamtumsatz von über 750 Mio. Euro im vergangenen Wirtschaftsjahr und multinationale Unternehmensgruppe ist nicht zur Dokumentation bzw. Übermittlung verpflichtet	Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe in Ö und Umsatzerlös in den 2 vorangegangenen Wirtschaftsjahren über 50 Mio. Euro	Geschäftseinheit in Ö - nur auf Ersuchen des zuständigen FA und wenn eine ausländische Geschäftseinheit gem. nationalen Vorschriften des Ansässigkeitsstaates zur Dokumentation verpflichtet ist	Alle anderen
Verpflichtung zur Erstellung des Länderbezogenen Berichts (CbC-Report) innerhalb von 12 Monaten nach dem Ende des Wirtschaftsjahres, beginnend ab 2016	Verpflichtung zur Erstellung des Country-by-Country Report kann auf österreichische Unternehmenseinheit übertragen werden	Verpflichtung zur Erstellung des Master-File und des Local-File pro Geschäftseinheit, Übermittlung nach Anfrage des FA innerhalb von 30 Tagen	Verpflichtung zu Erstellung/Vorbereitung des Master-File selbst wenn der Umsatzerlös unter 50 Mio. Euro beträgt aber eine gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung im Ansässigkeitsstaat besteht; auf Anfrage des FA	Bestehende Dokumentationspflichten bleiben unberührt

Abbildung 2: Wertgrenzen der Dokumentationspflichten
Quelle: in Anlehnung an BURGSTALLER (2016), S. 8.

Grundsätzlich ist die in Österreich ansässige oberste Muttergesellschaft zur Übermittlung des CbCR an das zuständige Finanzamt verpflichtet (§ 4 Z 1 VPDG). Es kann für österreichische Unternehmen, die nicht die oberste Muttergesellschaft sind, der Eintritt in die Verpflichtung derselben obligatorisch sein (sog. vertretende Muttergesellschaft; § 4 Z 2 VPDG). Das ist beispielsweise gegeben, wenn die Muttergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht zur Vorlage des länderbezogenen Berichts verpflichtet ist oder mit dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft keine qualifizierte Vereinbarung des CbCR-Austausches besteht. Das Finanzamt informiert bescheidmässig über den Eintritt in die Berichtspflicht.⁴⁶ Darüber hinaus kann eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit aus den genannten Gründen freiwillig in die

⁴⁶ Vgl. § 5 iVm § 2 Z11 VPDG; gem. den Erläuterungen dient dieser Mechanismus „der Sicherung der Funktionsfähigkeit des Austauschs der länderbezogenen Berichte auch dann, wenn der Informationsaustausch mit dem Staat oder dem Gebiet der obersten Muttergesellschaft faktisch oder rechtlich nicht gewährleistet ist“; vgl. ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, S. 6.

Informationspflichten der ausländischen Muttergesellschaft eintreten (vgl. § 5 Abs 2 und 3 VPDG).

Die bestehenden Dokumentationspflichten bleiben neben dem VPDG aufrecht. Dies bedeutet, dass auch wenn die Schwellenwerte (50 Millionen Euro) nicht überschritten werden, kann gemäß den Vorschriften der BAO iVm den österreichischen VPR-2010 eine Pflicht zur Erstellung eines Master File bzw. Local File bestehen. Dem gegenüber ist keine subsidiäre Verpflichtung zur Erstellung des CbCR abzuleiten.

Gemäß § 4 VPDG hat jede in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe dem zuständigen Finanzamt bis zum letzten Tag des berichtspflichtigen Wirtschaftsjahres mitzuteilen, ob sie oberste oder vertretende Muttergesellschaft ist. Wenn sie weder oberste noch vertretende Muttergesellschaft ist, hat sie dem österreichischen Finanzamt bis zum letzten Tag des Berichtsjahres die Identität und Ansässigkeit der berichtenden Geschäftseinheit mitzuteilen.⁴⁷

2.3.3 Fristen und Strafen

Die zu erstellende Dokumentation bezieht sich auf Wirtschaftsjahre beginnend ab 01. Jänner 2016. Das Master File und das Local File sind ab dem Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung (Körperschaftssteuer- bzw. Einkünftefeststellungserklärung) auf Ersuchen des zuständigen Finanzamts innerhalb von 30 Tagen zu übermitteln. Das Country-by-Country Reporting ist spätestens zwei Monate nach dem letzten Tag des entsprechenden Wirtschaftsjahres an das Finanzamt der obersten Muttergesellschaft bzw. der eingetretenen Geschäftseinheit zu übermitteln. Die Übermittlung kann auf elektronischem Weg, in Österreich mittels FinanzOnline, erfolgen.⁴⁸

Art. 25a EU-Amtshilferichtlinie fordert, dass die Mitgliedstaaten Sanktionen bei Verstößen gegen die länderbezogene Berichterstattung vorsehen, die „wirksam, verhältnismäßig und abschreckend“ sind. Die ursprünglich als §§ 11 und 12 im Ministerialentwurf vorgesehenen Strafbestimmungen wurden als neu geschaffene Norm in das Finanzstrafgesetz (FinStrG) aufgenommen. Um die Einhaltung der Übermittlungsverpflichtung des CbCR iSd VPDG zu gewährleisten, wurde in § 49b FinStrG ein neuer Straftatbestand bei Finanzordnungswidrigkeiten eingeführt. Dabei wurde dem Grundkonzept der Strafbestimmungen nach dem Gemeinsamen

⁴⁷ Vgl. HUMMER (2009), S. 119f; KERSCHNER/SCHMIDJELL-DOMMES (2016), S. 411.

⁴⁸ Vgl. § 8 VPDG.

Meldestandardgesetz (GMSG) und den europäischen Vorgaben in Art 25a der Amtshilferichtlinie und Vergleichswerten weitestgehend gefolgt.⁴⁹

Unter Strafe gestellt wird die vorsätzliche Verletzung der Verpflichtung zur Übermittlung des CbCR gem. § 8 Abs 1 VPDG, wenn die Übermittlung nicht fristgerecht erfolgt ist (§ 49b Abs 1 Z 1 FinStrG, § 11 Abs 1 Z 1 VPDG) oder die meldepflichtigen Punkte der Anlage 1, Anlage 2 oder Anlage 3 zum VPDG nicht oder unrichtig übermittelt wurden (Z 2). In Absatz 2 ist darüber hinaus derjenige strafbar, der die in Absatz 1 genannten Tatbestände grob fahrlässig begeht. Zur Erfüllung der Finanzwidrigkeit gemäß Abs 2 ist die Übermittlung notwendig, wobei zu unterscheiden ist, ob die meldepflichtigen Punkte nicht vollständig oder unrichtig übermittelt wurden. Nicht strafbar ist die fahrlässige Übermittlung unrichtiger Daten (Abs 2 letzter Satz). Dies bedeutet, dass nur die grob fahrlässig nicht fristgerechte Übermittlung des CbCR und die unvollständige Übermittlung meldepflichtiger Punkte strafbar sind. Bei vollständiger aber unrichtiger Übermittlung liegt nur bei Vorsatz eine Strafbarkeit vor. Als Sanktion kann eine Geldstrafe von bis zu 50.000 Euro verhängt werden.

Da § 49b FinStrG durch seine Formulierung „Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer [...]“ keinen unmittelbaren Täterkreis benennt, kann der Kreis auf solche eingeschränkt werden, die eine Verpflichtung zur Übermittlung des CbCR trifft. Gemäß § 80 BAO haben die Geschäftsführer bzw. Vorstände als Vertreter der juristischen Person die abgabenrechtlichen Verpflichtungen für ihre Gesellschaften wahrzunehmen.

Neben den gesetzlichen Vertretern können sich verantwortliche Mitarbeiter oder externe Dienstleister der Beitragstäterschaft schuldig machen, wenn ihnen schuldhaftes Verhalten vorzuwerfen ist. Darüber hinaus haftet die Gesellschaft für ihre Mitarbeiter bei Organisationsverschulden bzw. im Rahmen der Verbandsverantwortlichkeit für Straftaten ihrer Entscheidungsträger.

Als Besonderheit des § 49b Abs 3 FinStrG sei noch erwähnt, dass dieser die Anwendung des § 29 FinStrG, die Möglichkeit einer Selbstanzeige, ausschließt. Damit ist es dem Meldepflichtigen des CbCR nicht möglich eine später festgestellte Verfehlung zu sanieren, was dem Finanzstrafrecht in dieser Ausprägung neu ist und dem Grundgedanken der Selbstanzeige, den Weg zurück in die Steuerehrlichkeit zu ermöglichen, widerspricht. Wie diese Bestimmung in der Praxis umgesetzt und gehandhabt wird, bleibt somit abzuwarten.⁵⁰

⁴⁹ Vgl. ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, S. 7f.

⁵⁰ Vgl. hierzu ausführlich BONNER/SEILERN-ASPANG (2016), S. 225f.

Anders als beim Country-by-Country Report hat der Gesetzgeber bei Verstößen gegen das VPDG im Bereich des Master- und Local File keine eigenen Strafbestimmungen normiert. Aus diesem Grund ist zu prüfen, ob die Strafbestimmungen des § 51 Abs 1 FinStrG bei Verletzungen von Dokumentations- bzw. Übermittlungspflichten im Rahmen der Erstellung von Master File und Local File zur Anwendung gelangen kann. Voraussetzung für die Anwendung des § 51 FinStrG ist das Vorliegen einer abgabenrechtlichen Pflicht. Diese liegt vor, wenn es sich bei den Dokumentationspflichten gem. § 3 VPDG um abgabenrechtliche Aufzeichnungen bzw. bei der Übermittlungspflicht gem. § 8 VPDG um abgabenrechtliche Anzeige-, Wahrheits- und Offenlegungspflichten, was zu bejahen sein wird.⁵¹

Wer vorsätzlich eine abgabenrechtliche Anzeige-, Wahrheits- oder Offenlegungspflicht oder eine Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen verletzt, macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit iSd § 51 Abs 1 lit a und/oder c FinStrG schuldig, was mit einer Geldstrafe von bis zu 5.000 Euro geahndet werden kann. Auch werden durch die ausländischen Behörden häufig Strafen im Zusammenhang mit Master File und Local File vorgesehen, wodurch sich der Dokumentationsdruck häufig vom Ausland her ableitet.

Als tatauflösende Handlungen können hier die vorsätzliche Nichterstellung bzw. die unrichtige, unvollständige oder nicht fristgerechte Übermittlung angesehen werden.⁵² Da eine explizite Bestimmung einer Frist für die Dokumentationserstellung im VPDG fehlt, wird jene der Übermittlung als relevant angesehen, die für Master File und Local File mit 30 Tagen ab Ersuchen der Finanzbehörde (§ 8 Abs 2 VPDG) festgesetzt wird. Als Täterkreis können all jene Personen genannt werden, welche die Pflicht zur Übermittlung unmittelbar trifft bzw. jene, die diese Pflichten wahrnehmen.⁵³

2.3.4 Inhalt und Sprache

Der Schwerpunkt des VPDG liegt auf der Umsetzung der Vorgaben der OECD/G20 bzw. der EU hinsichtlich dem Country-by-Country Report. Zum Master File bzw. Local File finden sich im VPDG nur allgemeine Ausführungen und Definitionen und in § 6 Abs 2 bzw. § 7 Abs 2 VPDG nur die Verordnungsermächtigung an das Finanzministerium, diesen Bereich näher zu definieren.

Dieser Aufforderung ist das BMF umgehend nachgekommen und hat die Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung (VPDG-DV) am

⁵¹ SCHROTTMEYER (2016), S. 82f; SCHROTTMEYER/STRAUSS (2017), S. 18.

⁵² Ausführlich hierzu SCHROTTMEYER (2016), S. 83.

⁵³ Siehe SCHROTTMEYER (2016), S. 84f.

21.12.2016 im Bundesgesetzblatt kundgemacht.⁵⁴ Die definierten Vorgaben orientieren sich weitgehend am neuen Kapitel V der OECD Verrechnungspreisleitlinie für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen bzw. dessen Annexe I und II und entsprechen dem neuen internationalen Standard.⁵⁵

Die Durchführungsverordnung zum VPDG soll die Inhalte des Master File (Stammdokumentation) und des Local File (länderspezifische Dokumentation) näher determinieren, welche gem. § 3 Abs 2 VPDG von Geschäftseinheiten erstellt werden müssen, deren Umsatzerlös in den vergangenen beiden Wirtschaftsjahren den Betrag von 50 Millionen Euro übersteigen.⁵⁶ Die Erläuterungen zum VPDG verdeutlichen: „Um im Hinblick auf Master- und Local File eine konsistente Dokumentationsverpflichtung zu schaffen, sind die Umsatzerlöse in den beiden Wirtschaftsjahren ausschlaggebend, die vor dem jeweiligen Berichtsjahr liegen. Analog zum Eintritt in die Berichtspflichten nach Abs 2 entfallen diese Pflichten erst dann, wenn die Umsatzerlöse an zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren die maßgeblichen Beiträge nicht mehr überschritten haben.“⁵⁷ In § 3 Abs 2 VPDG sind Master File und Local File aneinander gekoppelt. Wird die Umsatzgrenze von EUR 50 Mio. nicht mehr erreicht, kann gem. § 3 Abs 3 VPDG „auf Ersuchen des Finanzamtes“ eine Unternehmensgruppe dennoch zur Vorlage des Master File verpflichtet werden, „wenn nach den Bestimmungen eines anderen Staates oder Gebietes durch eine dort ansässige Geschäftseinheit ein Master File zu erstellen ist“. Grundsätzlich ist die Verpflichtung zur Erstellung des Master- und Local File unabhängig zu jener der Erstellung des CbCR, wobei es dazu kommen kann, dass eine inländische Geschäftseinheit alle drei Berichte zu erstellen hat. Andererseits kann eine Geschäftseinheit aufgrund von § 3 Abs 3 VPDG neben dem CbC-Report zur Vorlage des Master File verpflichtet sein, nicht aber zur Erstellung des Local File.

In § 3 Abs 4 VPDG schreibt der Gesetzgeber vor, dass neben dem VPDG bestehende Dokumentationspflichten unberührt bleiben. Das Finanzamt kann zusätzlich erforderliche Unterlagen zur Überprüfung der Verrechnungspreisgestaltung anfordern. Dieser Auffangtatbestand verweist auf die bisherigen Bestimmungen der BAO sowie der VPR 2010. Dies bedeutet nach Ansicht der Finanzverwaltung, dass Unternehmen bzw. KMU, die einen Umsatz unter 50 Millionen Euro erwirtschaften nicht unter die gesetzlichen Bestimmungen des VPDG fallen, sondern vielmehr ihre Verrechnungspreise nach den Bestimmungen der BAO bzw. des

⁵⁴ BGBl II Nr. 419/2016.

⁵⁵ Vgl. OECD (2016), Onlinequelle [31.01.2017], S. 1-74.

⁵⁶ TRENKWALDER/ KLEMENT (2016), Onlinequelle [31.01.2017], S. 1. Im Ministerialentwurf wurde die Dokumentationspflicht auch bei Erzielung von Provisionserlösen idHv EUR 5 Mio. ausgelöst, wogegen im Begutachtungsentwurf allerdings Bedenken erhoben wurden und dieses Kriterium somit nicht in das VPDG übernommen wurde: vgl. TRENKWALDER/ KLEMENT (2016), Onlinequelle [31.01.2017], S. 7f; LEITL/ HOCHHAUSER (2016), Onlinequelle [31.01.2017], S. 4f.

⁵⁷ ERIrV 1190 BlgNR 25. GP, S. 5.

Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien festzusetzen haben, wobei sich die Unternehmen ergänzend der Vorschriften der VPR 2010 bedienen können.⁵⁸

Zweck des Master File gem. § 6 iVm § 2 Z 7 VPDG ist, einen allgemeinen Überblick über die weltweite Geschäftstätigkeit und Verrechnungspreispolitik der multinationalen Unternehmensgruppe zu geben, wobei eine ausführliche Auflistung aller Einzelheiten nicht erforderlich ist.⁵⁹ Ergebnis soll ein allgemeiner Überblick über die gesamte Unternehmensgruppe und deren angewendeten Verrechnungspreise in ihrem wirtschaftlichen, rechtlichen, finanziellen und steuerlichen Gesamtkontext sein.⁶⁰ Der genaue Inhalt des Master File ist gem. § 6 Abs 2 VPDG in der VPDG-DV geregelt. Hier schreibt § 1 Abs 1 VPDG-DV eine Abdeckung von fünf Teilbereichen durch das Master File vor:

1. den Organisationsaufbau der multinationalen Unternehmensgruppe
2. die Beschreibung der Geschäftstätigkeit
3. die Dokumentation der immateriellen Werte
4. die Dokumentation der unternehmensgruppeninternen Finanztätigkeiten und
5. die Dokumentation der Finanzlage- und Steuerpositionen.

In den §§ 2 bis 6 VPDG-DV werden die einzelnen Kriterien dieser Teilbereiche genauer definiert. Die VPDG-DV folgt dabei den Ergebnissen des Aktionspunktes 13 der BEPS-Initiative.⁶¹ Da sich die vorliegende Arbeit mit der praktischen Erstellung eines Local File beschäftigt, wird an dieser Stelle auf die Ausführungen im nächsten Kapitel dieser Arbeit verwiesen.⁶²

§ 10 Abs 1 VPDG schreibt vor, dass die gesamte Dokumentation in einer im Abgabeverfahren zugelassenen Amtssprache oder in englischer Sprache zu führen ist, da die Übersetzung der Unterlagen mit einem erheblichen Zeit- und Kostenaufwand verbunden sein kann. Mit dieser Ergänzung wurde den mehrheitlich geäußerten Bedenken⁶³ aus dem Begutachtungsprozess zum Ministerialentwurf Rechnung getragen, wo ursprünglich nur die gültige Amtssprache vorgesehen war. Aufgrund der Übermittlungspflicht des länderbezogenen Berichts an ausländische Behörden, kann das BMF bestimmen, bestimmte Teile verpflichtend in englischer Sprache

⁵⁸ Zur Problematik, die sich hierbei vor allem für KMU durch nebeneinander bestehende Dokumentationspflichten ergibt vgl. ausführlich z.B. MACHO/STEINER (2016), S. 15f; MANESSINGER/ TAFENER (2016), S. 824f; FUCHS/STEINER (2016), S.341; zu den Dokumentationsgrundlagen der BAO vgl. DAMBÖCK/GALLA/NOWO-TNY (2012), Onlinequelle [31.01.2017], S. 324 ff.

⁵⁹ EriRV 1190 BlgNR 25. GP 7, S. 7; OECD (2016), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 18 - 21; SCHROTTMEYER (2016), S.18; KERSCHNER/SCHMIDJELL-DOMMES (2016), S. 414.

⁶⁰ EriRV 1190 BlgNr 25. GP 7, S. 7.

⁶¹ Vgl. Annex I, OECD (2016), Onlinequelle [31.01.2017], S. 29f.

⁶² Siehe Kapitel 3 „Anforderungen an die Dokumentation des Local File“.

⁶³ TRENKWALDER/ KLEMENT (2016), Onlinequelle [31.01.2017], S. 5.

vorzusehen.⁶⁴ Der heimische Gesetzgeber ist somit im VPDG einer Empfehlung der OECD gefolgt, die Dokumentation aus Zeit- und Kostenersparnisgründen ebenfalls in weit verbreiteten Sprachen zuzulassen und geht davon aus, dass Betriebsprüfer die Fähigkeiten besitzen müssen, hochkomplexe Begrifflichkeiten, welche in englischer Sprache abgefasst werden, verstehen zu können.

Diese Vorgangsweise entspricht der geübten Verwaltungspraxis und wird von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in der Stellungnahme zum Entwurf des EU Abgabenänderungsgesetz 2016 (inkl. VPDG) bestätigt. Ausschlaggebend ist der Umstand, dass viel international tätige Unternehmen generell die englische Sprache als Korrespondenzsprache im Sinne der internationalen Verständlichkeit verwenden. Eine im Gesetz verankerte Pflicht zur Beibringung einer beglaubigten Übersetzung der englischsprachigen Dokumentation in die deutsche Amtssprache, welche mit erheblichen Zeit- und Kostenaufwand verbunden ist, sollte unterbleiben.⁶⁵

Gegenstimmen im Lager der heimischen Experten weisen darauf hin, dass eine Dokumentation in englischer Sprache ohne Beibringung einer deutschen Übersetzung bei Betriebsprüfungen zu wesentlichen Schwierigkeiten führen kann.⁶⁶ Beispielhaft für diesen Umstand sind Erläuterungen und Erklärungen von komplexen Wertschöpfungsketten aus dem Hochtechnologiebereich zu nennen. Die ursprüngliche Forderung der Beratungs- und Wirtschaftsprüfungsbranche, dass das Ausmaß der in deutscher Sprache zu erstellenden Dokumentation auf jene Teile eingeschränkt werden solle, die für die korrekte Beurteilung des Sachverhaltes unbedingt nötig ist, scheint verständlich. Diese wird durch die im Gesetz verankerte Möglichkeit die Dokumentation (nur) in englischer Sprache zu erstellen nicht berücksichtigt. Es ist zu befürchten, dass sich Betriebsprüfungen dadurch erschweren und zeitlich verlängern könnten. Es wird vorgeschlagen, dass sich der nationale Gesetzgeber an der deutschen Gesetzgebung Modell orientieren soll. Gemäß § 2 (5) der deutschen Gewinnaufzeichnungsverordnung ist die Dokumentation grundsätzlich in deutscher Sprache zu erstellen. Es ist möglich, auf Antrag des zu prüfenden Unternehmen, die Aufzeichnungen in einer anderen lebenden Sprache zu verfassen. Die deutsche Steuerbehörde kann vom zu prüfenden Unternehmen - in begründeten Fällen - die Vorlage einer beglaubigten Übersetzung verlangen. Wenn diese nicht innerhalb einer zu nennenden Frist vorliegt, kann sie auf Kosten des Unternehmens beauftragt werden. Aufgrund des Umstandes, dass im nationalen VPDG das Wahlrecht der Dokumentationssprache verankert ist und dieser Umstand möglicherweise zu Komplikationen bei Betriebsprüfungen führt, wird

⁶⁴ EriRV 1190 BlgNR 25. GP, S. 7.

⁶⁵ LEITL/ HOCHHAUSER (2016), Onlinequelle [31.01.2017], S. 16.

⁶⁶ Macho (2016), S. 66f.

vorgeschlagen, dass wichtige Informationen ebenfalls in deutscher Sprache vorhanden sind. Auffassungsunterschiede zwischen Betriebsprüfern und Unternehmen in der Sachverhaltsermittlung könnten somit unkomplizierter und schneller ausgeräumt werden.⁶⁷

⁶⁷ MACHO (2016), S. 67.

3 Anforderungen an die Dokumentation des Local File

Das vorliegende Kapitel setzt sich mit den Anforderungen an das Local File in theoretischer Weise auseinander. Das Kapitel beginnt mit einem generellen Überblick über den geforderten Inhalt des Local File. Danach werden Informationen über die Dokumentationspflicht zur Beschreibung der nationalen Geschäftseinheit (Sachverhaltsdokumentation) erteilt. Es folgt die Angemessenheitsdokumentation des Local File, welche einen Überblick über die Dokumentationsanforderungen der wesentlichen unternehmensinternen Geschäftsvorfälle gewährleisten soll.

Gemäß § 7 iVm § 2 Z 8 VPDG bzw. § 7 Abs 1 Z 2 VPDG-DV ist das Local File, welches das Master File ergänzt, ein Bericht über die wesentlichen spezifischen gruppeninternen Geschäftsvorfälle einer einzelnen Geschäftseinheit. Hierbei interessieren vor allem die Finanztransaktionen der lokalen Geschäftseinheit sowie deren Vergleichbarkeitsanalyse, wobei dem Nachweis der Fremdüblichkeit besondere Bedeutung zukommt.⁶⁸ Wie beim Master File werden die Vorschriften des VPDG durch die vom BMF erlassene Durchführungsverordnung konkretisiert. Das Local File beinhaltet gemäß § 7 VPDG spezielle Informationen zu Geschäftsvorfällen der zu betrachtenden lokalen Geschäftseinheit und deckt folgende drei Teilbereiche ab (Informationen zu Finanztransaktionen der Geschäftseinheit sowie zur Vergleichbarkeitsanalyse):

- Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit (Sachverhaltsdokumentation)
- Dokumentation der wesentlichen unternehmensinternen Geschäftsvorfälle (Angemessenheitsdokumentation)
- Finanzinformation

Um umfassende Informationen zur Erfüllung dieser Forderungen zu erlangen muss die VPDG-DV herangezogen werden. In den §§ 8-10 VPDG-DV werden die Inhalte zur Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit (Sachverhaltsdokumentation), der Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle (Angemessenheitsdokumentation) und der Finanzinformationen definiert.⁶⁹ In der praktischen Anwendung kann die VPDG-DV als Vorlage für die Gliederung bzw. das Gerüst des Local Files herangezogen werden. Bei der von der VPDG-DV vorgeschlagenen Gliederung handelt es sich

⁶⁸ Erläuterungen zur VPDG-DV, S. 1.

⁶⁹ Vgl. § 8 ff VPDG-DV.

um eine Mindestgliederung bzw. -inhalte, welche bei individuellem Bedarf der dokumentationspflichtigen Unternehmen verfeinert bzw. ergänzt werden kann.⁷⁰

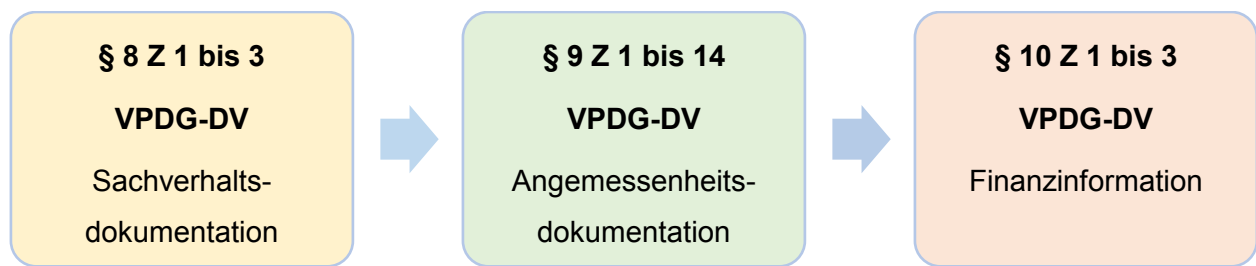


Abbildung 3: Prozess Sachverhalts-, Angemessenheitsdokumentation und Finanzinformation
Quelle: eigene Darstellung.

Die verwendeten Begriffe „Sachverhaltsdokumentation“ und „Angemessenheitsdokumentation“ sind nicht dem Wortlaut der nationalen Gesetzgebung entnommen, spiegeln jedoch die Inhalte der Dokumentation am besten wider und werden in der vorliegenden Arbeit verwendet.⁷¹

3.1 Die Sachverhaltsdokumentation und die Finanzinformation des Local File

Die Mindestinhalte der Sachverhaltsdokumentation sind in der VPDG-DV geregelt. Die Sachverhaltsdokumentation enthält alle relevante Informationen zur Stellung der lokalen Geschäftseinheit im multinationalen Konzern. Die Sachverhaltsdokumentation ist die Grundlage auf der sich konzerninternen Transaktionen erklären und begründet deren Notwendigkeit.

Die Sachverhaltsdokumentation einer Geschäftseinheit ist individuell und von den Spezifika des dokumentationspflichtigen Unternehmens abhängig. Die Kerninformation der Sachverhaltsdokumentation ist die Beschreibung der rechtlichen Rahmenbedingungen in § 9 Z 1 VPDG. Das beinhaltet die Unternehmens-, Organisations- und Berichtsstruktur der dokumentationspflichtigen Gesellschaft. Die Geschäftstätigkeit und -strategie, die Produkt- und Preispolitik des Unternehmens bzw. die Situation des Unternehmens auf relevanten Märkten wird in § 9 Z 2 VPDG abgefragt.

Neben der Geschäftstätigkeit und der -strategie ist zu erläutern, inwieweit die berichtspflichtige inländische Gesellschaft an Umstrukturierungen und Übertragungen von immateriellen Werten innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe im Veranlagungsjahr beteiligt oder betroffen gewesen ist. Umstrukturierungen welche das Vorjahr des jeweiligen Veranlagungsjahres

⁷⁰ SCHROTTMEYER (2016), S. 26.

⁷¹ Vgl. Begriffe in Anlehnung an DAWID (2016), S. 67.

betreffen sind ebenfalls zu dokumentieren, insoweit kommt es zu einer rückwirkenden Dokumentationspflicht im erstmaligen Anwendungsjahr des VPDG. In Folgejahren kann auf die Vorjahresdokumentation verwiesen werden.⁷²

Der § 9 Z 3 VPDG verlangt eine Auflistung wesentlicher identifizierbarer Mitbewerber aus der Sicht des dokumentationspflichtigen Unternehmens. Zur Erstellung der Sachverhaltsdokumentation eines zu erstellenden Local File gem. § 7 VPDG-DV iVm mit dem § 8 VPDG-DV ist es notwendig die inländische Geschäftseinheit zu beschreiben.

Das folgende Schaubild soll einen Überblick über die Anforderungen an die Sachverhaltsdokumentation gemäß § 8 VPDG-DV bieten:

<p>§ 8 VPDG-DV</p> <p>Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit</p> <p>Sachverhaltsdokumentation</p>	Die "Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit" hat zu enthalten:	
	Ziffer 1	eine Beschreibung der Managementstruktur der inländischen Geschäftseinheit, ein Organigramm der inländischen Geschäftseinheit und eine Beschreibung der Personen, an welche die inländische Geschäftseinheit berichtet, sowie der Staaten oder Gebiete, in denen diese Personen ansässig sind.
	Ziffer 2	eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit und der Geschäftsstrategie der inländischen Geschäftseinheit; es ist darzulegen, ob die inländische Geschäftseinheit an Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit oder Übertragungen immaterieller Werte, die laufenden oder im vorangegangenen Veranlagungsjahr erfolgt sind, beteiligt oder von ihnen betroffen war; dabei sind jene Aspekte der Geschäftsvorfälle zu erläutern, die sich auf die inländische Geschäftseinheit auswirken.
	Ziffer 3	eine Auflistung wesentlicher Mitwerber.

Abbildung 4: Sachverhaltsdokumentation gem. § 8 VPDG-DV
Quelle: eigene Darstellung.

3.2 Die Angemessenheitsdokumentation des Local File

Der wesentliche Teil neben der Sachverhaltsdokumentation und den Finanzinformationen zur Erfüllung der Dokumentationspflichten für das Local File, ist die Angemessenheitsdokumentation der Geschäftsvorfälle (Transaktionen) der zu betrachtenden inländischen Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns.

⁷² SCHROTTMEYER (2016), S. 26.

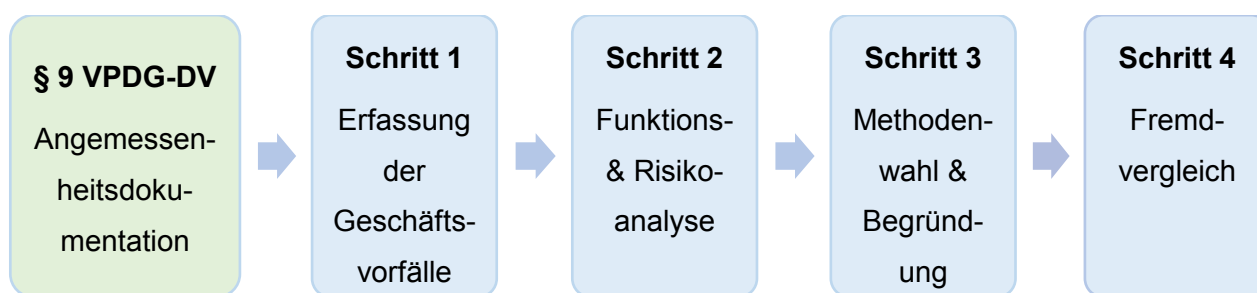


Abbildung 5: Prozess Angemessenheitsdokumentation
Quelle: eigene Darstellung.

Das nationale VPDG bzw. die VPDG-DV verlangen vom zu betrachtenden Unternehmen in § 9 VPDG-DV die Dokumentation (Angemessenheitsdokumentation) der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle zur Erstellung des Local File. Dies inkludiert zum einen den Betrag der unternehmensgruppeninternen Zahlungen für jede Art unternehmensgruppeninterner Geschäftsvorfälle⁷³, zum anderen einen Hinweis auf die geeignetste Verrechnungspreismethode in Bezug auf die jeweils zu betrachtende Art des unternehmensgruppeninternen Geschäftsfalles.⁷⁴ Basis für die Erfüllung von gesetzlichen Anforderungen betreffend die Angemessenheit von Verrechnungspreisen ist die Wahl der Verrechnungspreismethodik und die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne der VPR 2010. Die VPR 2010 lehnt sich inhaltlich bei der Wahl der Verrechnungspreismethoden an die OECD-Verrechnungspreisleitlinien an. Die Grundlage, um der gesetzlichen Anforderung der genannten Dokumentationspflichten für das Local File nachzukommen, ist die Findung bzw. Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises für unternehmensgruppeninterne Geschäftsvorfälle. Für die Herstellung einer Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen unabhängiger Unternehmen, ist vor allem die Erfassung der Geschäftsvorfälle, welche auf einer Funktions- und Risikoanalyse basieren, von herausragender Bedeutung.⁷⁵ Nach Erfassung der Geschäftsvorfälle, Auswahl und Anwendung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode von konzerninternen Lieferungen und Leistungen, welche konform mit den OECD-Leitlinien geht, muss in einem letzten Schritt die Angemessenheit anhand von Fremdvergleichsdaten belegt werden.

Dem § 10 VPDG-DV ist zu entnehmen, welche Dokumentationspflichten der Teilbereich „Finanzinformationen“ erfüllen muss. Dieser umfasst die Beilage eines geprüften Jahresabschlusses, der im Rahmen der jährlichen Rechnungslegung der Geschäftseinheit für das betreffende Veranlagungsjahr erstellt worden ist. Falls ein geprüfter Jahresabschluss nicht vorliegt, ist ein ungeprüfter vorzulegen. Ferner muss der Teilbereich einen Aufteilungsschlüssel

⁷³ Vgl. § 9 Abs 2 VDPG-DV.

⁷⁴ Vgl. § 9 Abs 6 VDPG-DV.

⁷⁵ DAMBÖCK/SEILER (2016), S. 56.

und jene Informationen enthalten, aus denen hervorgeht, wie bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendete Finanzdaten mit dem Jahresabschluss verknüpft werden können. Zur Umsetzung dieser Forderung herrscht in der einschlägigen Fachliteratur Unklarheit. Es wird vermutet, dass mit den geforderten Informationen eine Überprüfung ermöglicht werden soll, ob der ermittelte Verrechnungspreis tatsächlich angewendet wurde und sich somit in der Buchhaltung bzw. dem Jahresabschluss wiederfindet.⁷⁶

Im Anhang der Arbeit sind in Ergänzung zum praktischen Teil detaillierte und kommentierte Checklisten zu finden, welche sich mit den geforderten Inhalten des Local Files inklusive der Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation bzw. den notwendigen Finanzinformationen auseinandersetzt.⁷⁷

3.2.1 Die Erfassung von unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfällen

Zur Erstellung des Local File sind gemäß § 7 VPDG die wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle (Transaktionen), an denen die lokale Einheit beteiligt ist, umfassend zu dokumentieren. Der § 9 VPDG-DV gibt in den Ziffern 1-4 genaue Auskunft über diesbezügliche Anforderungen.

<p style="text-align: center;">§ 9 VPDG-DV</p> <p>Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle</p> <p>Angemessenheitsdokumentation</p>	Die Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle, an denen die Geschäftseinheit beteiligt ist, hat zu enthalten:	
	Ziffer 1	Beschreibung der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle sowie des Kontextes, in welchem diese stattfinden.
	Ziffer 2	Betrag der geleisteten und erhaltenen Zahlungen für jede Art unternehmensgruppeninterner Geschäftsvorfälle, an denen die inländische Geschäftseinheit beteiligt ist. Aufschlüsselung nach den jeweiligen Staaten und Gebieten.
	Ziffer 3	Identifizierung der verbundenen Unternehmen, die an den einzelnen Arten unternehmensgruppeninterner Geschäftsvorfälle beteiligt sind, sowie der Beziehung untereinander.
	Ziffer 4	Kopien aller wesentlichen unternehmensgruppeninternen Vereinbarungen, welche die inländische Geschäftseinheit abgeschlossen hat.

Abbildung 6: Angemessenheitsdokumentation: Erfassung unternehmensgruppeninterner Geschäftsvorfälle gem. § 9 Z 1-4 VPDG-DV
Quelle: eigene Darstellung.

⁷⁶SCHROTTMEYER (2016), S. 30.

⁷⁷ Vgl. Anhang 1.

Ermittelte Daten aus den konzerninternen Geschäftsvorfällen sind zunächst auf Sachverhaltsebene zu kategorisieren. Dabei wird das Ziel verfolgt, Geschäftsvorfälle zwischen der Geschäftseinheit und den verbundenen Unternehmen in Hinblick auf den Fremdvergleichsgrundsatz zu untersuchen. In der praktischen Anwendung werden Geschäftsvorfälle nach unterschiedlichen Transaktionstypen klassifiziert.⁷⁸ In diesem Zusammenhang kann eine Einteilung der unternehmensgruppeninternen Arten von Geschäftsvorfällen (Transaktionen) wie in nachstehender beispielhafter Tabelle aussehen:

Warenlieferungen	Rohstoffe, Halb- oder Fertigerzeugnisse, Handelswaren
Dienstleistungen	Vertriebs- und Managementdienstleistungen, Controlling, kaufmännische und technische (Beratungs-) Dienstleistungen, IT, HR etc.
Immaterielle Wirtschaftsgüter	Lizenzgebühren, Know-How, Patente, Marken, Forschung und Entwicklung
Finanzdienstleistungen	Darlehen, Bürgschaften, Patronatserklärungen, Zinsen im Rahmen eines Cashpoolings.

Tabelle 1: Geschäftsvorfälle klassifiziert nach Transaktionstypen
Quelle: DAMBÖCK/SEILER (2016), S. 58.

Für die Anforderungen des Steuerrechts sind grundsätzlich Einzeltransaktionen darzustellen. Vergleichbare Geschäftsvorfälle dürfen zu Gruppen zusammengefasst werden.⁷⁹ Im Rahmen der Erfassung und Darstellung der unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle sind weitere Details erforderlich. Es sind die beteiligten Unternehmen des Konzerns zu bezeichnen und deren Ansässigkeit anzugeben. Des Weiteren sind Beträge der geleisteten und empfangenen Zahlungen und die darauf basierende vertragliche Grundlage für jeden Geschäftsvorfall (bzw alle Gruppen) anzuführen. Ergänzt werden die Angaben um die Art der gewählten Verrechnungspreismethode und den herangezogenen Fremdvergleichswert.⁸⁰

Ein konstruierter einfacher Geschäftsfall kann folgendermaßen dargestellt werden:

Beispiel 1:

Die deutsche Geschäftseinheit D fertigt aufgrund von vertraglichen Grundlagen vom 01.01.X1, für den Betrachtungszeitraum Jahr X1 die Komponente XX für HF Labels (elektronische Preisschilder, Fertigprodukte) für das österreichische Unternehmen A. Beide Firmen befinden

⁷⁸ DAMBÖCK/SEILER (2016), S. 56.

⁷⁹ Vgl. VPR 2010 RZ 42.

⁸⁰ DAMBÖCK/SEILER (2016), S. 56.

sich innerhalb eines Konzernverbandes. Geschäftseinheit A ist Strategieträger. Das heißt Unternehmen A übernimmt im Konzern wesentliche Funktionen und Risiken und setzt für die Leistungserbringung signifikante Wirtschaftsgüter ein. Bei Geschäftseinheit D handelt es sich um ein Auftragsfertigungsunternehmen. D wurde in der Funktions- und Risikoanalyse als Routineunternehmen, welches einfache Funktionen übernimmt und wenig Risiko trägt und nur begrenzte Vermögenswerte eignet, erkannt.

Dokumentation (Lösung):

Kategorie Geschäftsvorfall	Beteiligte Unternehmen innerhalb des Konzernes		Betrag (in EUR)	Vertrags Grundlage
Warenlieferung	D Deutschland	A Österreich		Vereinbarung 01.01.X1

Tabelle 2: Beispiel 1 – Erfassung unternehmensgruppeninterner Geschäftsfälle
Quelle: eigene Darstellung.

Die Erfassung des Geschäftsfalles ist erfüllt. Gemäß § 9 Z 4 VPDG-DV ist eine Kopie der vertraglichen Grundlage der Dokumentation beizulegen. Die Dokumentation muss um die Angabe der geeigneten Verrechnungspreismethode und um die Quelle des Fremdvergleiches ergänzt werden, um die Angemessenheitsdokumentationspflicht zu erfüllen.

3.2.1.1 Grenzüberschreitende versus innerstaatliche Dokumentation

Der Gesetzestext spricht in § 7 VPDG-DV zum Inhalt des Local File allgemein über die Erfassung von wesentlichen gruppeninternen Geschäftsvorfällen und normiert textlich keine Einschränkung auf grenzüberschreitende Transaktionen. Zu hinterfragen ist, ob zusätzlich rein innerstaatliche Transaktionen zu dokumentieren sind. Vor dem Hintergrund zur Bekämpfung der künstlichen Verminderung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und das grenzüberschreitende Verschieben von Gewinnen durch multinationale Unternehmensgruppen (BEPS) scheint es natürlich, dass in der Verrechnungspreisdokumentation in erster Linie grenzüberschreitende Transaktionen zu erfassen sind, die potenziell zu einer Verschiebung von Bemessungsgrundlagen führen können.⁸¹

⁸¹ Vgl. ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, S. 7.

Aufgrund der Tatsache, dass die VPDG-DV in § 7 die Dokumentationspflicht nicht auf grenzüberschreitende Transaktionen einschränkt, hat dieser Umstand in der Praxis für die Erstellung des Local File für Diskussionsstoff gesorgt. Die Forderung der Gesetzgebung beschränkt sich auf jene innerstaatlichen Transaktionen, die einen wesentlichen Einfluss auf die Verrechnungspreisgestaltung bei grenzüberschreitenden Transaktionen haben, d.h. wenn der Preis der innerstaatlichen Leistung einen Einfluss auf die zwischenstaatliche Verrechnungspreisgestaltung hat. Die Auslegung des § 7 Abs 1 Z 2 VPDG-DV könnte dahingehend interpretieren werden, dass innerstaatliche Transaktionen nur dann zu dokumentieren sind, wenn sich diese auf die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung auswirken. Im Rahmen der Erstellung des Local File, kann somit angenommen werden, dass die Dokumentation gemäß VPDG-DV für rein innerstaatlichen Transaktionen in sehr engen Grenzen gefordert ist. Hilfreich wäre es, wenn das BMF in geeigneter Form (z.B. in den VPR oder in einem Informationsschreiben) bestätigt, das diese Annahme geteilt wird.⁸² Die Forderung nach einer Dokumentation, welche sich auf lediglich grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle bezieht, wurde von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in der Stellungnahme zum VPDG-DV erhoben und eine Klarstellung gefordert.⁸³

3.2.1.2 Der Begriff der Wesentlichkeit in der Dokumentation

Das Local File hat alle wesentlichen gruppeninternen Geschäftsvorfälle zu dokumentieren, sofern sich diese direkt oder indirekt auf die Ermittlung und Prüfung eines angemessenen Verrechnungspreises auswirken.⁸⁴ Die Beschränkung auf wesentliche Geschäftsvorfälle hat das Ziel, dass die Finanzverwaltungen nur wichtige Informationen erhalten und die Unternehmen dadurch nicht versäumen, gerade die wichtigen Punkte zu berücksichtigen und zu dokumentieren.⁸⁵ Der heimische Gesetzgeber hat sich gegen spezifische Wesentlichkeitsgrenzen entschieden.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder rät in der Stellungnahme zur VPDG-DV an, dass insbesondere in der landesspezifischen Dokumentation, die Dokumentation der wesentlichen Geschäftsvorfälle von nicht mehr als 1 Mio. EUR keiner Verrechnungspreisanalyse unterzogen werden müssen.⁸⁶ In den deutschen Dokumentationspflichten ist von einer Erleichterung bei Warenlieferungen von 5 Mio. EUR und bei Dienstleistungen von 0,5 Mio EUR zu lesen.⁸⁷

⁸² GOTTHOLMSEDER (2017), S. 19.

⁸³ TRENKWALDER/ KLEMENT (2016 b), Onlinequelle [31.01.2017], S. 3.

⁸⁴ Vgl. § 7 Abs 1 VPDG iVm § 7 Abs 1 Z VPDG-DV.

⁸⁵ Vgl. OECD (2016), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 32.

⁸⁶ TRENKWALDER/ KLEMENT (2016 b), Onlinequelle [31.01.2017], S. 2.

⁸⁷ MACHO/STEINER (2016), S. 16.

Die Beurteilung der Wesentlichkeit sollte im Rahmen der Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers ausgeübt werden, da nur dieser den vollständigen Überblick über den Umfang und die Qualität der Geschäftsvorfälle hat. Die Finanzverwaltung täte gut daran, den Unternehmen und deren Geschäftsführern diesen Vertrauensvorschuss der Selbsteinschätzung zu gewähren und nicht auf Zuruf für jede Branche und Unternehmen spezielle Grenzwerte festlegen zu wollen. Die Entscheidung, ob sich die Wesentlichkeit auf die Umsatzhöhe und/oder die Gewinnauswirkung bezieht, sollte unter dem Aspekt der Selbsteinschätzung erfolgen und keiner Detailregelung unterworfen werden.⁸⁸ Die Auslegung des Begriffs der Wesentlichkeit in Bezug auf die zu dokumentierenden Geschäftsvorfälle bleibt fraglich. Orientieren sollte sich diese an der Bedeutsamkeit des gegenständlich zu beurteilenden Geschäftsvorfalles in Relation zur gesamten Geschäftstätigkeit der dokumentationspflichtigen Geschäftseinheit.⁸⁹

3.2.2 Die Funktionsanalyse (Vergleichbarkeits-, Funktions- und Risikoanalyse)

Im Rahmen der Angemessenheitsdokumentation für das Masterfile, welches in der Regel von der Konzernmutter aufzustellen ist, sind zur Beschreibung der Geschäftstätigkeit einer Unternehmensgruppe unter anderem Schlüsselfunktionen und die wesentlichen Risiken und Vermögenswerte jeder Geschäftseinheit im Konzern in Form einer Funktionsanalyse darzustellen. Ähnliche Dokumentationspflichten gelten für die Erstellung des Local Files auf Ebene der jeweiligen Geschäftseinheit. Beim Local File muss eine Analyse transaktionsbezogen erfolgen.

Gemäß VPR 2010 sind idZ Informationen über wesentliche eingesetzte Wirtschaftsgüter, über die Vertragsbedingungen, über Geschäftsstrategie, sowie über die für die Preisvereinbarung bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse und die Position des Unternehmens in der multinationalen Konzernstruktur aufzuzeichnen. Ziel ist es, je nach Lage des Falles, Rückschlüsse auf die tatsächlichen Funktions- und Risikoverhältnisse zu erlangen.⁹⁰ In der VPDG-DV ist die Forderung nach einer Funktions- und Risikoanalyse in § 9 Z 5 zu finden.

⁸⁸ MACHO/STEINER (2016), S. 15.

⁸⁹ SCHROTTMEYER/STRAUSS (2017), S. 16.

⁹⁰ VPR 2010, RZ 310.

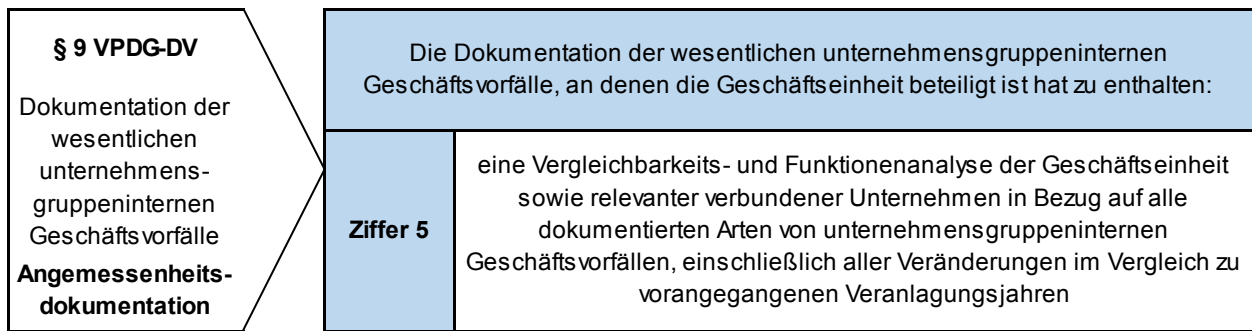


Abbildung 7: Angemessenheitsdokumentation: Funktions- und Risikoanalyse gem § 9 Z 5 VPDG-DV
 Quelle: eigene Darstellung.

Bei Geschäften zwischen Unternehmen die untereinander in keiner Nahebeziehung stehen, findet die Preisbildung (Pricing) für ein Geschäft auf Basis der herrschenden Marktverhältnisse statt und spiegelt die auf dem Markt wahrgenommenen Funktionen und Risiken der beteiligten Unternehmen wider. Bei Unternehmen in einem Konzernverbund hat die Vergleichbarkeits-, Funktions- und Risikoanalyse die Aufgabe die Basis für eine fremdübliche Verrechnungspreispolitik (Verrechnungspreismodell iwF eine fremdübliche Preisgestaltung) bereitzustellen.⁹¹

Die Überlegung der Vergleichbarkeits-, Funktions- und Risikoanalyse folgt somit dem Grundsatz, dass die erzielbaren Preise für Lieferungen und Leistungen am Markt umso höher sind, je umfangreicher die von der betrachtenden Geschäftseinheit ausgeübten Funktionen bzw. die übernommenen Risiken und die eingesetzten Mittel bei Eintritt der Transaktion sind.⁹² Der Aufbau der Analyse besteht aus den einzelnen wahrgenommenen Funktionen innerhalb der Geschäftseinheit. Die dazugehörigen Risiken und die notwendigen Wirtschaftsgüter werden in Bereiche zusammengefasst. Die Zusammenfassung kann wie folgt durchgeführt werden:

Wahrgenommene Funktionen	Lokalisierung der wahrgenommenen Funktionen jeder Geschäftseinheit. Dient zur Klassifizierung des Unternehmenstyps und dessen Beitrag zur Wertschöpfung.
Übernommene Risiken	Risiken innerhalb der wahrgenommenen Funktionen sind zu lokalisieren und zu bewerten.
Eingesetzte Wirtschaftsgüter	Identifizierung der eingesetzten Wirtschaftsgüter einer wahrgenommenen Funktion. Dies lässt Rückschlüsse auf die Größenordnungen der zu beurteilenden Transaktionen zu und gibt Aufschluss des Beitrags je untersuchtem Geschäftspartner.

⁹¹ STEINER (2017), S. 34.

⁹² VPR 2010, RZ 53f.

Immaterielle Wirtschaftsgüter	Identifizierung der eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter.
Investiertes Kapital	Das eingesetzte Kapital widerspiegelt ein mögliches Risiko und ermöglicht einen Vergleich des Investments zwischen Unternehmen, welche in die jeweilige Transaktion eingebunden sind. Ferner ist dies bei der Suche nach Vergleichsbetrieben von Bedeutung.
Kosten iVm Funktionen und Risiken	Der Zusammenhang zwischen Funktionen, Risiken und Kosten sind zu erheben.

Tabelle 3: Wesentliche zu erhebende Faktoren im Rahmen einer Funktions- und Risikoanalyse
Quelle: MACHO/STEINER/RUESS (2007), S. 62

Die wahrgenommenen Funktionen werden in der Dokumentation tabellarisch dargestellt. Eingesetzte Wirtschaftsgüter der Funktionen werden in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter unterteilt. In der Praxis werden die ausgeübten Funktionen, getragene Risiken und gehaltene Wirtschaftsgüter meist nach ihrem Beitrag zur Wertschöpfung gewichtet. Grund dafür ist, dass verschiedene Funktionen, Risiken oder Wirtschaftsgüter oft unterschiedlich zur Wertschöpfung beitragen und somit eine unterschiedliche Bedeutung haben. Damit ist es dem Unternehmen und dem Wirtschaftsprüfer möglich, ein umfassendes Bild über die in der Unternehmensgruppe eingesetzten Wirtschaftsgüter sowie der übernommenen Risiken und Funktionen zu bieten. Jede Geschäftseinheit eines Konzernverbundes wird damit auf ihren jeweiligen Beitrag an der Wertschöpfung untersucht. Daraus kann ebenfalls ein Rückschluss gezogen werden, welchen Beitrag die nationale Geschäftseinheit zur Erzeugung und Wertentwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter geleistet hat.⁹³ Typische wahrgenommene Funktionen in einer Geschäftseinheit sind u.a. die Produktherstellung (Produktion), der Vertriebsbereich (Vertrieb), die Forschung und Entwicklung oder die Unternehmensverwaltung (beides Dienstleistungen). Identifizierte Risikofelder eines Unternehmens können interner- und externer Natur sein. Neben leistungswirtschaftlichen bzw. finanzwirtschaftlichen Risiken, sind Risiken aus Management und Organisation, höherer Gewalt oder politisch-rechtliche Risiken zu nennen.⁹⁴

Nachstehende Matrix beinhaltet die im Rahmen der jeweiligen Funktionsausübung in den Bereichen Eigenproduktion (EP), Fremdproduktion (FP) Vertrieb (V) und Dienstleistungen (DL) grundsätzlich in Erwägung zu ziehende funktionstypische Risiken.

⁹³ DAMBÖCK/SEILER (2016), S. 56.

⁹⁴ VPR 2010, RZ 311 ff.

Risiko	EP	FP	V	DL
Allgemeines Markt- und Wettbewerbsrisiko	X	X	X	X
Produktionsstrategierisiko	X	(X)	X	
Produktisiko	X		(X)	
Schlechtleistungsrisiko				X
Technisches Fehlinvestitionsrisiko	X			
Vertriebsstrategierisiko			X	(X)
Lagerhaltungsrisiko (Rohstoff, Halbfertig, Fertigprodukte)	X	(X)	X	
Forderungsausfallsrisiko	X	X	X	X
Gewährleistungsrisiko	X	X	X	
Währungsrisiko	X	X	X	X
Regulatorisches Risiko	X	X		X
Umwelthaftungsrisiko	X		X	
Transportrisiko	X	X	X	
Know-How Verlustrisiko, Eigentum an Patenten	X	(X)	X	X
Liquiditätsrisiko	X	X	X	X
Forschungs- und Entwicklungsrisiko	X	(X)		X
Eigentumserwerb an Rohstoff, Halbfertig, Fertigprodukte	X	(X)		
Eigentum an Produktionsanlagen	X	(X)		
Qualitätskontrolle	X	(X)		X
Lieferkette	X	(X)		

Tabelle 4 : Funktionsrisikomatrix

Quelle: in Anlehnung an PULS (2014), RZ 4.53 bzw. DITZ (2014), RZ 6.29.

Aus der Funktions- und Risikoanalyse ist folglich die Klassifizierung der lokalen Geschäftseinheit im Konzernverbund abzuleiten. Die Stellung einer Geschäftseinheit innerhalb der Wertschöpfungskette eines multinationalen Konzerns lässt sich folgendermaßen in drei Kategorien klassifizieren:

- Strategieträger (Strategieführer oder Entrepreneur), welche wesentliche Funktionen, Risiken übernehmen und signifikante Wirtschaftsgüter einsetzen⁹⁵
- Routineunternehmen übernehmen einfachere Funktionen, tragen wenig Risiko und haben nur begrenzt Vermögenswerte (z.B. Vertriebsgesellschaften, Auftragsfertiger)⁹⁶

⁹⁵ Vgl. Engler/Reinert (2015), Kapitel N RZ 148.

⁹⁶ Vgl. Engler/Reinert (2015), Kapitel N RZ 150.

- Mischunternehmen (Mittelunternehmen) haben eine gemischte Stellung zwischen Strategieträgern und Routineunternehmen im Konzernverbund⁹⁷

Die Vergleichbarkeits-, Funktions- und Risikoanalyse hat die Aufgabe die Charakterisierung einer Geschäftseinheit als Strategieträger, Routine- oder Mischunternehmen in Form einer „Quasi Verprobung“ zu belegen. Das erwirtschaftete Ergebnis muss im Einklang mit den ausgeübten Funktionen des Profils sein. Dabei werden übernommene Funktionen in ihrer Tiefe mit dem wirtschaftlichen Wert anhand der übernommenen Risiken und ihrer (wirtschaftlichen) Tragweite bzw. die dafür eingesetzten Wirtschaftsgüter betrachtet.⁹⁸ Eine Klassifikation der Unternehmen eines Konzernverbundes hat einen weiteren gewichtigen Aspekt, weil in Folge der Angemessenheit des Verrechnungspreises immer aus der Sichtweise des einfacheren Unternehmens, insbesondere des Routineunternehmens, beurteilt wird (Tested Party). Bei beidseitig hochwertigen Leistungsträgern ist eine Analyse beider Unternehmen geboten und damit bedeutend komplexer.⁹⁹

Zusammenfassend für die Vergleichbarkeits- Funktions- und Risikoanalyse gilt, dass sie das Schlüsselement ist, um das (richtige) Verrechnungspreiskonzept für die Verrechnungen zwischen verbunden Unternehmen zu entwickeln. Sie stellt selbst keine Verrechnungspreismethode dar und zieht nicht fremdübliche Preise nach sich. Die Analyse eröffnet aus Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes die Möglichkeit die verlässlichste Verrechnungspreismethode zu finden und iwF eine fremdübliche Preiskalkulation festzulegen. Im Master File muss eine konzern-, im Local File eine transaktionsbezogene Analyse durchgeführt werden.¹⁰⁰

3.2.3 Die Wahl der Verrechnungspreismethode

Nachdem Geschäftsvorfälle kategorisiert und erfasst wurden, muss im nächsten Dokumentationsschritt die Wahl der geeignetsten Verrechnungspreismethode auf Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes festgelegt und begründet werden. Die gesetzliche Anforderung an die Dokumentation zur Wahl der Verrechnungspreismethode ist in der VPDG-DV nachzulesen.

⁹⁷ Vgl. Engler/Reinert (2015), Kapitel N RZ 149.

⁹⁸ Vgl. PULS (2014), RZ 4.60.

⁹⁹ DAMBÖCK/SEILER (2016), S. 57.

¹⁰⁰ STEINER (2017), S. 35.

<p>§ 9 VPDG-DV</p> <p>Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle</p> <p>Angemessenheitsdokumentation</p>	Die Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle, an denen die Geschäftseinheit beteiligt ist hat zu enthalten:	
	Ziffer 6	Hinweis auf die geeignetste Verrechnungspreismethode in Bezug auf die jeweils betrachtete Art des Geschäftsvorfalles; Gründe für die Auswahl dieser Methode
	Ziffer 7	Hinweis auf das verbundene Unternehmen, das gegebenenfalls als untersuchte Geschäftseinheit (Tested Party) gewählt wird, sowie eine Erläuterung der Gründe der Auswahl
	Ziffer 8	eine Zusammenfassung der wesentlichen Annahmen, die der Anwendung der Verrechnungspreismethode zu Grunde gelegt wurden

Abbildung 8: Angemessenheitsdokumentation: Wahl der Verrechnungspreismethode gem. § 9 Z 6-8 VPDG-DV
Quelle: eigene Darstellung.

Verrechnungspreismethoden			
Methodenwahl	Standardmethoden		
	Preisvergleichsmethode	Comparable Uncontrolled Price Method	CUP
	Wiederverkaufspreismethode	Resale Price Method	RPM
	Kostenaufschlagsmethode	Cost Plus Method	CPM
	Gewinnmethoden		
	Gewinnaufteilungsmethode	Profit Split Method	PSM
	Nettomargenmethode	Transactional Net Margin Method	TNMM
	Unzulässige Methoden		
	Pauschale Gewinnvergleichsmethode		
	Globale Gewinnaufteilungsmethode		

Abbildung 9: Methodenwahl grafisch dargestellt
Quelle: MACHO/STEINER/RUESS (2007), S.116.

Grundsätzlich zielen die Standardmethoden auf den Preis bzw. die Bruttomargen zwischen Dritten ab, die als Basis für den Fremdvergleich herangezogen werden. Voraussetzung für die Anwendung dieser Standardmethoden ist das Vorliegen von Fremdvergleichswerten in Form von Marktwerten oder Margen für bestimmte Transaktionen. Lassen sich derartige Werte nicht ermitteln, kann der Unternehmer die gewinnorientierten Verrechnungspreismethoden anwenden. Die Gewinnmethode vergleicht den Gewinn verbundener Unternehmer mit jenem von fremden

Dritten um zu bestimmen, ob die angewendeten Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.¹⁰¹

Die Wahl der Methoden folgt keiner fixen Hierarchie (mehr)¹⁰², vielmehr ist die für den Einzelfall am besten geeignete Methode zu verwenden. Hierzu werden die Stärken und Schwächen der jeweiligen Methode gegeneinander abgewogen und jene herangezogen, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter auswählen würde. Im Zweifel soll die Methode angewendet werden, welche die zuverlässigsten Daten für einen internen Fremdvergleich mit unabhängigen Dritten des verbundenen Unternehmens liefert. Sind im konkreten Anwendungsfall sowohl die Standardmethode als auch die Gewinnmethode gleich gut geeignet, so empfiehlt die OECD der Standardmethode den Vorzug zu geben.¹⁰³ Bei der Methodenauswahl sind die Fremdvergleichbarkeit der Produkte oder Dienstleistungen sowie die übernommenen Funktionen und Risiken zu berücksichtigen. Die ausgewählte Methode darf somit nicht im Widerspruch zum Funktions- und Risikoprofil stehen. Im Kontext der Methodenauswahl, in der Klassifizierung der Unternehmen im Konzernverbund, kommt die sogenannte Tested Party zur Anwendung. Bei den einseitigen Methoden (Preisvergleich-, Wiederverkaufs-, Kostenaufschlags- und der Nettomargenmethode) ist auszuwählen und zu begründen, bei welchem Unternehmen des Konzernverbundes die verwendete Methode zur Anwendung kommen soll. Dieses Unternehmen, grundsätzlich jenes dessen Funktionen die geringste Komplexität aufweist, dient als Tested Party.¹⁰⁴

In der praktischen Anwendung hängt die Wahl der Verrechnungspreismethode von verschiedenen Faktoren ab. Es kann die Möglichkeit bestehen, dass keine Umsätze mit Dritten (Geschäftspartnern) vorliegen - dieser Umstand macht die innere Preisvergleichsmethode unmöglich. Es kann sein, dass Kostenstrukturen der Geschäftseinheit zum Nachweis der Fremdüblichkeit ungeeignet sind und dies die Anwendung der Wiederkaufsmethode nicht zulässt.¹⁰⁵

Beispiel 1 (Fortsetzung):

Im Betrachtungsjahr X1 wurden vom deutschen Unternehmen D für das österreichische Schwesterunternehmen A 100.000 Stück Komponente XX für High-Frequency-Labels produziert.

¹⁰¹ MACHO/STEINER (2016), S. 99.

¹⁰² In der Fassung vor der Überarbeitung 2010 wurde in der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie die Gewinnmethode noch als bloß subsidiär anwendbare Methode erwähnt, vgl. ROSENBERGER/LOIDL /MOSHAMMER (2012), S. 670; MACHO/STEINER/RUESS (2007), S. 157f.

¹⁰³ In RZ 2.9 stellt die OECD darüber hinaus frei, auch „sonstige Methoden“ zu verwenden, sofern diese dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen; vgl. hierzu auch DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [31.01.2017], S. 46f; weiters VPR 2010, RZ 43f.

¹⁰⁴ Vgl. VPR 2010, RZ. 44.

¹⁰⁵ DAMBÖCK/SEILER (2016), S. 57.

Die Herstellungskosten der Produktion für 1 Stück des Produktes belaufen sich auf EUR 1. Das ergibt für 100.000 Stück EUR 100.000. Die Selbstkosten lt. Kostenrechnung inklusive dem angemessenen Gewinnaufschlag des Unternehmens D belaufen sich auf EUR 1,05 pro Stück. Die Geschäftseinheit A ist Strategieträger im Konzernverbund, bei Geschäftseinheit D handelt es sich um ein Routineunternehmen.

Dokumentation (Lösung):

Kategorie Geschäfts- vorfall	Beteiligte Unternehmen innerhalb des Konzernes		Betrag (in EUR)	Vertrags Grundlage	Methode
	D	A			
Waren- lieferung	Deutschland	Österreich	105.000	Vereinbarung 01.01.X1	Cost Plus Aufschlag 5%

Tabelle 5: Beispiel 1 (Fortsetzung) – Erfassung der Verrechnungsmethode
Quelle: eigene Darstellung.

Wenn aus der Funktions- und Risikoanalyse eindeutig hervorgeht, dass die Geschäftseinheit D wenige Funktionen und Risiken trägt und als Routineunternehmen im Konzernverbund zu qualifizieren ist, dann ist Wahl der Kostenaufschlagsmethode¹⁰⁶ gerechtfertigt.

Nachstehend sollen in kurzer Form die verschiedenen Verrechnungsmethoden umrissen sowie deren Stärken und Schwächen aufgezeigt werden. Kernaussage des Fremdvergleichs ist, dass die verrechneten Preise zwischen „nahestehenden Unternehmen“ den Preisen entsprechen müssen, die unter gleichen Bedingungen einem fremden Dritten verrechnet würden. Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinie stellt verschiedene Methoden zur Überprüfung der Angemessenheit von konzerninternen Verrechnungspreisen zur Verfügung. Jede Methode sollte dem Grundsatz nach nur geschäftsfallbezogen angewendet werden, jedoch dürfen vergleichbare Geschäftsfälle zusammengefasst werden.¹⁰⁷ Dabei werden die zulässigen Methoden zur Ermittlung des fremdüblichen Verrechnungspreises zunächst in zwei Hauptgruppen eingeteilt. Die erste Gruppe der „geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden¹⁰⁸“ umfasst die Preisvergleichsmethode (oder CUP-Methode, comparable uncontrolled price method), die Wiederverkaufsmethode sowie die Kostenaufschlagsmethode. Zu der zweiten Gruppe der „geschäftsvorfallbezogenen

¹⁰⁶ Vgl. Kapitel 3.2.3.3.

¹⁰⁷ Vgl. VPR 2010, RZ 42.

¹⁰⁸ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], Kapitel II, Teil II, RZ 2.12 – 2.55; VPR 2010, RZ 20-33.

Gewinnmethoden¹⁰⁹ zählen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode.¹¹⁰

Bei der Auswahl der Verrechnungspreismethode ist jene zu bevorzugen, welche die größte Sicherheit für die Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises gewährleistet. Standardmethoden sind den Gewinnmethoden vorzuziehen.¹¹¹ Die OECD regelt die Verrechnungspreismethoden in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien. Diese dienen zur Auslegung und Konkretisierung der nationalen Vorschriften.

3.2.3.1 Preisvergleichsmethode

Die Preisvergleichsmethode (CUP, comparable uncontrolled price method) vergleicht die Preise, die bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall verrechnet werden, mit einem vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen. Diese Methode weist den direktesten Bezug zum Marktpreis auf – um die Fremdvergleichbarkeit zu ermitteln, werden Preise zwischen nicht verbundenen Unternehmen mit den Verrechnungspreisen verglichen. Die besondere Herausforderung liegt im Auffinden von Vergleichswerten: es sollen identische, am Markt getätigte Transaktionen zwischen fremden Unternehmen herangezogen werden.¹¹² Man unterscheidet den inneren und den äußeren Preisvergleich. Beim inneren Preisvergleich werden vergleichbare Transaktionen des kontrollierten Konzernunternehmens mit einem unabhängigen Dritten betrachtet.¹¹³

Beispiel 2:

Das französische Unternehmen F verkauft Fertigzeugnisse. Die Rohstoffe bezieht sie einerseits über die Geschäftseinheit A, andererseits über fremde Dritte. Unter Berücksichtigung der Umstände könnten die Verrechnungspreise durch die Preisvergleichsmethode auf ihre Angemessenheit hin überprüft werden.

Ist der innere Preisvergleich nicht möglich, kann der äußere Preisvergleich herangezogen werden, wo vergleichbare Transaktionen zwischen zwei unabhängigen Dritten verglichen werden (marktüblicher Preis).¹¹⁴

¹⁰⁹ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], Kapitel II, Teil III, RZ 2.56 – 2.149; VPR 2010, RZ 34-41.

¹¹⁰ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.1.

¹¹¹ Vgl. VPR 2010, RZ 43.

¹¹² z.B.: VPR 2010, RZ 20.

¹¹³ Es können hierbei auch Vergleiche zwischen dem Unternehmer nahestehenden Personen und fremden Dritten als Quelle für den Preisvergleich herangezogen werden (=erweiterter innerer Preisvergleich) VPR 2010, RZ 20.

¹¹⁴ d.h. man zieht Branchendurchschnittspreise oder Börsenpreise zum Vergleich heran; gemäß RZ 21 VPR 2010 ist ein äußerer Preisvergleich nur subsidiär heranzuziehen, wenn ein innerer nicht ausreichend möglich ist; vgl. hierzu ausführlich DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [31.01.2017], S. 48-52.

Beispiel 3:

Das französische Unternehmen F vergibt an seine Geschäftseinheit A ein Darlehen. Zur Überprüfung der Zinshöhe ist der Vergleich mit marktüblichen Darlehenszinsen am Finanzmarkt möglich.

Um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen ist darauf zu achten, dass die Transaktionen in ihren „wesentlichen Einzelheiten“ vergleichbar sind. Dazu zählen etwa:¹¹⁵

- die Eigenschaften der übertragenen Wirtschaftsgüter oder erbrachten Dienstleistungen
- die Funktionen unter Berücksichtigung des eingesetzten Kapitals und der übernommenen Risiken
- die Vertragsbedingungen
- die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten bzw. Marktgegebenheiten
- die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien

Ist aufgrund fehlender gleichartiger Geschäfte ein direkter Preisvergleich nicht möglich, können in einem begrenzten Ausmaß Anpassungen als zulässig erachtet werden, die die Vergleichbarkeit verbessern. Bei der Vornahme dieses indirekten Preisvergleichs ist allerdings vorausgesetzt, dass die Unterschiedlichkeiten genau erfasst und bewertet werden können, um sie bei der Preisgestaltung aus dem Vergleichsgeschäft wieder eliminieren zu können. Sind diese Voraussetzungen gegeben, erlauben die Vorschriften einen Vergleich ungleichartiger Geschäfte (z.B. Preise für ähnliche Produkte).¹¹⁶

Handelt es sich bei der zu beurteilenden Transaktion um Waren mit einem hohen Spezialisierungsgrad, stößt die Preisvergleichsmethode an ihre Grenzen, da sich kaum vergleichbare Transaktionen finden lassen.

Vorteile	Nachteile
Bester Nachweis der Fremdüblichkeit bei qualifizierter Information	Fremdvergleiche zwischen fremden Unternehmen nur schwer oder kaum zu ermitteln (externer Preisvergleich)

¹¹⁵ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 1.36ff; VPR 2010, RZ 50.

¹¹⁶ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 1.40 mit Verweis auf RZ 2.15 und RZ 2.69; DAM-BÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [31.01.2017], S. 50.

	Anwendbarkeit auf standardisierte und marktgängige Güter beschränkt
	Schaffung von Vergleichbarkeit nur beschränkt oder mit hohem Aufwand möglich (Anpassungsrechnung)

Tabelle 6: Vor- und Nachteile der Preisvergleichsmethode
Quelle: in Anlehnung an ROSAR/STRADINGER (2012), S. 77.

3.2.3.2 Wiederverkaufspreismethode

Die Wiederverkaufspreismethode (RPM, resale price method) wird vor allem dort angewendet, wo eine Leistung vom Konzernunternehmen an ein anderes verbundenes Konzernunternehmen (z.B. eine konzernzugehörige Vertriebsgesellschaft, Handelsvertreter oder Kommissionäre etc.) erbracht wird. Die Leistung wird weitestgehend unverändert an einen fremden Dritten weitergegeben.¹¹⁷

Dabei wird von jenem Preis ausgegangen, der von dem verbundenen Konzernunternehmen für die Leistung an den unabhängigen Dritten erzielt wird. Dieser wird um eine angemessene und fremdübliche Bruttomarge (Wiederverkaufspreismarge, Handelsspanne) vermindert und ergibt somit den Verrechnungspreis. Die Bruttomarge darf idZ nicht mit der aus dem Betriebsergebnis resultierenden Nettogewinnmarge verwechselt werden – die OECD schreibt vor, dass bei der Handelsspanne neben den Vertriebskosten und sonstigen Aufwendungen auch der Gewinnaufschlag bzw. die Risikoprämie des Wiederverkäufers sowie dessen Kapitaleinsatz in Ansatz gebracht werden muss.¹¹⁸ Bei dieser Methode ist wieder der Fremdvergleichsgrundsatz in Bezug auf die Ermittlung der Bruttomarge anzuwenden.

Beispiel 4:

Das französische Unternehmen F ist zu 100% an der österreichischen Tochter A beteiligt. A vertreibt die von F erzeugten Produkte in Österreich. Um eine breitere Produktpalette anbieten zu können, vertreibt A darüber hinaus auch noch Produkte des Mitbewerbers D, wobei die Qualität und Marktbekanntheit beider Produktpaletten als gleich anzusehen ist. Für die Produkte von D kann A eine Marge bzw. einen Deckungsbeitrag idHv 25-30% erzielen. Da A ausschließlich Vertriebsfunktionen ausübt, muss sich der konzerninterne Verrechnungspreis für die Produkte von F an der im Drittgeschäft erzielbaren Marge orientieren. Das bedeutet, dass die Tochter A an den Produkten der Mutter F eine Marge von 25-30% erzielen können muss.

¹¹⁷ OECD (2011), Onlinequelle [26.03.2017], RZ 2.21ff; VPR 2010, RZ 24f; ROSAR/STRADINGER (2012), S. 78-85.

¹¹⁸ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.21 – 2.38; VPR 2010, RZ 50ff; MACHO/STEINER/RUESS (2007), S. 128-144; DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [31.01.2017], S. 53f.

Vorteile	Nachteile
Hohe Akzeptanz durch OECD und Finanzbehörden	Ermittlung vergleichbarer Unternehmen (Funktionen, Risiken und Marktbedingungen) aufgrund hoher Anforderungen schwierig
Guter Fremdüblichkeitsnachweis möglich	Bruttomargen zw. Dritten idR nicht öffentlich zugänglich
Einfacher als Preisvergleichsmethode	Bruttomargenvergleich aufgrund unterschiedlicher Rechnungslegung oft nicht möglich
Verlustsituationen erklärbar	Mengenänderungen od. plötzliche Umsatzenschwankungen bringen Gefahr hoher Gewinne/Verluste
Datenbanken einsetzbar	Gewinnerzielungspotential der Vertriebsseinheit wird nicht beachtet

Tabelle 7: Vor- und Nachteile der Wiederverkaufspreismethode
Quelle: in Anlehnung an ROSAR/STRADINGER (2012), S. 85.

3.2.3.3 Kostenaufschlagsmethode

Die letzte der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden ist jene der Kostenaufschlagsmethode (CPM, cost plus method). Sie basiert auf den Selbstkosten, die dem verbundenen Unternehmen für die Erbringung von konzerninternen Produkten oder Dienstleistungen entstehen. Dabei erfolgt ein marktüblicher Aufschlag (cost plus mark up), um einen entsprechenden Gewinn zu erzielen.¹¹⁹ Diese Methode wird vorzugsweise für spezielle konzerninterne Auftragsfertigungen oder für den Verkauf von Halbfabrikaten herangezogen und ist mittlerweile in der Praxis die am häufigsten gewählte Methode. Während die Preisvergleichsmethode häufig aufgrund mangelnder Produktidentität oder fehlender bzw. nicht bekannter Marktpreise unanwendbar ist, stößt man mit der Wiederverkaufspreismethode bei Be- und Verarbeitung und bei Leistungsbeziehungen an die Grenzen.¹²⁰

Die Kostenaufschlagsmethode berücksichtigt den Umstand, dass jeder Unternehmer für seine Produkte sowohl seine Kosten abdecken als auch einen Gewinn am Markt erzielen will. Somit ergibt sich als Ansatz für den Fremdvergleichsgrundsatz bei der Kostenaufschlagsmethode

¹¹⁹ ROSAR/STRADINGER (2012), S. 85; VPR 2010, RZ 26.

¹²⁰ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.39-2.55; VPR 2010, RZ 26-33; BAUMHOFF (2014), RZ 5.40; MA-CHO/STEINER/RUESS (2007), S. 144.

einerseits die Höhe der Selbstkosten andererseits der Umfang des angemessenen Gewinnaufschlages.¹²¹

Gemäß den Vorgaben der OECD muss für die Vergleichbarkeit eines Fremdgeschäftsvorfalles mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall zumindest eine der folgenden Voraussetzungen vorliegen:¹²²

- Keiner der eventuell vorliegenden Unterschiede zwischen den tätigen Unternehmen oder den vorliegenden Geschäftsvorfällen beeinflusst den Kostenaufschlag am freien Markt, oder aber
- es können hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden, um die Unterschiede zu beseitigen.

Ausgangsbasis für die Ermittlung der fremdvergleichskonformen Verrechnungspreise sind zunächst die Selbstkosten des Unternehmens, welches die Dienstleistung erbringt bzw. das Produkt liefert.

Beispiel 5:

Das französische Unternehmen F hat von seinem österreichischen Tochterunternehmen A, welches als Auftragsfertiger tätig ist, 100.000 Stück elektronische Preisetiketten erhalten. Als Preisvergleichsmethode wird mangels interner oder externer Preisvergleichsmöglichkeiten, die Kostenaufschlagsmethode gewählt. Als Ausgangspunkt dienen also die Herstellungskosten der A (HK= 1.500.000). Da A auf für Drittanbieter als Produktlieferant tätig ist, kann aufgrund von Vergleichswerten ein Kostenaufschlag idHv 10% als fremdüblich angesehen werden. Daher ergibt sich der Verrechnungspreis wie folgt:

*Herstellungskosten = 1.500.000,-
+ Kostenaufschlag = 150.000
= Verrechnungspreis = 1.650.000,-*

Die Kostenermittlung erfolgt nach der Kalkulationsmethode, die das jeweilige Unternehmen bei seiner Preispolitik Dritten gegenüber zugrunde legt bzw. die betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entspricht; also grundsätzlich alle Kostenrechnungsmethoden.¹²³ Für die angemessene Ermittlung der Kosten ist es daher wichtig, dass diese im Unternehmen bereits richtig erfasst und verursachungsgerecht auf die verschiedenen Kostenstellen und –träger aufgeteilt werden. Es besteht einerseits die Möglichkeit der Kalkulation nach Ist-, Normal- und Durchschnittskosten

¹²¹ BAUMHOFF (2014), RZ 5.39-5.81.

¹²² OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.41; ROSAR/STRADINGER (2012), S. 85f.

¹²³ VPR 2010, RZ 28; OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.48; BAUMHOFF (2014), RZ 5.42; ROSAR/STRADINGER (2012), S. 86.

(zeitliche Komponente) andererseits nach Grenz- oder Plankosten (sachliche Komponente).¹²⁴ Grundsätzlich ist zu sagen, dass die Kalkulationsmethode anzuwenden ist, welche das Unternehmen bei der Preispolitik gegenüber Dritten verwendet.¹²⁵ Werden solche Geschäfte nicht gemacht muss die Kostenermittlung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen erfolgen.¹²⁶ Für die Ermittlung der Höhe des Gewinnaufschlages ist wieder von jenem Kostenaufschlag auszugehen, den das Unternehmen bei einem vergleichbaren Fremdgeschäft erzielt. Weiters ist hier die Vergleichbarkeit hinsichtlich des eingesetzten Kapitals, der wahrgenommenen Funktion und des übernommenen Risikos für die Höhe des Aufschlags ausschlaggebend.¹²⁷

Als Ausgangsbasis für die Selbstkosten des leistenden Unternehmens können lt. OECD sowohl kalkulatorische Kosten der Kostenrechnung als auch pagatorische bilanzielle Aufwendungen verwendet werden, wobei im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes dem Kalkulationskosten-Ansatz der Vorzug zu geben sein wird.¹²⁸ Wird die Kostenbasis anhand von budgetierten Plankosten ermittelt, so hat grundsätzlich keine nachträglich Anpassung an die Istkosten zu erfolgen, da sowohl die OECD wie die österreichische VPR 2010 eine ex-ante Betrachtung bevorzugen.¹²⁹ Lediglich wenn keine ordnungsgemäßen Belege für eine betriebswirtschaftlich gedeckte Kostenermittlung bestehen bzw. wenn eine solche Vorgehensweise zwischen Dritten üblich ist, kann eine Anpassung vorgenommen werden.¹³⁰

Neben der Kostenbasis ist der geeignete Gewinnaufschlag zu ermitteln. Die OECD zielt hierbei auf einen internen Vergleichswert ab und schreibt einen Aufschlag vor, „den derselbe Lieferant bei vergleichbaren Fremdgeschäften erzielt“¹³¹. Daneben lässt sie aber einen zwischenbetrieblichen Vergleich zu, wonach eine Marge zulässig ist, die ein unabhängiges Unternehmen bei vergleichbaren Geschäften erzielt.¹³²

Bei der Anwendung der Kostenaufschlagmethode ist darauf zu achten, dass neben vergleichbaren Gewinnaufschlägen immer die Kostenbasis vergleichbar sein muss. Damit wird

¹²⁴ Die OECD selbst präferiert die vergangenheitsorientierte Istkostenrechnung, verweist aber auf Ausnahmesituationen, Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.49.

¹²⁵ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.44 und 2.46.

¹²⁶ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.41 und 2.47ff.

¹²⁷ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.45; VPR, RZ 77ff; DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [31.01.2017], S. 58ff; MACHO/STEINER/RUESS (2007), S. 148f.

¹²⁸ MACHO/STEINER/RUESS (2007), S. 146; OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.47-2.52; ausführlich zu den einzelnen Kostenarten vgl. BAUMHOFF (2014), RZ 5.42 – 5.68.

¹²⁹ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ. 3.74; VPR 2010; RZ. 33.

¹³⁰ VPR 2010, RZ. 33.

¹³¹ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ. 2.40.

¹³² OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ. 2.40ff.

gewährleistet, dass eventuell bereits in der Kostenbasis enthaltene gewinnwirksame Bestandteile sich nicht noch zusätzlich auf die Höhe des Gewinnaufschlages auswirken.¹³³

Vorteile	Nachteile
Fremdüblichkeit gut nachweisbar	Dem Leistungserbringer wird unabhängig vom Ergebnis idR immer ein Gewinn zugeordnet wodurch er zum Routineunternehmer wird
Einfacher als Preisvergleichsmethode	Leistungsanreiz geht durch zugesicherten (niedrigen) Gewinn verloren
Daten sind idR intern vorhanden oder durch Datenbanken ermittelbar	Kostenbasis wg. unterschiedlichem Auslastungsgrad, anderer Rechnungslegung, verschiedener Kostenarten etc. nur schwer vergleichbar

Tabelle 8: Vor- und Nachteile der Kostenaufschlagsmethode
Quelle: in Anlehnung an ROSAR/STRADINGER (2012), S. 90.

3.2.3.4 Transaktionsbezogene Nettomargenmethode

Nach Überarbeitung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie sind nunmehr die Gewinnmethoden, zu der die Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM, transactional net margin method) zählt, den Standardmethoden gleichgesetzt.

Bei der TNMM wird die Reingewinnspanne (Nettomarge) von konzerninternen Transaktionen mit jener bei Fremdgeschäften verglichen. Im Regelfall wird auf das Verhältnis des Umsatzes (EBIT, vor Steuern und Zinsen¹³⁴) zu sämtlichen Kosten im entsprechenden Geschäftsbereich abgestellt.¹³⁵ Diese Methode darf nur geschäftsfallbezogen angewendet werden, kann aber bei enger Zusammengehörigkeit von Transaktionen zusammengerechnet werden.¹³⁶

Der Anwendungsbereich der TNMM bietet sich vor allem bei Transaktionen an, wo ein Unternehmen die für den Erfolg des Unternehmens entscheidenden Funktionen ausübt und über die wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter verfügt, wohingegen das andere vorwiegend

¹³³ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ. 2.44; ROSAR/STRADINGER (2012), S. 87ff; ausführlich BAUMHOFF (2014), RZ 5.69-5.79.

¹³⁴ Zinsen sind dann hinzuzurechnen, wenn das Unternehmen Erträge aus langen Zahlungszielen zu seinen Lieferanten und kurzen Zahlungszielen zu seinen Kunden erzielt, vgl. DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [31.01.2017], S. 66.

¹³⁵ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.77ff; VPR 2010, RZ 34-38.

¹³⁶ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.78; VPR 2010, RZ 34; DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [31.01.2017], S. 63f.

Routinefunktionen übernimmt und somit das geringere Risiko trägt.¹³⁷ Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien bevorzugen bei der Ermittlung der Nettomargenmethode den inneren Fremdvergleich (Herleitung des Reingewinns aus eigenen Transaktionen mit fremden Dritten), wobei ein externer Vergleich nicht ausgeschlossen wird; allerdings werden transaktionskostenbezogene Margen nicht veröffentlicht, was diese Methode praktisch unmöglich macht.¹³⁸

3.2.3.5 Gewinnaufteilungsmethode

Ebenfalls zur Familie der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden gehört schließlich noch die Gewinnaufteilungsmethode (profit split method), bei der nicht die Festsetzung eines Verrechnungspreises im Vordergrund steht, sondern vielmehr die Gewinnaufteilung beziehungsweise die Gewinnverteilung. Diese Methode ist vor allem dann geeignet, wenn Transaktionen sehr eng miteinander zusammenhängen oder keinerlei Fremdgeschäfte für einen Vergleich vorhanden sind.¹³⁹ Sie wird als die „geeignete Methode“ bezeichnet, wenn von allen beteiligten Geschäftsparteien gleich hochwertige und/oder einzigartige Beiträge (z.B. immaterielle Wirtschaftsgüter wie etwa Patentüberlassungen etc.) eingebracht werden, oder wenn mehrere Konzerneinheiten mit Entrepreneur-Funktion an der Anbahnung, Abwicklung und Abschluss eines Geschäfts beteiligt sind, sich deren Einzelleistung allerdings nicht separieren lässt.¹⁴⁰ Im Gegensatz dazu ist die Methode aber ungeeignet, wenn einer der Geschäftspartner lediglich Routinetätigkeiten ausführt. Hier kommen dann die Standardmethoden bzw. die Nettomargenmethode zur Anwendung.¹⁴¹

Im Gegensatz zu den genannten Standardmethoden und der TNMM, erfolgt bei der Gewinnaufteilungsmethode eine „zweiseitige“ Analyse hinsichtlich der Beteiligung aller Parteien an der zugrundeliegenden Transaktion.¹⁴² Es wird also von allen Beteiligten nicht nur die angemessene Vergütung festgestellt, sondern auch deren Anteil am geschäftsfallbedingten Gewinn und/oder Verlust bestimmt.¹⁴³ Als Methoden zur Gewinnaufteilung nennt die OECD VPR 2010 die „Beitragsanalyse“¹⁴⁴, wo der erzielte Gesamtgewinn gemäß den geleisteten Beiträgen

¹³⁷ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.59f; DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [31.01.2017], S. 66.

¹³⁸ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 2.58.

¹³⁹ VPR 2010, RZ 39-41.

¹⁴⁰ DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [20.02.2017], S. 70f; OECD (2011), Onlinequelle [20.02.2017], RZ 2.4 iVm RZ 2.59 und 2.109.

¹⁴¹ OECD (2011), Onlinequelle [01.03.2017], RZ 2.60.

¹⁴² Diese Funktionsanalyse umfasst gem. OECD-Musterabkommen, RZ 2.116ff vor allem die Funktionen, Risiken, Wertschöpfungsbeiträge, eingesetzte Wirtschaftsgüter und vertragliche Vereinbarungen des konkreten Geschäftsvorfalles.

¹⁴³ DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [01.03.2017], S. 71.

¹⁴⁴ OECD (2011), Onlinequelle [01.03.2017], RZ 2.119f.

der beteiligten Unternehmen aufgeteilt wird, und die „Restgewinnanalyse“¹⁴⁵, wo in einem ersten Schritt die geleisteten Routinetätigkeiten aus dem Gesamtgewinn abgegolten werden und dann die Aufteilung des Restgewinns erfolgt.¹⁴⁶ Es wird aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Ansätze weder erschöpfend noch sich gegenseitig ausschließend zu verstehen sind.¹⁴⁷

3.2.4 Der Fremdvergleich

Im letzten Schritt der Angemessenheitsdokumentation ist der Verrechnungspreis anhand von Fremdvergleichsdaten zu belegen. Der OECD Fremdvergleichsgrundsatz (arm's length principle, kurz: ALP) spielt eine zentrale Rolle.¹⁴⁸

Die Kernaussage des Fremdvergleichsgrundsatzes ist, dass verbundene Unternehmen Verrechnungspreise (und andere transaktionsbezogene Bedingungen) zur Anwendung bringen, die dem entsprechen, was fremde Dritte für vergleichbare Transaktionen unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten. Das ALP besagt, dass bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen Unternehmen eines Konzernverbundes die Höhe des Verrechnungspreises eines Geschäftsfalles so festgesetzt werden muss, wie dies bei einer vergleichbaren Transaktion unter voneinander unabhängigen Dritten auf einem externen Markt der Fall wäre. Unabhängige Unternehmen tätigen Geschäfte miteinander in solcher Weise, dass Bedingungen ihrer kaufmännischen und finanziellen Beziehungen gewöhnlich durch die Kräfte des Marktes bestimmt sind. Bei der praktischen Anwendung von Verrechnungspreisen nahestehender Unternehmen, soll die aktuelle Preissituation von Lieferungen und Leistungen am Markt wiedergespiegelt werden. Die Bestimmung eines richtigen Marktpreises kann in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten mit sich bringen. Beispielhaft führt die OECD-Leitlinie das Fehlen von tatsächlichen Marktkräften oder die Übernahme von bestimmten Geschäftsstrategien an. Es muss bedacht werden, dass sich die Notwendigkeit einer Berichtigung zwecks Annäherung an fremdvergleichskonforme Geschäftsvorfälle ergeben kann. Unabhängig davon, ob die Beteiligten vertragliche Verpflichtungen zur Zahlung eines bestimmten Preises eingegangen sind oder eine Steuerminimierungsabsicht bestanden hat. Eine dem Fremdvergleichsgrundsatz folgende steuerliche Berichtigung kann folglich auch dann angebracht sein, wenn keine Steuerminimierungs- oder -umgehungsabsicht besteht.¹⁴⁹

¹⁴⁵ OECD (2011), Onlinequelle [01.03.2017], RZ 2.121-2.132 mit weiteren Verweisen.

¹⁴⁶ Vgl. auch das Beispiel in der VPR 2010, RZ 41.

¹⁴⁷ OECD (2011), Onlinequelle [01.03.2017], RZ 2.118.

¹⁴⁸ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 1.1 – 1.79.

¹⁴⁹ Vgl. OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 1.2ff.

Neben steuerlichen Überlegungen können andere Faktoren die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen verfälschen. Unternehmen eines Konzernverbundes können sowohl im eigenen Staat als auch im Ausland einem staatlichen Druck im Bereich der Zollwertermittlung, der Anti-Dumping-Abgaben und der Währungs- und Preiskontrollen unterliegen. Cashflow-Vorgaben für Unternehmen innerhalb eines multinationalen Konzerns sind als ein weiterer Faktor zu nennen. Ferner kann ein multinationaler Konzern von den Shareholdern dahingehend beeinflusst werden, dass hohe Rentabilität auf Ebene der Muttergesellschaft erzielt werden soll.¹⁵⁰

Als wichtig sieht die OECD an, dass die Notwendigkeit einer Berichtigung zwecks Annäherung an fremdvergleichskonforme Geschäftsfälle unabhängig davon ist, ob die Beteiligten vertragliche Verpflichtungen zur Zahlung eines bestimmten Preises eingegangen sind oder ob seitens der Beteiligten eine Steuerminimierungsabsicht bestanden hat. Eine angemessene Berichtigung wird dadurch erreicht, dass jene Bedingungen für die kaufmännischen und finanziellen Transaktionen hergestellt werden, die man zwischen unabhängigen Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen unter vergleichbaren Verhältnissen erwartet vorzufinden.¹⁵¹

Um die Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode zu belegen, die iwF für die Ermittlung von angemessenen Verrechnungspreisen gruppeninterner Transaktionen notwendig ist, sieht das nationale VPDG basierend auf den VPR 2010 ebenfalls den OECD Fremdvergleichsgrundsatz vor. Die VPR 2010 berufen sich zum Thema Fremdvergleich vollinhaltlich auf die Empfehlungen der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie.¹⁵² Der § 9 VPDG-DV gibt zu den Anforderungen welche (direkt) den Fremdvergleich betreffen, in den Ziffern 10 bis 14 nähere Auskunft.

¹⁵⁰ Vgl. OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 1.4.

¹⁵¹ Vgl. OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 1.3.

¹⁵² VPR 2010, RZ 2.

Dokumentation (Lösung):

Kategorie Geschäfts- vorfall	Beteiligte Unternehmen innerhalb des Konzernes		Betrag (in EUR)	Vertrags Grundlage	Methode	Fremd- vergleich
Waren- lieferung	D Deutschland	A Österreich	105.000	Vereinbarung 01.01.X1	Cost Plus Aufschlag 5%	Datenbank- studie und Quelle

Tabelle 9: Beispiel 1 (Fortsetzung) – Erfassung des Fremdvergleichs
Quelle: eigene Darstellung.

Im Rahmen einer Datenbankstudie werden vergleichbare Unternehmen gesucht um die Kostenaufschlagsmethode („cost plus method“) zu rechtfertigen. Bei der Datenbankstudie wurden Parameter und Filter gesetzt um Vergleichsunternehmen zu finden. Im Ergebnis wird eine Vergleichsbandbreite ermittelt, in welcher der Verrechnungspreis liegen muss. Lässt sich ein direkter Preisvergleich nicht durchführen, d.h. der Betrag der Konzernverrechnung liegt außerhalb der recherchierten Bandbreite, sind notwendige Anpassungen durchzuführen und zu beschreiben (Anpassungsrechnung).

Der wesentliche Punkt in der Dokumentation des Fremdvergleichs im Local File ist in § 9 Z 10 VPDG-DV verankert. Gefordert ist eine Auflistung und Beschreibung intern und extern vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle und Angaben zu relevanten Finanzindikatoren für unabhängige Unternehmen. Die Methode der Vergleichswertsuche, sowie die Herkunft der Informationen (Quellenangaben) muss dokumentiert werden. Das heimische Unternehmen ist in der Pflicht, für alle (wesentlichen) kategorisierten Geschäftsvorfälle im Veranlagungsjahr die betriebsinternen und -externen Vergleichsanalysen und verwendete Datenquellen der Informationsbeschaffung offenzulegen. Die VPR 2010 gibt Aufschluss darüber, wie die Verwendung von Datenbankenrecherchen zu dokumentieren ist.¹⁵³ Datenbankstudien sind gemäß des BEPS-Reports maximal alle drei Jahre, nicht jährlich - gleichbleibende Bedingungen der Geschäftstätigkeit vorausgesetzt - zu aktualisieren, damit der Compliance-Aufwand für den Steuerpflichtigen nicht übermäßig erhöht wird.¹⁵⁴

Entscheidend für die Anerkennung von angemessenen Verrechnungspreisen bei Geschäftsvorfällen ist, dass diese dem Fremdvergleichsgrundsatz folgen. Ob vergleichbare

¹⁵³ VPR 2010, RZ 320.

¹⁵⁴ Vgl. OECD (2016), Onlinequelle [25.01.2017], RZ 37f.

Transaktionen tatsächlich stattfinden, bleibt aus der Perspektive des Fremdvergleichsgrundsatzes ohne Belang.¹⁵⁵ Der Nachweis von Verhandlungen innerhalb des Konzerns zur Preisfindung als Basis für Konzernverrechnungen reicht nicht aus, um die Fremdüblichkeit konzerninterner Geschäftsvorfälle darzulegen. In der Verrechnungspreispraxis ergibt sich bei der Ermittlung von Fremdvergleichsdaten eine Reihe möglicher Werte (Set of Comparables). Anders ausgedrückt liefert das Set of Comparables Ergebnisse innerhalb einer Bandbreite von Werten, die für den Tatbestand des angemessenen Fremdvergleichs zulässig sind.¹⁵⁶

Die Gründe für ein Set of Comparables (und dessen Bandbreite von möglichen Ergebnissen) können dadurch entstehen, dass unabhängige Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen unter vergleichbaren Bedingungen nicht zwangsläufig stets idente Preis festsetzen. Insoweit kann selbst bei vollständiger Vergleichbarkeit der Transaktionen eine Bandbreite von gleich zuverlässigen Ergebnissen vorliegen. Eine weitere Möglichkeit besteht darin, dass Daten über vollständig vergleichbare Geschäftsvorfälle fehlen, somit kann lediglich eine Annäherung an jene Bedingungen erzielt werden, die bei unabhängigen Unternehmen erzielt worden wären. Alle Fremdgeschäftsvorfälle, die einen verhältnismäßig gleichen Grad an Vergleichbarkeit aufweisen, wären somit als gleich zuverlässig einzustufen und in das Set of Comparables einzuordnen. In der praktischen Anwendung des Fremdvergleichs werden häufig Vergleichbarkeitsmängel verbleiben, die weder identifiziert noch qualifiziert werden können. Die mangelnde Qualität von Datenbanken und Benchmarkstudien lässt ebenfalls keine Alternative zur Integration mehrerer Fremdvergleichswerte zu. Soweit eine Mehrzahl an gleich zuverlässigen Fremdvergleichswerten verbleibt, erlaubt es der Fremdvergleichsgrundsatz alle diese Werte (set of comparables) als fremdüblich und angemessen anzusehen. Eine statistische Bandbreiteneinengung oder eine Mittelwert- bzw. Medianbildung der möglichen Ergebnisse von Werten, würde den Prinzipien des Fremdvergleichs widersprechen. Verbundene Unternehmen wären damit kategorisch schlechter gestellt als unabhängige Unternehmen und systematisch abgestraft (guilty by association).¹⁵⁷

Die Frage nach dem „richtigen“ Verrechnungspreis basiert auf keiner exakten Wissenschaft. Alle Beteiligten, sowohl Unternehmen und Betriebsprüfer müssen die Prinzipien des Fremdvergleichsgrundsatz mit besonderer Sorgfalt anwenden. Dementsprechend müssen angemessene Verrechnungspreise von Unternehmen gestaltet bzw. von Behörden geprüft werden.

¹⁵⁵ Vgl. ROSENBERGER (2017), S. 8.

¹⁵⁶ Vgl. ROSENBERGER (2017), S. 8f mit weiteren Nachweisen.

¹⁵⁷ Vgl. ROSENBERGER (2017), S. 9.

3.2.5 Betriebsinterner versus -externer Preisvergleich

Damit dem Fremdvergleichsgrundsatz durch einen Verrechnungspreis entsprochen wird, kann dessen Konformität durch betriebsinterne bzw. -externe Vergleichswerte und Informationsquellen erzielt werden.

Als Vergleichsgrundlage für einen betriebsinternen Fremdvergleich dienen Transaktionen, welche die zu betrachtende Geschäftseinheit mit unabhängigen Dritten (Marktteilnehmern) ausgeführt hat. Interne Vergleichswerte stehen möglicherweise in einer direkteren und engeren Beziehung zum geprüften Geschäftsvorfall. Betriebsinterne Fremdvergleichsdaten liefern tendenziell die zuverlässigsten Ergebnisse, weil sich die Funktions- und Risikoprofile für die vergleichbaren Transaktionen ähnlich sind, oder auf Basis von zur Verfügung stehenden Informationen Anpassungsrechnungen durchgeführt werden können. Eine betriebsinterne Analyse kann somit sowohl verlässlicher und vollständiger, als auch weniger kostenintensiv als das Erlagen von externen Vergleichswerte sein.¹⁵⁸

Beim betriebsexternen Fremdvergleich werden Daten fremder Dritter (Marktteilnehmer) herangezogen.¹⁵⁹ Der betriebsexterne Preisvergleich stellt somit auf Transaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen ab, an welchen kein verbundenes Unternehmen beteiligt ist.

Bei der praktischen Anwendung besteht oftmals nur die Möglichkeit auf betriebsexterne Daten zurückzugreifen, weil beispielsweise keine gruppeninternen vorliegen bzw. Transaktionen mit dritter Seite nicht vergleichbar sind. Eine Ermittlung von transaktionsbezogenen Vergleichswerten hängt vom jeweiligen Geschäftsvorfall ab. Dieser ist aus verschiedenen Parametern und Kennzahlen abzuleiten. In der Praxis werden externe Daten aus der Managementenerfahrung oder Branchen- und Finanzkennzahlen abgeleitet und diese dann den relevanten internen Daten gegenübergestellt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass korrespondierende konzerninterne Finanzkennzahlen für die jeweiligen gruppeninternen Geschäftsvorfälle entsprechend ermittelt werden müssen, wenn neben den gruppeninternen Geschäftsvorfällen noch weitere Geschäfte mit dritter Seite oder gruppenintern (z.B. andere Leistungen) erbracht werden.¹⁶⁰

¹⁵⁸ Vgl. OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 3.27f.

¹⁵⁹ Vgl. OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 3.29ff.

¹⁶⁰ DAMBÖCK/SEILER (2016), S. 59f.

3.2.6 Der direkte und indirekte Preisvergleich

Bei einem direkten Preisvergleich ist keine Anpassungsrechnung vorzunehmen. Dieser ist gegeben, wenn die zum Vergleich herangezogenen Geschäftsbeziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen in den wesentlichen Einzelheiten vergleichbar sind. Die wesentlichen Einheiten beziehen sich auf fünf Vergleichbarkeitsfaktoren (Vergleichbarkeit der Produkteigenschaften, Funktionen, Vertragsbedingungen, Marktgegebenheiten und Geschäftsstrategien). Der direkte Preisvergleich kommt dann zur Anwendung, wenn die Verhältnisse der zum Vergleich herangezogenen Transaktionen dem konzerninternen Geschäft entsprechen. Allenfalls identifizierte Unterschiede von untergeordneter Bedeutung dürfen den Vergleich nicht wesentlich beeinträchtigen.¹⁶¹

Wenn ein direkter Preisvergleich nicht möglich ist, weil keine derartigen Geschäfte zwischen dem Unternehmen und abhängigen Dritten oder nur zwischen unabhängigen Dritten vorliegen, können in einem begrenzten Rahmen ungleichartige Geschäfte (z.B. Preise für ähnliche Produkte) herangezogen werden. Der indirekte Preisvergleich ist nur unter den Voraussetzungen zulässig, dass der Einfluss der abweichenden Faktoren auf die Preisgestaltung im Vergleichsgeschäft eliminiert werden kann.¹⁶² Bei abweichenden Bedingungen des indirekten Vergleiches ist eine Anpassungsrechnung zulässig, sofern Unterschiede wertmäßig erfasst werden können.¹⁶³

3.2.7 Datenbankstudien

In der Praxis stehen Unternehmen häufig die notwendigen Daten für die Durchführung eines Fremdvergleichs von Transaktionen mit oder zwischen fremden Dritten nicht zur Verfügung, sodass die Unternehmer auf Datenbankrecherchen ausweichen müssen. Die Datenbanken können sowohl für die Festlegung und Planung von Verrechnungspreisen als auch für die Dokumentation und den Nachweis derselben gegenüber der Finanzverwaltung verwendet werden.¹⁶⁴ Der Schwerpunkt bei Datenbankabfragen liegt dabei auf Margenvergleichsanalysen. Das bedeutet, dass Datenbankstudien vor allem bei jenen Verrechnungspreismethoden eingesetzt werden, die den Fremdvergleich auf Basis von Margen durchführen.¹⁶⁵ Die VPR 2010 nehmen in RZ 3.20 lediglich auf die Nettoernditevergleiche Bezug, jedoch können Datenbankrecherchen ebenfalls für die Rohgewinnmargen bei der Wiederverkaufspreismethode

¹⁶¹ DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [31.01.2017], S. 49.

¹⁶² DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [31.01.2017], S. 50.

¹⁶³ OECD 2011, Onlinequelle [31.01.2017], RZ 1.40.

¹⁶⁴ VPR 2010, RZ 63.

¹⁶⁵ ROSAR (2012), S. 221f.

sowie bei der Bestimmung von fremdüblichen Kostenaufschlägen herangezogen werden.¹⁶⁶ Das Erfordernis der Vergleichbarkeit der Geschäftsvorfälle ist auch bei der Datenbankanalyse Grundvoraussetzung für die Anerkennung der so ermittelten Verrechnungspreise.¹⁶⁷ Sofern keine innere Fremdvergleichsmöglichkeit oder Zugriff auf direkte Fremdvergleichsdaten besteht, werden vorrangig für Lohnfertiger/Auftragsfertiger, Limited-Risk Distributors, Erbringer von Dienstleistungen sowie Kommissionäre/Handelsvertreter externe Fremdvergleiche mittels Datenbankrecherche durchgeführt.¹⁶⁸

Die verwendeten Datenbanken müssen gewisse Mindestanforderungen an die Qualität der Daten erfüllen, um für die Ermittlung von Verrechnungspreisen dienen zu können. Dazu zählen etwa Kenntnis über die Quellen der Daten, Umfang und Aufbau der Vergleichswerte, Qualität der Datensätze, Anzahl der erfassten Unternehmen, geografische Reichweite, Branchenausrichtung, Aktualität und Kosten der Datenbank.¹⁶⁹

Bei der Datenbankrecherche wird also nun versucht mittels Setzens von individuellen Filtern, Unternehmen zu finden, die dem Ausgangsunternehmen (Tested Party) weitgehend entsprechen, um anhand der gewonnenen Daten die Verrechnungspreise zu ermitteln und zu überprüfen. Der Ablauf der international standardisierten Datenbanksuche gliedert sich wie folgt:

1. Datenbankscreening

Bei der Datenbanksuche sind den zuständigen Behörden alle Informationen über die Suchparameter und verwendeten Datenbanken nachvollziehbar darzulegen. Folgende Suchschritte werden dabei meist durchgeführt:

- a) Auswahl der Datenbank¹⁷⁰ – Angabe/Dokumentation von Name, Anbieter, Medium., Version, Art und Kriterien der Aufnahme von Unternehmensdaten, Gliederung der Gewinn-/Verlustrechnung und Bilanz, etc.
- b) Geographische Reichweite der Datenbank – geografische Spezialitäten, die sich auf Marktbedingungen und Risiken auswirken können, können so berücksichtigt werden.
- c) Industrie-/Branchencode und Schlüsselwörter – sachliche Unterschiede, die sich auf Marktbedingungen und Risiken auswirken, werden anhand von Industriecodes (z.B.

¹⁶⁶ DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), Onlinequelle [31.01.2017], S. 369f; ROSAR (2012), S. 221ff.

¹⁶⁷ Vgl. die fünf ausdrücklich genannten Vergleichsmerkmale, OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 1.36.

¹⁶⁸ ausführlich ROSAR (2012), S. 223f.

¹⁶⁹ OECD (2011), Onlinequelle [31.01.2017], RZ 3.30-3.34; ausführlich ROSAR (2012), S. 224f.

¹⁷⁰ Z.B. AMADEUS (Europa), DAFNE (D/Ö), FAME (UK), CompuStat North America (USA), ORBIS (weltweit), OneSource (weltweit), vgl. ROSAR (2012), S. 225f.

NACE-Codes als europäisches Klassifizierungssystem, US-SIC/ISIC oder US NAICS als amerikanische Schemata).

- d) Schlüsselwörter suchen – Ausschluss oder Einbeziehung von Unternehmen über die Definition von Schlüsselwörtern.
- e) Unabhängigkeit der Vergleichsunternehmen – für die Zulässigkeit des Fremdvergleichs ist die Unabhängigkeit der Vergleichsunternehmen wichtig – dies kann über z.B. die Eigentumsverhältnisse eruiert werden.
- f) Ausschluss von Start-ups – meist aufgrund hoher Gründungskosten, Anfangsverlusten etc. nicht für Vergleich geeignet.
- g) Filtern nach Gründungsdatum und aktiver Betätigung.
- h) Zeitraum für Fremdvergleich, Finanzdatenverfügbarkeit – Zeitraum für die Analyse wird meist über mehrere Jahre gewählt zwecks Datenkontinuität, ebenso werden Unternehmen mangels Verfügbarkeit von Finanzdaten für die Vergleichsanalysen ausgeschlossen.

2. Quantitatives Screening

Dieser Schritt dient der nochmaligen Selektion von Daten. Das quantitative Screening kann auf verschiedene Arten durchgeführt werden:

- a) Bestimmung eines Cut-off-Wertes – wenn die Tested Party über eine bestimmte Kennzahl nicht verfügt und über diese Vergleichsunternehmen ausschließt.
- b) Festlegung einer Bandbreite an Werten – wenn die Tested Party eine Bandbreite zu einer bestimmten Kennzahl bestimmt, um eine höhere Vergleichbarkeit zu erhalten.
- c) Ausscheiden von Verlustbetrieben, wenn die Ursache für die Verluste die Vergleichbarkeit ausschließt.

3. Qualitatives Screening

Der wichtigste Schritt der Datenbankrecherche ist gleichzeitig der am wenigsten konkrete. Ausgangspunkt ist das Ergebnis des quantitativen Screenings, welches durch weitere Ausschlüsse (z.B. durch Internetrecherche, Interviews etc.) oder Adaptierungen (z.B. bei unterschiedlicher Kapitalausstattung) zu einem repräsentativen Set an Vergleichsunternehmen führen soll. Da es kaum wahrscheinlich ist ein oder gar mehrere Unternehmen zu eruiern, das zu 100% mit der Tested Party ident ist, wird auf das international anerkannte Konzept der interquartilen Bandbreite zurückgegriffen.¹⁷¹ Hierbei werden die Werte in Quartale eingeteilt und eine Bandbreite für die Vergleichswerte durch Streichung der größten und kleinsten Werte zu je 25% geschaffen. Über die mindestens erforderliche Anzahl an Vergleichsunternehmen für die

¹⁷¹ Vgl. OECD (2011), Onlinequelle [01.03.2017], RZ 3.57; MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2014), S. 257; ausführlich ROSAR (2012), S. 242f.

Ermittlung der Verrechnungspreise wird seitens der OECD keine eindeutige Aussage getroffen; es wird lediglich festgestellt, dass eine hohe Anzahl an Vergleichsunternehmen den Mangel an Vergleichbarkeit mit der Tested Party nicht kompensieren kann.¹⁷²

Abschließend ist zu bemerken, dass bei Anwendung von Datenbankrecherchen zum Beweis der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen der zuständigen Steuerbehörde sämtliche Informationen bezüglich des gewählten Suchprozesses und den einzelnen Schritten offenzulegen ist, sodass diese bei Bedarf den Prozess überprüfen und nachvollziehen kann.¹⁷³

3.2.8 Der Benefits Test bei unternehmensgruppeninternen Dienstleistungen

Eine Nichtanerkennung konzerninterner Dienstleistungen, dem Grunde oder der Höhe nach, durch die Steuerbehörden nimmt zu. Gruppeninterne Verrechnungen im Rahmen von konzerninternen Dienstleistungen in Form von Konzernumlagen, Management Fees oder ähnlichen sonstigen Dienstleistungsverrechnungen können sich als problematisch erweisen. Steuerexperten der OECD stufen Management Fees und Konzernumlagen als risikobehaftete Zahlungsströme ein, welche als Instrument für Gewinnverlagerungen genutzt werden. Für gruppeninterne Dienstleistungen wird gemäß OECD-Verrechnungspreisrichtlinien der Benefits Test aus Sicht des Leistungsempfängers vorgeschlagen, welcher (in Stufe 1 dem Grunde nach, bzw. in Stufe 2 der Höhe nach) auf Angemessenheit prüft.¹⁷⁴

In der ersten Stufe des Benefits Tests erfolgt die Prüfung, ob gruppeninterne Dienstleistungen dem Grunde nach tatsächlich erbracht wurden. Zur Kennzeichnung und zur Klassifizierung der unternehmensgruppenintern ausgetauschten Dienstleistung wird eine Zweiteilung in gesellschafts- und schuldrechtliche Dienstleistungsbeziehung vorgenommen. Die OECD Leilinen unterscheiden zwischen

- nicht verrechenbaren Tätigkeiten, welche die Muttergesellschaft in ihrer Eigenheit als Gesellschafterin erbringt (Shareholder Activity),
- verrechenbaren Tätigkeiten, die eindeutig zum Vorteil eines oder mehrerer eigenständiger Geschäftseinheiten innerhalb eines Konzernverbundes erbracht werden.¹⁷⁵

¹⁷² Der „APA Study Guide“ der amerikanischen Steuerbehörde führt aus, dass 13 oder mehr Vergleichsunternehmen kein Unsicherheitsgefühl auslösen, 8 Vergleichsunternehmen eine gewisse Unsicherheit verursachen und weniger als 4 eine größere Unsicherheit begründen; ROSAR (2012), S. 241.

¹⁷³ VPR 2010, RZ 320.

¹⁷⁴ Vgl. STEINER (2017), S. 11.

¹⁷⁵ BAUMHOFF (2014 b), RZ 6.103.

Der Benefits Test der Phase 1 (dem Grunde nach) wird aus der Perspektive des Dienstleistungsempfängers durchgeführt. Unter Anwendung von Fremdvergleichsbedingungen wird vom Empfänger nur dann eine Vergütung erfolgen, wenn dieser einen Vorteil aus der Leistung erhält. Folglich werden unternehmensgruppeninterne Dienstleistungen von Steuerbehörden nur anerkannt, wenn diese für die jeweilige Geschäftseinheit einen eindeutigen Vorteil mit sich bringen. Eine Abgrenzung zwischen verrechenbaren und nicht verrechenbaren Kosten lässt sich grafisch in drei Schritten darstellen.

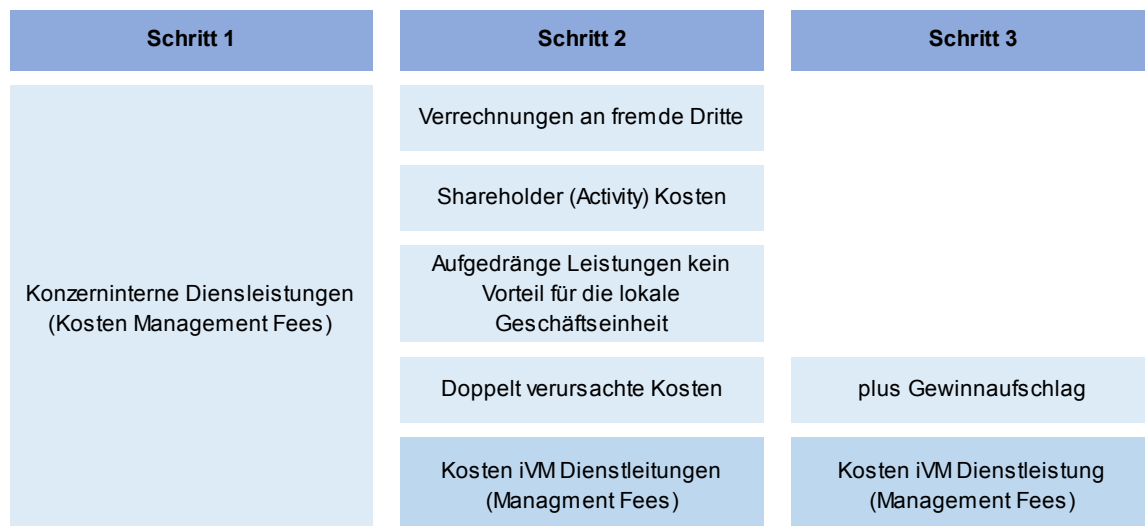


Abbildung 11: Abgrenzung zwischen verrechenbaren und nicht verrechenbaren Kosten
Quelle: STEINER (2017), S. 12.

In Phase 2 des Benefits Tests werden Konzerndienstleistungen der Höhe nach geprüft. Die Frage, ob die Höhe der konzerninternen Verrechnung steuerlich mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang steht, liegt hierbei im Fokus.¹⁷⁶ Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinie schlägt für die Prüfung des fremdkonformen Preises konzerninterner Dienstleistungen grundsätzlich einen direkten und einen indirekten Preisvergleich vor, wobei der direkte bevorzugt wird.¹⁷⁷

Es bestehen in vielen Staaten weitere Anforderungen um konzerninterne Dienstleistungen zu belegen, wie beispielsweise

- eine Vorlage einer schriftlichen Dienstleistungsvereinbarung

¹⁷⁶ Kapitel 3.2.4.

¹⁷⁷ Vgl. Kapitel 3.2.6.

- ein Dokument (act of acceptance of works and/or services), welches von beiden Vertragsparteien unterfertigt sein muss und bestätigt, dass die in der Vereinbarung aufgelisteten Dienstleistungen vom Erbringer erbracht und vom Empfänger akzeptiert werden
- eine Kalkulation der Dienstleistungsverrechnung auf Basis des lokalen GAAP oder IFRS
- die Vorlage einer Benchmarkstudie, um die Fremdüblichkeit des Gewinnaufschlags zu belegen

Die Verrechnung erfolgt in der Praxis meist auf Basis der Kostenaufschlagsmethode (Cost Plus Method).¹⁷⁸ Das bedeutet das die internen Dienstleistungen anhand angefallener Kosten zuzüglich eines Gewinnaufschlages verrechnet werden.

3.3 Die Finanzinformation des Local File

Dem § 10 VPDG-DV ist zu entnehmen, welche Dokumentationspflichten der Teilbereich der Finanzinformationen erfüllen muss. Dieser umfasst gemäß § 10 Z 1 VPDG-DV die Beilage eines geprüften Jahresabschlusses, der im Rahmen der jährlichen Rechnungslegung der Geschäftseinheit für das betreffende Veranlagungsjahr erstellt worden ist. Liegt dem Unternehmen kein geprüfter Jahresabschluss vorliegt, weil keine Prüfungspflicht nach lokalem GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) gegeben ist oder keine freiwillige Prüfung erfolgt, ist ein ungeprüfter Jahresabschluss beizulegen. Die Beilage einer Kopie des Jahresabschlusses reicht aus. Im § 10 Z 2 VPDG-DV wird gefordert, dass Informationen und ein Aufteilungsschlüssel bereitgestellt werden muss, wie die bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendeten Finanzdaten mit dem Jahresabschluss verknüpft werden können. Abschließend müssen Übersichtstabellen über die verwendeten Vergleichsgrößen und Quellen bereitgestellt werden. (§ 10 Z 3 VPDG-DV).

Bezüglich der gesetzlichen Anforderung herrscht bei den facheinschlägigen Experten bzw. der Literatur Unklarheit. Es wird vermutet, dass mit den geforderten Informationen eine Überprüfung ermöglicht werden soll, ob der ermittelte Verrechnungspreis tatsächlich angewendet wurde und sich somit in der Buchhaltung bzw. dem Jahresabschluss wiederfindet.¹⁷⁹ Die Steuerberatungskanzlei Prokesch & Prokesch hat die Meinung, dass bezüglich der Verknüpfung des Jahresabschlusses jene einschlägigen Finanzdaten bereitgestellt werden müssen, die in der Angemessenheitsanalyse verwendet werde. Entsprechenden Quellen sind anzugeben. Im Beispiel einer Datenbankstudie handelt es sich um die Ergebnisse (z.B. EBIT-Margen) der

¹⁷⁸ Vgl. STEINER (2017), S. 12.

¹⁷⁹ SCHROTTMEYER (2016), S. 30.

vergleichbaren unabhängigen Unternehmen. Die VPDG-DV sieht vor, dass das Local File Informationen und einen Aufteilungsschlüssel beinhaltet, aus denen die Verknüpfung zwischen den bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendeten Finanzdaten und dem Jahresabschluss hervorgeht. Die von der § 10 Z 2 und Z 3 VPDG-DV geforderte Verknüpfung zwischen unternehmensrechtlichem Ergebnis und steuerlichen Verrechnungspreisen, könnte bei konzerninternen Transaktionen eines Unternehmens genaue Analysen sowie die Verwendung von segmentierten Zahlen (dazugehörige Aufwendungen und Erträge pro Transaktion) notwendig machen.¹⁸⁰

¹⁸⁰ Prokesch & Prokesch (2017), Onlinequelle [23.03.2017], S. 1f.

4 Erstdokumentation und Umsetzung der Sachverhaltsdokumentation beim Kooperationsunternehmen

In den vorangegangenen Kapiteln wurde die Thematik der Transferpreisdokumentation aus dem theoretischen Blickwinkel betrachtet. Es wurden die rechtlichen Grundlagen und Anforderungen an die (Haupt-) Bestandteile des Local File erläutert, sowie eine Übersicht über die gesetzlich anerkannten Verrechnungspreismethoden gegeben. Der theoretischen Einführung folgend, setzt sich der vorliegende praktische Abschnitt mit den Dokumentationspflichten beim nationalen Kooperationsunternehmen SES-imagotag GmbH auseinander. In den vorangegangenen Kalenderjahren wurden Verrechnungen innerhalb des Konzernverbundes weder vom zu betrachtenden Unternehmen, noch vom Konzern selbst dokumentiert. Es wird im Folgenden über die erforderliche Darstellung der beizubringenden Informationen und Daten Auskunft erteilt. Der Praxisteil, welcher der Logik aus dem theoretischen Aufbau des Kapitels 3 folgt, orientiert sich dabei an den Leitlinien der OECD, die ein genaues Rahmenwerk für die Erstellung des Local File bieten. Das nationale Gesetz verweist im § 7 VPDG iVm §§ 8-10 VPDG-DV weitgehend auf die Leitlinien der OECD. Dabei handelt es sich um eine Mindestgliederung bzw. -inhalte. Die einzelnen Kriterien zur Erfüllung der Dokumentationspflicht gemäß VPDG, werden punktuell erarbeitet und um eine Checkliste¹⁸¹ erweitert, welche zur besseren Übersichtlichkeit der Informationen, Daten und Inhalte beitragen soll. Für die Erstellung der Dokumentation bei der SES-imagotag GmbH wird der Mindestinhalt verfeinert und teilweise ergänzt. Gemäß gängiger Fachliteratur ist diese Vorgangsweise zu empfehlen und soll die Notwendigkeit konzerninterner Transferpreise bei den zu prüfenden Unternehmen unterstreichen.

Eine vollständige Erstellung des Local File ist zum Zeitpunkt der Ausführung der vorliegenden Masterarbeit weder möglich noch vom Kooperationspartner gefordert. Im Praxisteil werden die vom Kooperationsunternehmen gelieferten Daten und Informationen verarbeitet. Dieser dient in Folgejahren als Hilfe und Vorlage für die Ausübung der Verrechnungspreisdokumentationspflicht gemäß nationaler Gesetzgebung. Fehlende Daten zu einzelnen Abschnitten werden insoweit beschreibend ausgeführt, dass die SES-imagotag GmbH dadurch die notwendige Kenntnis erlangt, welche Informationen, Prozesse, oder Kennzahlen für die finale Erstellung der Dokumentation (insbesondere des Local File) erbracht werden müssen. Insofern kann dieser Abschnitt iVm mit dem praktischen Output (der Konzeption des Local File) zusätzlich als Leitfaden zur Erstellung einer gesetzeskonformen Dokumentation verstanden werden, anhand dessen das Kooperationsunternehmen seiner Dokumentationspflicht zukünftig nachkommen kann. Der

¹⁸¹ S. Anhang 1.

Praxisteil dient ebenfalls als Basis für die Vorlage zur Erstellung der nationalen Transferpreis-Dokumentationspflicht gemäß VPDG beim Kooperationsunternehmen. Die Vorlage wird in englischer Sprache abgefasst und liegt der Masterarbeit bei.¹⁸²

Die vom Verfasser selbstentwickelten Abbildungen und Tabellen im Praxisteil sind größtenteils in englischer Sprache verfasst. Der Grund dafür ist, dass einerseits die Kommunikation innerhalb des SES-imagotag Konzerns auf Englisch erfolgt und andererseits, die englische Sprache in der Transferpreisdokumentation gemäß nationaler Gesetzgebung gestattet und teilweise sogar verpflichtend ist. In den Erläuterungen der einzelnen Abbildungen und Tabellen werden Ausdrücke jedoch meist in deutscher Sprache verwendet. Zur besseren Übersicht und Verständlichkeit ist der englische Begriff im jeweiligen Klammersausdruck ergänzt.

Im vorliegenden Kapitel wird die Dokumentationspflicht für das Kooperationsunternehmen in Form des Local File bestätigt. Die Frage nach dem Zeitpunkt der (Erst-) Dokumentation gemäß VPDG wird geprüft und in weiterer Folge geklärt. Das Kapitel befasst sich mit der Frage, welche unternehmensspezifischen Informationen bzw. Daten von Kooperationsunternehmen, in Bezug auf die Sachverhaltsdokumentation bereitzustellen sind.

4.1 Prüfung der gesetzlichen Anwendbarkeit, Umfang und Zeitpunkt der Erstdokumentation

In den Anwendungsbereich des VPDG fallen österreichische Geschäftseinheiten, die ein Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe sind. Beim Kooperationsunternehmen SES-imagotag GmbH muss einleitend geprüft werden, ob die Gesellschaft grundsätzlich dem Anwendungsbereich des VPDG unterliegt. Ergänzend dazu ist der Umfang (bzw. die Form) der Dokumentation zu prüfen. Der Zeitpunkt einer etwaigen erstmaligen Dokumentationspflicht wird im Folgenden anhand von Unternehmenskennzahlen ermittelt.

4.1.1 Prüfung der gesetzlichen Anwendbarkeit und Dokumentationsumfang

Die SES-imagotag GmbH, vormals imagotag GmbH - die Umbenennung erfolgte im Dezember des vorigen Jahres - ist der Form nach eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), im Sinne des Unternehmens- und Steuerrechts eine Kapitalgesellschaft bzw. eine juristische Person des privaten Rechts.¹⁸³ Das Kooperationsunternehmen ist in Graz ansässig und betreibt dort

¹⁸² S. Anhang 3.

¹⁸³ Begriffsdefinitionen vgl. § 1 KStG bzw. Verpflichtung zur Rechnungslegung gemäß § 189 ff UGB Drittes Buch iVm § 221 ff UGB Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften.

ihren Hauptstandort. Dieser befindet sich im Gebiet des Inlands und ist der Ort der geschäftlichen Oberleitung. Dieser Umstand erfüllt den Tatbestand der Ansässigkeit im Inland. Bis zum Jahr 2014 trat die Gesellschaft als selbständiger (konzernunabhängiger) Marktteilnehmer in Erscheinung. Im selben Jahr wurden von der französischen Gesellschaft SES SA (Store Electronic Systems SA) Anteile am Kooperationsunternehmen erworben. Zu diesem Zeitpunkt belief sich das Beteiligungsverhältnis aus Sicht der SES SA auf 76,9% (ab dem Jahr 2016: 100%). Dies hat zur Folge, dass die Konzerndefinition allenfalls seit 2014 erfüllt ist.¹⁸⁴ Die Definition des Konzerns iSd § 2 Z 1 VPDG ist weitgehend ident mit dem des heimischen AktG bzw. GmbHG und wird mit dem Begriff der Unternehmensgruppe bestimmt. Der Aspekt, dass die Geschäftseinheiten der SES Unternehmensgruppe steuerlich in unterschiedlichen Staaten oder Gebieten ansässig sind, erfüllt die Begriffsdefinition einer multinationalen Unternehmensgruppe des § 2 Z 1 VPDG.

Die SES-imagotag GmbH ist eine Geschäftseinheit gem. § 2 Z 2 a VPDG-DV. Es handelt sich beim Unternehmen um einen eigenständigen Geschäftsbereich einer multinationalen Unternehmensgruppe, dem SES-imagotag Konzern, der für Rechnungslegungszwecke in den konsolidierten Abschluss der Gruppe einbezogen wird. Der Kooperationspartner wird im Jahresabschluss des Konzerns aufgrund des beherrschenden Einflusses durch das Mutterunternehmen vollkonsolidiert.

Das Mutterunternehmen SES-imagotag SA (Frankreich) wird im VPDG mit dem Begriff der obersten Muttergesellschaft (§ 3 Z 3 VPDG-DV) definiert. Der beherrschende Einfluss, welcher allenfalls durch das Beteiligungsverhältnis von 100% impliziert wird, fordert den Umstand der Vollkonsolidierung der SES-imagotag GmbH (Österreich) im Konzernabschluss der SES-imagotag Unternehmensgruppe. Die Ausnahme aus Sicht der Unternehmensgruppe in Bezug auf eine Befreiung der Verrechnungspreisdokumentationspflicht durch die Form der Einzeilenkonsolidierung (Equitykonsolidierung), ist nicht anwendbar.¹⁸⁵

Das VPDG sieht in § 3 Abs 2 bezogen auf den Umfang der Dokumentation vor, dass die in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe ein Master File gem. § 6 VPDG bzw. ein Local File gem. § 7 VPDG zu erstellen hat. Das Kooperationsunternehmen ist somit bei Überschreiten der vermerkten Umsatzgrenzen im VPDG grundsätzlich dazu verpflichtet, die Dokumentation in genanntem Umfang zu erstellen. Der Begriff der Erstellung sei irreführend, da vielfach bei ausländischen Gruppen das Master File sinnvollerweise im Ausland erstellt werden wird. Insoweit sollte sich die Verpflichtung zur

¹⁸⁴ S. hierzu die Konzerndefinition in § 15 AktG bzw. § 115 GmbHG.

¹⁸⁵ Vgl. zur Einzeilenkonsolidierung Kapitel 2.3.1.

Erstellung des Master File im Gesetzestext auf die Vorlage der Dokumentation beschränken.¹⁸⁶ „Der Begriff des ‚Erstellens‘ ist so zu verstehen, dass die Dokumentation oder Teile davon, die bereits von einer anderen Konzerneinheit erstellt wurden und der betroffenen Konzerneinheit zur Verfügung stehen, nicht noch einmal erstellt werden müssen.“¹⁸⁷ Der Umstand, dass der SES-imagotag Konzern seinen Hauptsitz in Frankreich innehat, kann für das heimische Kooperationsunternehmen in Bezug auf den Umfang der geforderten Dokumentation eine Erleichterung bedeuten. Frankreich hat ebenso wie Österreich am 27.01.2016 das multilaterale Übereinkommen über den Austausch länderbezogener Berichte unterzeichnet, und hat sich somit ebenfalls zum BEPS-Projekt der OECD, Aktionspunkt 13 „Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung“ bekannt.¹⁸⁸ Gemäß EU-TPD soll die multinationalen Unternehmensgruppe neben der Erstellung des CbCR, ebenso die Erstellung des Master File für alle verbundenen Unternehmen durchführen, die an konzerninternen Transaktionen mit Unternehmen in der EU beteiligt sind, und für welche die Verrechnungspreisvorschriften gelten.¹⁸⁹ Die Übernahme und Erfüllung der genannten Dokumentationspflichten, insbesondere in Bezug auf das Master File durch die oberste Muttergesellschaft in Frankreich scheint, vor dem Hintergrund des umfassenden Gesamteinblicks in die Unternehmensgruppe allenfalls logisch und wurde dem Kooperationsunternehmen von der Konzernleitung bestätigt. Die oberste Muttergesellschaft des Konzerns muss ohnehin bei Überschreiten der (in Frankreich) gültigen Umsatzgrenzen - neben dem CbCR - das Master File der SES Unternehmensgruppe erstellen.

Das heimische Kooperationsunternehmen hat idZ zu berücksichtigen, dass bei Überschreiten der im nationalen VPDG verankerten jährlichen Umsatzgrenzen und auf Verlangen der heimischen Behörden, sämtliche Bestandteile der Verrechnungspreisdokumentation beizubringen sind. Dies bedeutet, dass das Local File und die vom französischen Mutterunternehmen erstellte Dokumentation (Masterfile plus ggf. der CbCR) fristgerecht, in englischer Sprache zu übermitteln sind. Das Kooperationsunternehmen hat dafür Sorge zu tragen, das Master File dafür rechtzeitig vom französischen Mutterkonzern zu erhalten.

Für die Prüfung der Anwendbarkeit des VPDG kann dem heimischen Kooperationsunternehmen SES-imagotag GmbH bestätigt werden, dass die gesetzlichen Tatbestände erfüllt sind. Das Kooperationsunternehmen ist als eine in Österreich ansässige, eigenständige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe grundsätzlich dazu verpflichtet, eine Dokumentation

¹⁸⁶ Vgl. FUCHS/STEINER (2016), S. 340; TRENKWALDER/ KLEMENT (2016), Onlinequelle [31.01.2017], S. 6f.

¹⁸⁷ Vgl. Kapitel 2.3.4.

¹⁸⁸ Vgl. zum G20-Beschluss Kapitel 2.1.

¹⁸⁹ Vgl. EU TPD, RZ 11.

im Umfang eines Master- und Local File iSd VPDG zu erstellen bzw. vorzulegen. Den länderbezogenen Bericht (CbCR) hat die oberste Muttergesellschaft SES-imagotag SA aus Frankreich zu erstellen.

4.1.2 Prüfung des Zeitpunktes der Erstdokumentation

In § 3 VPDG sind die Umsatzgrenzen geregelt, welche für die Erstellung der Dokumentation den Ausschlag geben. Die Erfüllung dieser Kriterien ist anhand der jährlichen Umsatzzahlen des Kooperationspartners seit der Eingliederung der Geschäftseinheit in die multinationale Unternehmensgruppe SES-imagotag zu prüfen.¹⁹⁰

Seit der Übernahme der heimischen imagotag GmbH durch das französische Unternehmen SES SA im Jahr 2014, gilt diese strategische Partnerschaft per definitionem als Konzern bzw. multinationale Unternehmensgruppe (SES-imagotag). Die jährlichen Umsätze der heimischen Geschäftseinheit SES-imagotag GmbH betragen (in Tausend Euro (TEUR) bzw. in Millionen Euro (Mio. EUR)):

- für das Geschäftsjahr 2014, das Jahr Übernahme durch SES SA und Begründung der multinationalen SA-imagotag Unternehmensgruppe:
6,600 TEUR, bzw. 6,6 Mio. EUR
- für das Geschäftsjahr 2015:
44.600 TEUR, bzw. 44,6 Mio. EUR
- für das Geschäftsjahr 2016:
100.200 TEUR, bzw. 100,2 Mio. EUR
- für das Geschäftsjahr 2017 lautet der Prognosewert:
107.000 TEUR, bzw. 107,0 Mio. EUR

Die jährlichen konsolidierten Umsätze der multinationalen SES-imagotag Unternehmensgruppe betragen (in TUEUR bzw. in Mio. EUR):

- für das Geschäftsjahr 2014, das Jahr Übernahme der heimischen imagotag GmbH und Begründung der multinationalen SA-imagotag Unternehmensgruppe:
81.200 TEUR, bzw. 81,2 Mio. EUR
- für das Geschäftsjahr 2015:
111.200 TEUR, bzw. 111,2 Mio. EUR

¹⁹⁰ Vgl. Kapitel 2.3.2.

- für das Geschäftsjahr 2016:
170.000 TEUR, bzw. 170 Mio. EUR
- für das Geschäftsjahr 2017 lautet der Prognosewert
200.000 TEUR, bzw. 200 Mio. EUR

Eine multinationale Unternehmensgruppe hat die Verpflichtung gem. § 3 Abs 1 VPDG einen länderbezogenen Bericht (CbCR) zu erstellen. Das bedeutet aus Sicht des Kooperationsunternehmens, dass die in Frankreich ansässige oberste Muttergesellschaft diese Aufgabe wahrzunehmen hat. Die französische SES-imagtoag hat als multinationale Unternehmensgruppe ein CbCR zu erstellen, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr gemäß konsolidiertem Abschluss mindestens 750 Millionen Euro beträgt. Dieser gesetzliche Tatbestand ist bis zum Wirtschaftsjahr 2016 nicht erfüllt. Im Jahr 2017 wird dieser Schwellenwert gemäß prognostiziertem jährlichem Umsatz ebenfalls nicht erreicht werden. Mit der Verpflichtung zur Erstellung des CbCR ist somit frühestens im Jahr 2019 (für das vorangegangene Wirtschaftsjahr) bei erstmaliger Überschreitung des Schwellenwertes zu rechnen.

Beim nationalen Kooperationsunternehmen in der Position einer Geschäftseinheit einer in Frankreich ansässigen multinationalen Unternehmensgruppe entfällt, die Dokumentationspflicht in Bezug auf den CbCR gänzlich.

Eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe hat gem. § 3 Abs 2 VPDG die Verpflichtung ein Master File sowie ein Local File zu erstellen, wenn die Umsatzerlöse in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren den Betrag von 50 Millionen Euro überschritten haben. Das österreichische Kooperationsunternehmen hat den Schwellenwert im Wirtschaftsjahr 2016 überschritten. Die prognostizierten Umsatzerlöse für das folgende Jahr liegen ebenfalls deutlich über dem gesetzlichen Schwellenwert. Für nachfolgende Wirtschaftsjahre wird weiterhin ein kontinuierlicher, deutlicher Anstieg der Umsätze erwartet. Der Entfall der Pflicht zur Dokumentation, dann wenn die Umsatzerlöse die maßgeblichen Beträge in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren nicht mehr überschreiten, wird von der Unternehmensleitung als unwahrscheinlich angesehen. Der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs 3 VPDG ist ebenfalls aufgrund der Überschreitung des Schwellenwertes ab 2016 nicht anzuwenden.

Die beiden Files sind ab dem Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung zur KöSt dem zuständigen österreichischen Finanzamt auf dessen Ersuchen innerhalb von 30 Tagen zu übermitteln (§ 8 Abs 2 VPDG). Daraus kann die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Dokumentation

allenfalls erst nach der abgegebenen Steuererklärung ergeht. Mit der Erstellung könnte daher erst bei Einlangen eines Übermittlungsgesuchs begonnen werden, jedoch wird im Regelfall von dieser Vorgangsweise abgeraten. Die reine Informationsbeschaffung und -aufarbeitung würde bereits die 30-tägige Frist überschreiten. Daher ergeht die Empfehlung eine zeitnahe und somit jährliche Erstellung des Master- und Local File zu implementieren.¹⁹¹ Die Übermittlung erfolgt im Regelfall im Wege von FinanzOnline. Eine Verpflichtung zur Übermittlung der beiden Files auf elektronischem Wege mittels FinanzOnline, ist weder im VPDG noch in der dazugehörigen DV explizit gefordert.

Die Dokumentation der konzerninternen Verrechnungspreise in Form des Master- und des Local File ist aufgrund der Unternehmenskennzahlen erstmalig für das Wirtschaftsjahr 2017 zu erstellen und im Jahr 2018 an die heimischen Behörden, unter Einhaltung der gesetzlichen Fristen von 30 Tagen, zu übermitteln. Dem Kooperationsunternehmen wird empfohlen, die Dokumentation des Local File aufgrund umfassender Informationsbeschaffungs- und -ausarbeitungspflichten zeitnah und jährlich zu erstellen. Im Fall des Master File ist darauf zu achten, dieses zeitgerecht vom SES-imagotag Konzern zu erhalten.

4.1.3 Zusammenfassung der Prüfungserkenntnisse

Das heimische Kooperationsunternehmen unterliegt der Anwendung des VPDG. Daraus folgend hat die SES-imagotag GmbH erstmalig für das Wirtschaftsjahr 2017 die Verpflichtung zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation gemäß VPDG. Die Dokumentation umfasst das Local File und das Master File. Ersteres muss von der SES-imagotag GmbH erstellt werden. Eine zeitnahe bzw. jährliche Erstellung des Local File durch das Kooperationsunternehmen wird angeraten. Ebenfalls sollte das Kooperationsunternehmen vom SES-Konzern den Erhalt des Master File zeitgerecht einfordern. Das Master File, welches der SES-imagotag Konzern verfassen kann, muss den heimischen Behörden allenfalls vorgelegt werden. Bei Nichtbereitstellung durch den Konzern muss das Master File von der nationalen Geschäftseinheit zusätzlich erstellt und danach übermittelt werden. Beide Files müssen nach Aufforderung des zuständigen österreichischen Finanzamtes binnen 30 Tagen vorgelegt werden.

4.2 Die Umsetzung der Sachverhaltsdokumentation des Local File

Die SES-imagotag GmbH hat in Bezug auf die Dokumentation von Verrechnungspreisen die (Haupt-) Aufgabe das Local File zu erstellen. Das File soll Informationen über den

¹⁹¹ SCHROTTMEYER/STRAUSS (2017), S. 17.

Kooperationspartner für die nationalen Behörden bereitstellen und einen Überblick über die spezifischen Geschäftsvorfälle mit anderen Geschäftseinheiten des SES-imagotag Konzerns bieten.¹⁹²

Der erste der drei zentralen Punkte des Inhalts (Sachverhalts-, Angemessenheitsdokumentation und der Finanzinformationen) eines Local File ist es, dem Kooperationspartner ein Regelwerk für die Erstellung und Form der Sachverhaltsdokumentation bereitzustellen. Der jeweilige Inhalt soll hierzu mit Echtdateien aus vergangenen Geschäftsjahren - soweit bereitgestellt - eine bessere Veranschaulichung bieten. Die Sachverhaltsdokumentation in Form der Beschreibung des heimischen Unternehmens umfasst Informationen zur Managementstruktur und zur Geschäftstätigkeit und -strategie beim Kooperationsunternehmen. Ergänzt wird die Sachverhaltsdokumentation in einem letzten Schritt um die Auflistung der wesentlichen Mitbewerber.

4.2.1 Die Managementstruktur gemäß § 8 Z 1 VPDG-DV

Die VPDG-DV fordert die Beschreibung der Managementstruktur, ein Organigramm und eine Erklärung der Personen, an welche die inländische Geschäftseinheit berichtet, sowie der Staaten oder Gebiete, in denen diese Personen ansässig sind. Die Fachliteratur erläutert die gesetzliche Anforderung dahingehend, dass für die dafür notwendige Dokumentationspflicht mindestens durch ein kommentiertes Organigramm inklusive Berichtsstruktur der lokalen Einheit zu enthalten hat.¹⁹³

Das Management der SES-imagotag GmbH setzt sich mit Stand 31.12.2016 aus drei Geschäftsführern und einem Prokuristen zusammen:

Name	Rolle
Thierry Gadou	Handelsrechtlicher Geschäftsführer Hauptgeschäftsführer (CEO)
Michael Moosburger	Handelsrechtlicher Geschäftsführer Geschäftsführer Vertrieb (CEO/CSO Sales)
Andreas Rössl	Handelsrechtlicher Geschäftsführer Technischer Geschäftsführer (CEO/CTO/COO Operations)

¹⁹² Vgl. Kapitel 3.1.

¹⁹³ SCHROTTMEYER (2016), S. 30.

Christian Weißensteiner	Prokurist Kaufmännischer Leiter (EVP Executive Vice President)
-------------------------	---

Tabelle 10: Management der SES-imagotag Graz, Stand 31.12.2016
Quelle: eigene Darstellung.

Die Eigentümerin bzw. Gesellschafterin ist die französische SES-imagotag SA mit einem Anteilsverhältnis von 100% am Kooperationsunternehmen.

Das zur Dokumentationserstellung geforderte und kommentierte Organigramm der Aufbauorganisation war zum Zeitpunkt der Erstellung der vorliegenden Arbeit beim Kooperationsunternehmen nicht vorhanden. Der Verfasser der Arbeit wurde von der Geschäftsleitung beauftragt, anhand einer vorgelegten Kostenstellenstruktur des Unternehmens ein Organigramm der Organisation zu entwerfen. Die Anforderung an das Organigramm war es, weitestgehend Bezug auf die Ablauforganisation einzelner Unternehmensbereiche zu nehmen bzw. der Erzielung der Wertschöpfung beim Kooperationspartner zu folgen. Ergänzend, vorrangig um die Dokumentationspflichten eines kommentierten Organigramms zu erfüllen, sollten nicht nur die Stellen abgebildet werden, sondern diese um die Namen der Manager bzw. der Kostenstellenverantwortlichen erweitert werden.

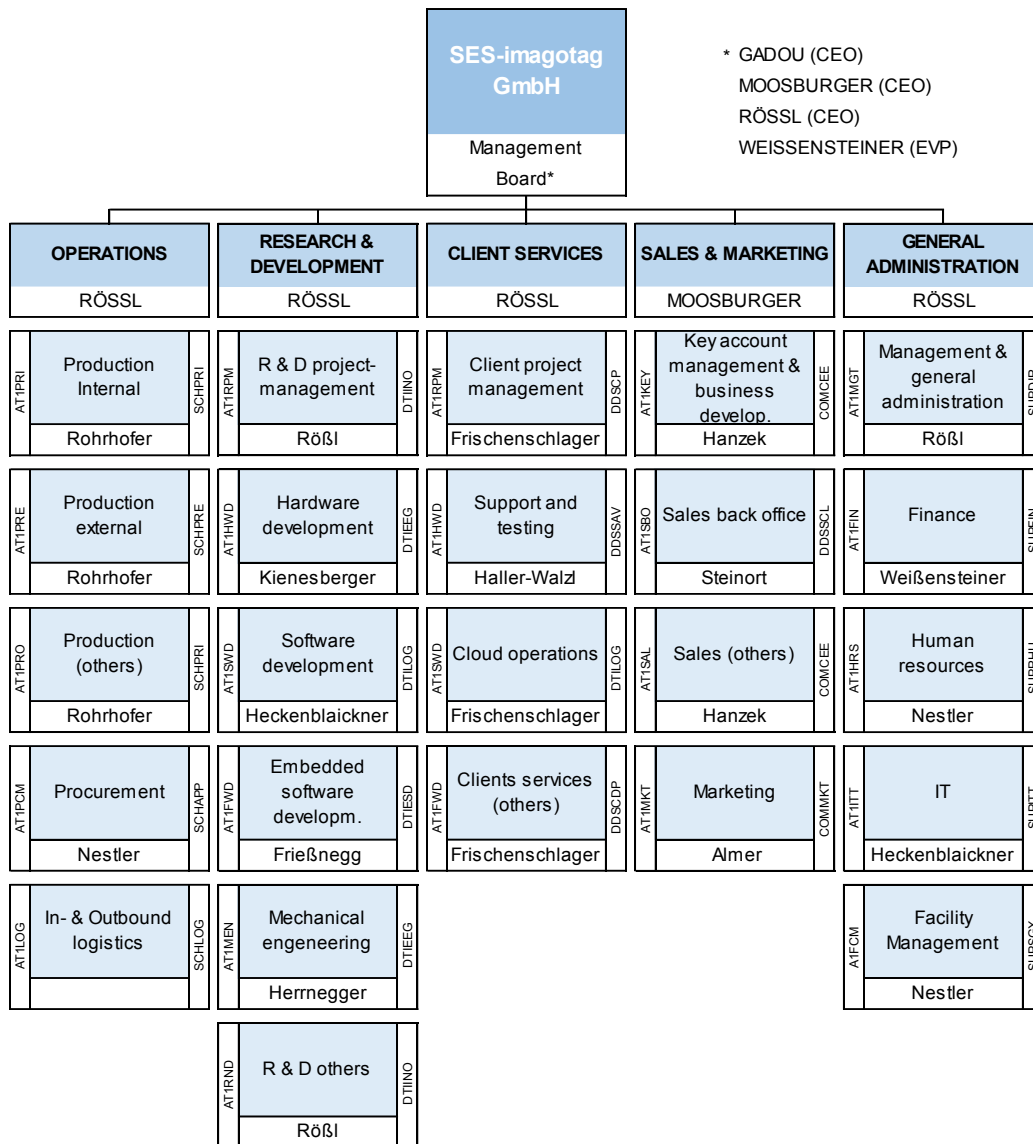


Abbildung 12: Organigramm der SES-imagotag GmbH, Stand zum 31.12.2016
Quelle: eigene Darstellung.

Das Diagramm, welches die betriebliche Organisation des Kooperationspartners abbildet, wurde in Form der funktionalen Organisation in Anlehnung an Empfehlungen aus der gängiger Fachliteratur entworfen. Eine unternehmensspezifische Anpassung erfolgte anhand der Vorgaben der Geschäftsleitung und enthält Informationen zur Geschäftsführung, den Bereichs- und Kostenstellenverantwortlichen und den Nummerierungen der Kostenstellen. An der Spitze des Kooperationsunternehmens steht das Management (Board). In den dazugehörigen Klammerausdrücken ist die Funktion und Zuständigkeit innerhalb der Unternehmensleitung vermerkt. Das Unternehmen besteht aus fünf Bereichen, die jeweils mit den dazugehörigen Kostenstellen (cost centres) und den verantwortlichen Personen dargestellt werden. Die einzelnen Bereiche beinhalten folgende Funktionen:

- der operative Bereich (Operations) umfasst die Produktion (Production), den Einkauf (Procurement) und die Logistik (Inbound and Outbound Logistics)
- die Forschung und Entwicklung (Research & Development) inkludiert im Wesentlichen die Hard- und Softwareentwicklung
- der Kundendienst (Client Services) beinhaltet Dienste am Kunden wie z.B. das Kunden Projektmanagement, Betreuung und Hilfestellung bei Bestandsprojekten und bei Projekten in der Test- bzw. Implementierungsphase, Tätigkeiten der IT Infrastruktur (z.B. Cloud Operations)
- Vertrieb und Marketing (Sales & Marketing) beschäftigt sich mit dem Vertrieb des Leistungsportfolios und dem Kundenmanagement
- Administration (General Administration) inkludiert die Administration, das Personal-, das Finanz-, das IT- und das Facility Management

Die Erstellung des kommentierten Organigramms, wurde in Abstimmung mit der Geschäftsleitung erarbeitet, um das Berichtswesen (reporting structure) an die oberste Muttergesellschaft grafisch abzubilden. Alternativ kann die Darstellung mit einem beschreibenden Fließtext über die Rolle des Unternehmens innerhalb des Konzerns und durch Beschreibung der Berichtsstruktur erfolgen.

Um den Anforderungen des kommentierten Organigramms in grafischer Weise gerecht zu werden muss in einem ersten Schritt die Rolle der nationalen Geschäftseinheit im SES-imagotag Konzern abgebildet werden. Dies wird mit einem Abbild über den organisatorischen Aufbau des Konzerns gelöst, um die Rolle der nationalen Geschäftseinheit im Konzernverbund zu visualisieren. Die Darstellung, welche die divisionale Organisation des SES-imagotag Konzerns widerspiegelt, orientiert sich gleich dem Organigramm des Kooperationsunternehmens, an Darstellungsformen der gängigen Fachliteratur bzw. Geschäftspraxis bei anderen (Konzern-) Unternehmen. Das Organigramm enthält Informationen zum Firmenwortlaut, zum Beteiligungsverhältnis aus Sicht der obersten Muttergesellschaft und zum Standort der Geschäftseinheiten die mit der SES-imagotag SA im Konzernverbund verflochten sind.

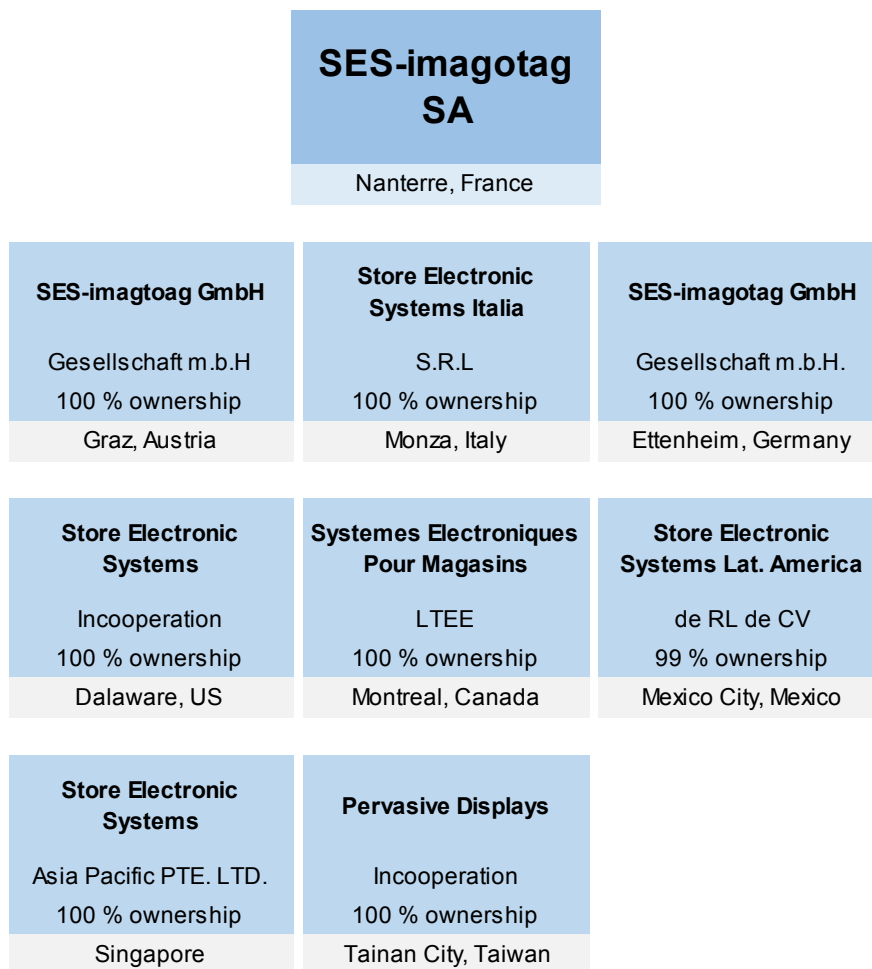


Abbildung 13: Organigramm des SES-Konzerns, Stand zum 31.12.2016
Quelle: eigene Darstellung.

Das Kooperationsunternehmen findet sich in der divisionalen Organisation als zu 100% verbundenes Unternehmen neben den anderen Geschäftseinheiten aus Europa, Nord- und Südamerika bzw. Asien wieder. Die Darstellung erfüllt für die Verrechnungspreisdokumentation den Zweck, sämtliche Geschäftseinheiten mit denen konzerninterne Transaktionen möglich sind aufzulisten.

Im zweiten Schritt der grafischen Darstellung des kommentierten Organigramms wurde die Berichtsstruktur anhand eines weiteren Schaubildes entworfen. Das österreichische Kooperationsunternehmen hat die Pflicht im SES-Imagotag Konzern anhand ausgewählter Kennzahlen und Informationen, monatlich bzw. quartalsmäßig an die Geschäftsführung der Konzernleitung nach Frankreich zu berichten. Die oberste Muttergesellschaft (Ultimate Parent) erhält von der nationalen Geschäftseinheit (Local Entity) Informationen über ausgewählte Finanzkennzahlen (financial figures) und Verkaufskennzahlen (sales figures).

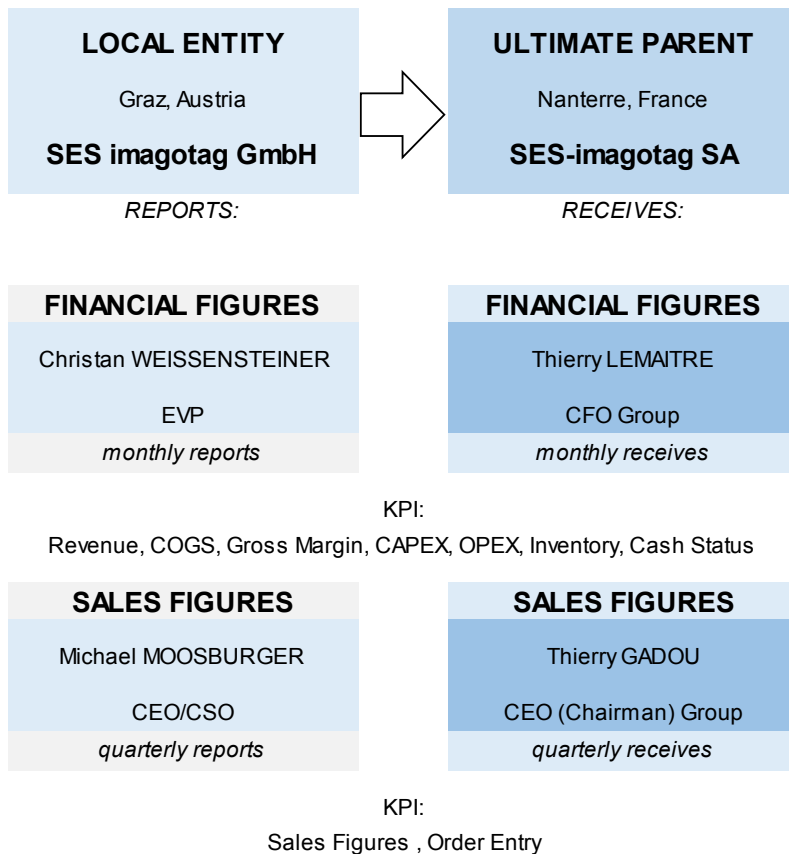


Abbildung 14: Berichtswesen bei der SES-imagotag GmbH, Stand zum 31.12.2016
Quelle: eigene Darstellung.

Der Bereich der Finanzkennzahlen wird vom verantwortlichen Mitglied der nationalen kaufmännischen Geschäftsleitung (EVP) monatlich direkt an den kaufmännischen Geschäftsführer der obersten Muttergesellschaft (Group CFO) in Frankreich berichtet. Das Berichtswesen der Finanzkennzahlen umfasst folgende Kennzahlen:

- Umsatz (Revenue)
- Herstellungskosten (COGS – Costs of Goods sold)
- Bruttomarge (Gross Margin)
- Investitionskosten (CAPEX – Capital Expenditure)
- Ausgaben für den laufenden operativen Geschäftsbetrieb (OPEX – Operational Expenditures)
- Lagerbestand (Inventory)
- Cash-Flow

Der Bereich der Verkaufskennzahlen wird vom verantwortlichen Mitglied der nationalen Geschäftsführung (CSO) an den Hauptgeschäftsführer der obersten Muttergesellschaft (Group

CEO) quartalsweise berichtet und umfasst ausgewählte Information zu den Verkaufszahlen (Sales Figures) selbst und den Stand der Auftragseingänge bzw. Bestellungen (Order Entries).

4.2.2 Beschreibung der Geschäftstätigkeit und Strategie gemäß § 8 Z 2 VPDG-DV

Die Erfüllung der Dokumentationspflicht ergibt sich in diesem Punkte aus der Beschreibung der Geschäftstätigkeit und der -strategie der SES-imagotag GmbH. Es muss ferner darüber Auskunft gegeben werden, ob das Kooperationsunternehmen an Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit oder an Übertragungen immaterieller Werte, die im laufenden oder vorangegangenen Geschäftsjahr erfolgt sind, beteiligt war.

4.2.2.1 Beschreibung der Geschäftstätigkeit

Die Beschreibung der Geschäftstätigkeit der SES-imagotag GmbH beinhaltet Informationen über die Unternehmensanschrift und die Rechtsform, die Branchenangabe, die Unternehmensgröße anhand von Umsatzerlösen und eventuell ergänzend aber nicht erforderlich die Angabe anderer ausgewählter Kennzahlen. Es folgt eine Erläuterung der Tätigkeiten der einzelnen Bereiche bzw. Abteilungen. Zuletzt soll über die Art der angebotenen Lieferungen und Leistungen, welche die Geschäftstätigkeit des Kooperationsunternehmens mit sich bringt, Auskunft gegeben werden.

Die österreichische Unternehmensanschrift, die Rechtsform (der GmbH) und die Branchenangabe (Soft- und Hardware) kann ergänzend mit Hilfe eines aktuellen, nationalen Firmenbuchauszuges als Beilage erfolgen. Als ausgewählte Kennzahl und um die Unternehmensgröße und die daraus resultierenden Dokumentationspflicht iSd VPDG abzuleiten ist es sinnvoll, allenfalls ergänzend die Umsatzerlöse und die Mitarbeiteranzahl (Ende 2016: 51,42 im Jahresdurchschnitt) des dokumentationspflichtigen Geschäftsjahres anzugeben.¹⁹⁴ Ausgewählte Kennzahlen sind gesetzlich nicht zwingend anzuführen, somit steht es dem Unternehmen frei, diese zu publizieren. In der Finanzinformation, dem dritten Teil der Dokumentation für das Local File, ist es ohnehin notwendig den (geprüften) Jahresabschluss der Unternehmung beizulegen.

Das Kooperationsunternehmen ist funktional in fünf Bereiche bzw. Hauptfunktionen (Operations, Research & Development, Client Services, Sales & Marketing und General Administration) strukturiert. Ähnliche bzw. gleichartige Funktionen werden unter den Hauptbereichen

¹⁹⁴ Vgl. Kapitel 4.1.2 zu den Umsatzerlösen bei der SES-imagotag GmbH.

zusammengefasst. Die Erläuterung der Tätigkeiten der einzelnen Funktionen beim Kooperationsunternehmen müssen beschreibend ausgeführt werden. Laut Geschäftsleitung der SES-imagotag GmbH plant das Unternehmen in naher Zukunft, sowohl Tätigkeitsbereiche inklusive dazugehöriger Funktionen als auch Stellenbeschreibungen zu erstellen und zu dokumentieren.

In Hinblick auf die Erstdokumentation der Verrechnungspreise iSd VPDG für das Wirtschaftsjahr 2017 im Kalenderjahr 2018 ist anzuraten, Organisationsabläufe und Beschreibungen der Stellen und Abteilungen des Unternehmens festzuschreiben.¹⁹⁵ Neben dem subjektiven Nutzen der Identifikation der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter mit dem Unternehmen und den (eigenen) Tätigkeiten, kann in Hinblick auf eine Implementierung und Zertifizierung der Geschäftseinheit im Sinne des Qualitätsmanagement z.B. ISO 9001 ein weiterer Nutzen aus der Dokumentation von Organisationsabläufen, Stellen- bzw. Abteilungsbeschreibungen und -abläufen für die SES-imagotag GmbH erzielt werden.¹⁹⁶

Ein wesentlicher Teil der Beschreibung der Geschäftstätigkeit ist der Einblick in das Geschäftsmodell der heimischen SES-imagotag. Die Beschreibung des Geschäftsmodells und iwF des Leistungsportfolios ist der Grundstein um einerseits die Notwendigkeit von Transferpreisen, andererseits die Anwendbarkeit von bestimmten Verrechnungsmethoden rechtfertigen zu können. Das Geschäftsmodell des Kooperationsunternehmens wurde anhand von beigestellten Informationen und in Abstimmung mit der Geschäftsleitung zusammengefasst:

Die Rolle der österreichischen SES-imagotag Graz in der SES-imagotag Unternehmensgruppe ist jene der Expertin für die Sparte der High-Frequency-Labels (HF-Technologie). Das österreichische Unternehmen ist spezialisiert in Forschung- und Entwicklung von Hard- und Software. Diese Aufgabe umfasst die Entwicklung von Prototypen bis hin zur Serien- bzw. Marktreife und das Design der Produkte. Die Vorteile der HF-Technologie verglichen mit konventionellen Low-Frequency-Labels (LF-Technologie), sind u.a. ein geringerer Installationsaufwand, welcher sich in geringeren Personalkosten auswirkt und eine schnellere Übertragungsrate von Daten. Ein wesentlicher Pluspunkt ist die Optik des elektronischen Preisschildes (E-paper Displays). Die Anzeige der Displays erfolgt mehrzeilig, vollgrafisch und in Farbe (schwarz/weiß oder schwarz/weiß/rot). Eine weitere Aufgabe des Unternehmens ist der Direktvertrieb an Endkunden. Das Leistungsportfolio der österreichischen Gesellschaft wird ebenfalls an die

¹⁹⁵ Vgl. Kapitel 4.1.2.

¹⁹⁶ Vgl. BRUGGER-GEBHARDT (2016), S. 44ff.

verbundenen Geschäftseinheiten der SES-imagotag Unternehmensgruppe in Nord- und Südamerika, Asien bzw. Europa vertrieben.

Im letzten Schritt wird das Leistungsportfolio des Unternehmens angeführt. Dieses umfasst die Produkte und Services der ESL – der elektronischen Preisauszeichnung, die „Jeegy S“ Software, die „MultiCom-Infrastruktur“ und diverses Zubehör und Befestigungsmaterial.

Der essentielle Aspekt für die Transferpreisdokumentation hierbei ist eine detaillierte Beschreibung der Produkte bzw. Leistungen, welche im Konzern gemeinsam in Anspruch genommen und iwF verrechnet werden. Die detaillierte Beschreibung der Produkte bzw. Leistungen, welche die eigenständige Geschäftseinheit innerhalb des Konzernverbundes bereitstellt (oder empfängt), begründet die Notwendigkeit von gruppeninternen Transaktionen. Produkte und Leistungen, die das Kooperationsunternehmen für die Unternehmensgruppe bereitstellt, sind vorrangig Produkte und Services des HF-Produktportfolios. Dazu zählen:

- ESL basierend auf der HF-Technologie (Soft- und Hardware)
- dazugehörig die Forschung und Entwicklung
- das Qualitätsmanagement und der Testbetrieb
- das Partnermanagement (Produktionsplanung und -steuerung, Lieferkette)
- der Einkauf
- zentrale Lagerhaltung und Logistik
- operative Personalkosten des (Projekt-) Managements z.B. Projektleiter, die flexibel für Projekte bei anderen Geschäftseinheiten des Konzerns eingesetzt werden

Leistungen die das Kooperationsunternehmen von anderen Geschäftseinheiten des SES-imagotag Konzerns nutzt sind einerseits Produkte und Services des LF-Produktportfolios und andererseits klassische administrative Tätigkeiten der obersten Muttergesellschaft innerhalb eines Konzerns:

- ESL basierend auf der LF-Technologie (Soft- und Hardware)
- dazugehörig die Forschung und Entwicklung
- Qualitätsmanagement und Testbetrieb der Hard- und Software
- Bereitstellung des ERP-Systems und der Webseite inkl. Betreuung (Frankreich)
- operative Personalkosten des (Projekt-) Managements z.B. Projektleiter, die flexibel für Projekte bei anderen Geschäftseinheiten des Konzerns eingesetzt werden
- Marketing der Gruppe (Frankreich)

- Management der Gruppe (Frankreich)
- Human Resources Management (Frankreich)

Zur nachhaltigen Begründung der Notwendigkeit von gruppeninternen Verrechnungen ist dem Kooperationsunternehmen anzuraten, gruppeninterne Transaktionen ausführlich zu beschreiben und deren Notwendigkeit detailliert auszuführen. Ergänzend der Beschreibung, ist die Bekanntgabe der Regionen bzw. der Länder in denen die SES-imagotag GmbH Tätigkeiten ausführt (oder empfängt) zu erstellen.

4.2.2.2 Beschreibung der Geschäftsstrategie

Der generelle Überblick der Geschäftsstrategie lässt sich auf die klassische Variante und gemäß einschlägiger Fachliteratur zum Thema „strategisches Management“ mit den Begriffen der Mission, Vision und dem Leitbild eines Unternehmens erzielen. Mission und Leitbild publiziert der Kooperationspartner derzeit nicht. In der Vision des Unternehmens sieht sich das Kooperationsunternehmen „als weltweit führender Anbieter für ESL und digitale Beschriftung revolutioniert SES-imagotag den Einzelhandel sowie andere Branchen mit hochqualitativen Lösungen und hochwertigen Produkten. Als Marktführer konzentriert SES-imagotag sich auf stetige Innovation und entwickelt Lösungen, die nicht nur den Einzelhandel und andere Branchen neu erfinden, sondern die sich gleichzeitig so präzise wie möglich an den Kunden anpassen, um zu gewährleisten, dass Ihre Anforderungen auf hohem Niveau erfüllt werden.“¹⁹⁷

Mission, Vision und Leitbild eines Unternehmens reichen alleine für eine gesetzliche Anforderung an eine Transferpreisdokumentation iSd VPDG nicht aus. Eine Detaillierung und Vertiefung der Beschreibung der Geschäftsstrategie des Unternehmens soll Bezug auf nachstehende Themen nehmen:

- Unternehmerischen Wertschöpfung (Value Chain)
- mittel- und langfristige Unternehmensentwicklung (Corporate Development) wie z.B. Erschließung neuer Märkte oder geplante Mergers & Acquisitions Transaktionen
- mittelfristige Forschung und Entwicklung neuer Produkte bzw. Innovationen (Research & Development, Innovation)
- mittelfristige Personalentwicklung der nächsten Jahre (Human Resources Development)
- Markt- und Unternehmensrisiko (General Risks and Threats)

¹⁹⁷ ses imagotag, Onlinequelle, [15.03.2017].

- Wettbewerb und Preisbildung relevanter Märkte (Competition and Pricing) wie z.B. Marktsegmentierung, Markttrends, Preistreiber oder Produktlebenszyklen

Die mittel- und langfristigen unternehmerischen Entwicklungen, Research & Development, Innovationen, Personalentwicklung bzw. die Marktsituation (inklusive der Preisbildung und der Wettbewerbssituation), können beschreibend, wahlweise grafisch – beispielsweise in Anlehnung an das Branchenstrukturmodell nach Porter (Porter's 5 Forces¹⁹⁸) - oder tabellarisch unterstützt, ausgeführt werden.

Die Darstellung des allgemeinen Risikoprofils (Risks and Threats) des Unternehmens ist wesentlich, denn die Informationen werden ebenfalls bei der Konzernmutter für die Erstellung des Master File benötigt. Für die Darstellung des Risikoprofils des Kooperationsunternehmens eignet sich z.B. eine auf das Unternehmen abgestimmte und in der (Betriebs-) Wirtschaft allgemein bekannte SWOT-Analyse (Stärken-Schwächen Analyse).

Die Beschreibung der Aktivitäten zur Wertschöpfung des Unternehmens sind im Falle des Kooperationsunternehmens in Anlehnung an die Wertschöpfungskette gemäß Porter (Porter's Value Chain¹⁹⁹), in grafischer Weise anhand von beigestellter Unternehmensinformation des Kooperationspartners, vom Verfasser entwickelt und dargestellt. Die Value Chain unterteilt die Y-Achse in Hauptaktivitäten (Primary Activities) und in unterstützende Aktivitäten (Supporting Activities). Auf der X-Achse ist in der ersten Ebene der Zusammenhang (Produkt- und Markt) der Aktivitäten der in Ebene drei ersichtlichen Funktionen des Kooperationspartners aufgetragen. Die zweite Ebene der X-Achse unterteilt den Wertschöpfungsprozess der Aktivitäten klassisch in Einkauf (buy), Veredelung (add value) und den Verkauf (sell). Das Ergebnis ist der Wert und die Marge des Leistungsportfolios (Produkte bzw. Dienstleistung) des Unternehmens. Ergänzend, aber nicht gesetzlich zwingend, ist es möglich, dass die einzelnen grafisch dargestellten Hauptaktivitäten (primary activities) bei SES-imagtoag prozentuell nach dem Beitrag zur unternehmerischen Wertschöpfung gewichtet werden.²⁰⁰ Zur besseren und schnellen Veranschaulichung der Wertschöpfung des Unternehmens wird dem Kooperationsunternehmen eine prozentuelle Gewichtung der Aktivitäten angeraten.

¹⁹⁸ Vgl. ausführlich z.B. WELGE/AL-LAHAM (2012), S. 300ff.

¹⁹⁹ Vgl. ausführlich PORTER (2010), S. 78.

²⁰⁰ Vgl. PULS (2014), RZ 4.70.

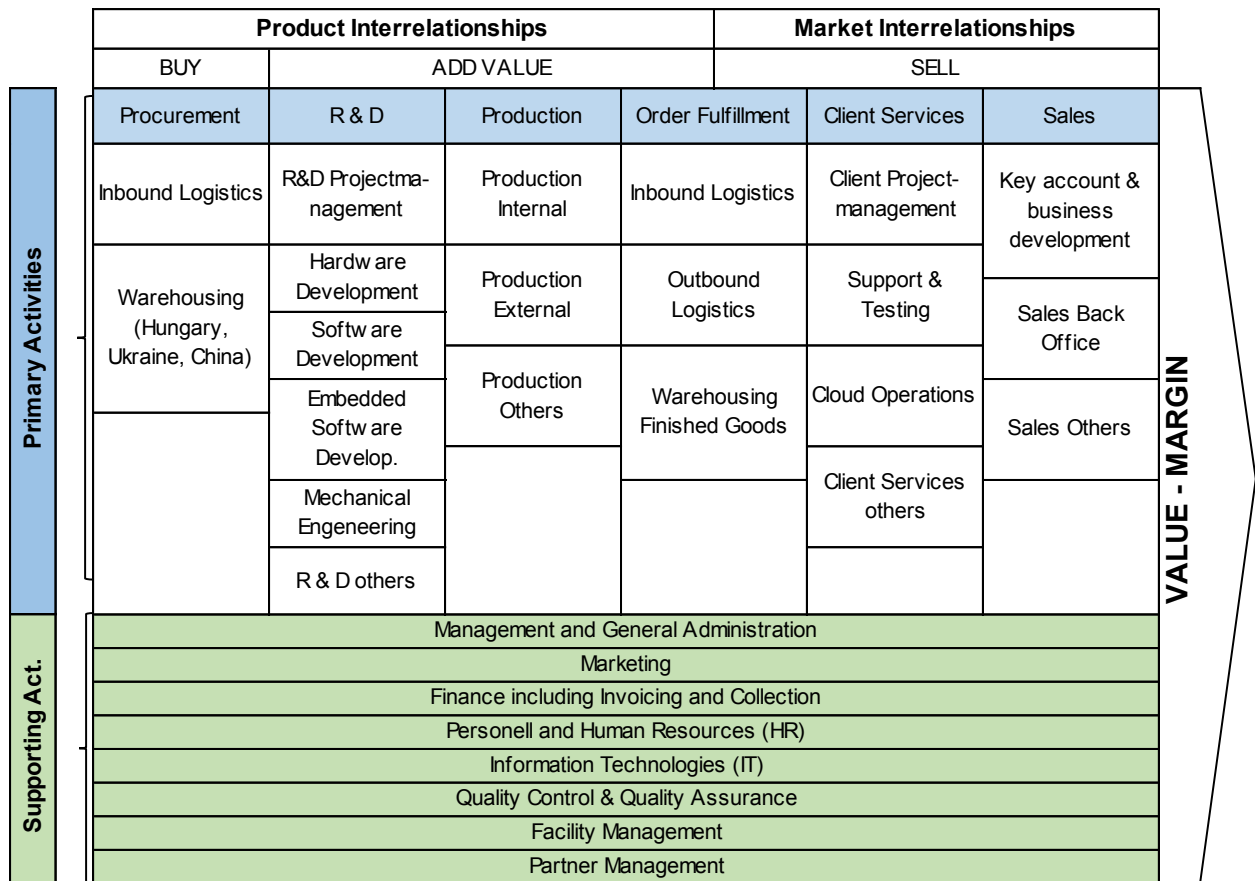


Abbildung 15: Wertschöpfungskette bei der SES-Imagotag GmbH in Anlehnung an Porter's Value Chain, Stand zum 31.12.2016
Quelle: eigene Darstellung.

Das zu prüfende Unternehmen, die SES-imagotag GmbH, ist verpflichtet, seinen eigenen Wertschöpfungsbeitrag darzustellen oder zu umschreiben. Es besteht (im VPDG) keine explizite Rechtsgrundlage in Bezug auf die Darstellungsform. Alternativ kann die Wertschöpfungskette des Unternehmens beschreibend dargestellt werden.²⁰¹

4.2.2.3 Umstrukturierungen und Übertragung immaterielles Anlagevermögen

Der Gesetzgeber fordert Auskunft darüber, ob die SES-imagotag GmbH an Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit oder an Übertragungen immaterieller Werte beteiligt oder von ihnen betroffen war. Die Informationspflicht bezieht sich auf das laufende oder das vorangegangene Jahr und dabei sind jene Aspekte der Geschäftsvorfälle zu erläutern, welche sich auf die inländische Geschäftseinheit auswirken.

²⁰¹ Vgl. PULS (2014), RZ 4.73f.

Die heimische imagotag GmbH ist im Jahr 2014 mit 76,9% von der französischen SES SA übernommen worden. Im Jahr 2014 war die imagotag GmbH bereits ein verbundenes Unternehmen und wurde von der obersten Muttergesellschaft beherrscht. Dies hatte zur Folge, dass bereits ab diesem Jahr eine Vollkonsolidierungspflicht bestand. In den darauffolgenden Jahren bis 2016 war die österreichische Geschäftseinheit nicht direkt an Umstrukturierungen oder Übertragungen von immateriellen Werten beteiligt. Die SES-imagotag ist am Unternehmen Markethub Technologies Limited, mit Sitz in Dublin (Irland), beteiligt. Das Beteiligungsverhältnis beläuft sich auf 10,6%. Das Unternehmen Markethub Technologies ist aufgrund des Beteiligungsverhältnisses gem. UGB als Finanzanlage zu betrachten.²⁰²

Der Tatbestand der Beteiligung an Umstrukturierungen und Übertragung von immateriellem Anlagevermögen gemäß § 8 Z 2 VPDG-DV ist im Jahr 2016 nicht erfüllt. Für eine Erstdokumentation gemäß VPDG auf Grundlage des Wirtschaftsjahres 2017, verbleibt das Wirtschaftsjahr 2016 aufgrund des fehlenden Tatbestands für die Dokumentation außer Betracht. Die Situation des Jahres 2017 ist bei Erstellung des Local File am Anfang des Jahres 2018 zu bewerten.

4.2.3 Auflistung der wesentlichen Mitbewerber gemäß § 8 Z 3 VPDG-DV

Die Dokumentationspflicht in diesem Abschnitt betrifft die Auflistung wesentlicher Mitbewerber. Die Auflistung ist aus Sicht der SES-imagotag GmbH zu beantworten. Eine namentliche Auflistung, welche eine Identifizierbarkeit der Mitbewerber ermöglicht, ist ausreichend. Es steht dem Kooperationsunternehmen frei, ob Mitbewerber nach Regionen oder Länder unterteilt werden (beispielsweise Amerika, Europa, Asien und Ozeanien). Aus Sicht des Kooperationsunternehmens sind von der Geschäftsleistung nachstehende wesentliche Mitbewerber identifiziert worden:

- MariElla Labels Oy, Finnland, Europa
- troniTAG GmbH, Isselburg, Deutschland, Europa
- Digi Deutschland GmbH, Hennef, Deutschland, Europa
- Woutex GmbH & Co. KG, Walldorf, Deutschland, Europa
- Displaydata, Berkshire, Großbritannien, Europa
- Delfi Technologies GmbH, Schönkirchen, Deutschland, Europa
- Opticon Sensoren GmbH, Dietzenbach, Deutschland, Europa
- Black Label Solutions (Pricer ESL), Melbourne, Australien

²⁰² S. § 224 Abs 2 A. III. Finanzanlagen 1. UGB.

- Zhejiang Hanshow Technology, Jiaxing City, China, Asien
- Solu-M, Südkorea, Asien

5 Die Umsetzung der Angemessenheitsdokumentation, der Finanzinformationen und des praktischen Ausflusses

Die SES-imagotag GmbH hat in Bezug auf die Dokumentation von Verrechnungspreisen die (Haupt-) Aufgabe, das Local File zu erstellen. Das File soll Informationen für die nationalen Behörden über den Kooperationspartner bereitstellen und einen Bericht über die spezifischen Geschäftsvorfälle mit anderen Geschäftseinheiten des SES-imagotag Konzerns bieten. Der zweite und dritte zentrale Bestandteil des Local File, neben der Sachverhaltsdokumentation, ist die Angemessenheitsdokumentation und die Finanzinformation. Dem Kooperationsunternehmen wird zu beiden Bestandteilen der Dokumentation ein Regelwerk für benötigte Inhalte bereitgestellt. Dies geschieht im vorliegenden Kapitel anhand von Echtdateien des Kooperationsunternehmens, insoweit diese zur Verfügung gestellt wurden.

5.1 Die Umsetzung der Angemessenheitsdokumentation beim Kooperationsunternehmen

In Kapitel 3 wurde bereits der theoretische Inhalt der Angemessenheitsdokumentation ausgeführt.²⁰³ Die Angemessenheitsdokumentation des heimischen Unternehmens SES-imagotag GmbH umfasst Informationen zu gruppeninternen Geschäftsvorfällen, deren Kategorisierung im Unternehmen, den Zahlungen, der transaktionsbezogenen Funktionsanalyse und des Fremdvergleichs.

5.1.1 Gruppeninterne Geschäftsvorfälle mit Beteiligung des Kooperationsunternehmens gemäß § 9 Z 1 bis Z 4 VPDG-DV

Der Abschnitt umfasst die Beschreibung, den dazugehörigen Betrag, die Identifikation der Geschäftseinheiten und den Nachweis von Vereinbarungen der wesentlichen unternehmensinternen Transaktionen der SES-imagotag Unternehmensgruppe. Eingeschränkt wird diese Verpflichtung insoweit, dass die österreichische SES-imagotag GmbH direkt an den Transaktionen beteiligt sein muss. Der Begriff der Wesentlichkeit in der Dokumentation wurde bereits im praktischen Teil der Arbeit ausführlich geklärt.²⁰⁴

²⁰³ Vgl. Kapitel 3.2.

²⁰⁴ Vgl. Kapitel 3.2.1.2.

Die grundlegende Unterscheidung der unternehmensgruppeninternen Transaktionen beim Kooperationsunternehmen erfolgt derzeit in zwei Kategorien: Warenlieferungen und Management Fees. Warenlieferungen inkludieren im Falle des SES-imagotag Konzerns Fertig- und Halbfertigerzeugnisse bzw. Handelswaren. Management Fees hingegen bestehen auf der kaufmännischen Seite aus kaufmännischen bzw. administrativen gruppeninternen Dienstleistungen und auch der technischen Seite aus industriellen bzw. technischen gruppeninternen Dienstleistungen.²⁰⁵

Die Dokumentationspflicht beginnt mit der Beschreibung der wesentlichen Transaktionen an denen die SES-imagotag GmbH innerhalb des SES-imagotag Konzerns beteiligt ist (§ 9 Z 1 VPDG-DV). Ausreichend ist es, die Arten der wesentlichen gruppeninternen Geschäftsvorfälle mit Beteiligung des Kooperationsunternehmens und deren Kontext zu beschreiben. Die Geschäftsvorfälle sind zu kategorisieren.²⁰⁶

Die Warenlieferungen beinhalten die ESL in Form von Fertigprodukten von Hard- und Software (Finished Goods). Die auf der HF-Technologie basierenden ESL werden vom Kooperationspartner, die auf der LF Technologie basierenden von der SES-imagotag SA an die eigenständigen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe verrechnet. Warenlieferung von Halbfertigprodukten (Semi-Finished Goods) bestehen aus den Displays der ESL. Handelswaren werden in Form von Zubehör- und Befestigungsmaterial verrechnet (Merchandise).

Nachstehende Leistungen werden im SES-imagotag Konzern mit dem Oberbegriff der Management Fees zusammengefasst. Im Detail beschrieben sind dies folgende Tätigkeiten (in der Klammer ist deren Kurzbezeichnungen) ergänzt um deren Kontext:

- Marketingabteilung der Unternehmensgruppe (Group Marketing)

Leistungserbringerin: Geschäftseinheit Frankreich.

Die Abteilung Group Marketing der obersten Muttergesellschaft ist für Marketingaktivitäten (Marketing Policy) der SES-imagotag Unternehmensgruppe verantwortlich. Die Aufgaben der Marketingabteilung umfassen das weltweite Veranstaltungsmanagement (Exhibitions, Communications Events) für Bestands- und Neukunden des Unternehmens oder für zukünftige - zu rekrutierende - Mitarbeiter.

- IT Services Webseite (Services Webpage)

Leistungserbringerin: Geschäftseinheiten Frankreich und Österreich.

²⁰⁵ Vgl. Anhang 2, Protokoll Nr. 5.

²⁰⁶ Vgl. Kapitel 3.2.1.

Die Leistungen Service Webpage betreffen die gemeinsam genutzte Webseite des Konzerns. Diese umfassen Service und Wartungsarbeiten sowie Übersetzungen der Webseite in diverse Landessprachen (Englisch, Französisch, Deutsch, Italienisch). Ausgeführt werden die Tätigkeiten von Mitarbeitern aus der französischen und österreichischen Geschäftseinheit.

- Produkt- und Softwaremanagement bzw. Trainings (Range Management & Trainings)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheiten Frankreich und Österreich.
Das Range Management befasst sich mit der Bereitstellung relevanter Information über Produkte und Services des Unternehmens. Dies betrifft die Erstellung und Wartung von Katalogen und Broschüren. Ferner werden Trainings- und E-Learning-Einheiten für Kunden, Partner und Angestellte des Konzerns organisiert und abgehalten.
- Implementierung und Betrieb der Customer Relationship Software (CRM Sales Force)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheit Frankreich.
Aufwendungen für die Einschulung und den laufenden Betrieb der CRM Software.
- Projektmanager (Project Managers Dept.)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheiten Frankreich und Österreich.
Die Projektmanager aus der französischen (spezialisiert in der LF-Technologie) und aus der österreichischen Einheit (spezialisiert in der HF-Technologie) sind für das Management der Kundenprojekte verantwortlich.
- After Sales Assistenz (Customers Assistance)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheiten Frankreich und Österreich.
Bereitstellung einer 24 Stunden Service-Hotline zur Kundenbetreuung.
- After Sales Rücknahme gebrauchter ESL (Used ESL)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheit Frankreich.
Die Rücknahme gebrauchter ESL von Kunden, Aussortierung und Recycling erfolgt mittels Subunternehmer. Verrechnungen hierfür werden von SES-imagotag SA gesammelt und nach tatsächlichem Aufwand den Geschäftseinheiten angelastet.
- Verkaufsadministration Singapur (Administration Singapore)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheit Österreich.
Das Kooperationsunternehmen unterstützt das Verkaufsbüro in Singapur in administrativen Angelegenheiten. Die Administration ist verantwortlich für die Erledigung der Formalitäten des Exports bzw. die Rechnungslegung an Kunden.

- Verkaufspersonal (Sales Manager)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheiten Frankreich und Österreich.
Die Sales Manager aus der französischen (spezialisiert in der LF-Technologie) und aus der österreichischen Einheit (spezialisiert in der HF-Technologie) sind unterstützend für andere Geschäftseinheiten für die Neukundenakquisition verantwortlich.
- Einkauf und Lieferkette (Procurement & Supply Chain)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheiten Frankreich und Österreich.
Die Leistungen beinhalten den Einkauf und das Management der Lieferkette des Unternehmens. Das Procurement & Supply Chain befasst sich mit Einkauf von Komponenten und Bauteilen, der ausgelagerten Produktion und mit Informationen entlang der Wertschöpfungs- und Lieferkette der SES-imagotag. Die Geschäftseinheit aus Frankreich ist dabei auf die konventionelle LF-Technologie, das heimische Kooperationsunternehmen auf die HF-Technologie spezialisiert.
- Lagerhaltung und Warenausgang (Warehousing & Freight Out)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheit Österreich.
Die Fertigprodukte der LF-Technologie werden nach Erhalt gelagert, verpackt und bei Kundenbedarf weltweit zu Kunden und Geschäftseinheiten des Konzerns versendet.
- IT Abteilung (IT Dept.)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheit Frankreich.
Die Abteilung IT ist verantwortlich für die Aufrechterhaltung der IT-Infrastruktur der Unternehmung inklusive der Auswahl neuer Tools und Programme. Die Abteilung sichert die Implementierung, den Betrieb und die Einschulungen auf neue Software, Server und des ERP Systems.
- Vorstand operatives Geschäft, Chief Operating Officer (COO/CTO)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheiten Frankreich und Österreich.
Overheadkosten der Geschäftsleitung der Einheiten SES-imagotag SA bzw. SES-imagotag GmbH.
- Rechtsabteilung (Legal Counsel)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheit Frankreich.

Die Rechtsabteilung hat die Aufgabe der Erstellung von Rahmenverträgen und -konditionen für Lieferanten und Kunden. Die Abteilung prüft ferner Ausschreibungen von und Angebote an Kunden aus rechtlicher Sicht.

- Personalabteilung (HR Dept.)

Leistungserbringerin: Geschäftseinheit Frankreich.

Die Personalabteilung ist zuständig für die Rekrutierung neuer Arbeitskräfte und die gemeinsame Gehaltsverrechnung aller Geschäftseinheiten, inklusive der Abfuhr gesetzlicher Steuern und Abgaben. Die Abteilung stellt ferner Trainings für Mitarbeiter zur Verfügung.

- Qualitätssicherung (Quality Dept.)

Leistungserbringerin: Geschäftseinheiten Frankreich und Österreich.

Die Zuständigkeit der Abteilung beinhaltet die Qualitätskontrolle und das Testen diverser Software vor Markteinführung.

Die folgende Aufstellung nimmt Bezug auf den Benefits Test (Phase 1), die Management Fees der SES-imagotag Unternehmensgruppe dem Grunde nach zu prüfen.²⁰⁷ Es erfolgt eine Kategorisierung der Leistungen und unterteilt diese in verrechenbar („J“) und nicht verrechenbar („N“).

Management Fee (Kurzform)	Leistungskategorie	Verr.
Group Marketing	Öffentlichkeitsarbeit	J
	Veranstaltungen, Messen etc.	J
Services Webpage	Unterstützung bei Werbung	J
	Übersetzungen	J
Range Management & Trainings	Kosten für Marketing und Vertrieb	J
	Unterstützung bei Werbung	J
	Informationen über Markt- und Produktentwicklung	J
	Unterstützung bei Verkaufsproblemen	J
CRM Sales Force	Kosten für Marketing und Vertrieb	J
Project Managers Dept.	Unterstützung bei technischen Problemen	J
	Technische Einweisung	J
Customers Assistance	Unterstützung bei technischen Problemen	J
	Kosten für Marketing und Vertrieb	J

²⁰⁷ Vgl. Kapitel 3.2.8.

Used ESL	Transport	J
	Kosten für Marketing und Vertrieb	J
Administration Singapore	Transport	J
	Rechnungserstellung	J
	Kosten für Marketing und Vertrieb	J
Sales Manager	Kosten für Marketing und Vertrieb	J
Procurement & Supply Chain	Erwerb von Rohstoffen, Komponenten und Bauteilen	J
	Maßnahmen zur Steigerung der Produktivität	J
	Lagerhaltung	J
	Weiterentwicklung, Produkt- und Verfahrensanweisungen	J
	Transport	J
Warehousing & Freight Out	Lagerhaltung	J
	Transport	J
IT Dept.	EDV System, Einführung und Betrieb	J
COO/CTO	Konzernführung- und Führungsaufgaben	(N)
Legal Counsel	Entwicklung von Verträgen	J
	Rechtsberatung	J
HR Dept.	Unterstützung im Personalbereich	J
Quality Dept.	überwachende Qualitätskontrolle	J

Tabelle 11: Prüfung der generellen Verrechenbarkeit von Dienstleistungen (Management Fees) beim Kooperationsunternehmen
Quelle: in Anlehnung an BAUMHOFF (2014 b), Rz 6.124.

Die Prüfung der Verrechenbarkeit der Leistungskategorien innerhalb der Management Fees ist bis auf den Einzelfall der Konzernführung- und Führungsaufgaben (Kürzel: COO/CTO) grundsätzlich der Sache nach begründbar. Bezüglich der Leistung COO/CTO kann es bei einer Prüfung durch die Behörden zu einer Nichtanerkennung der Verrechnung „dem Grunde nach“ kommen. Die Konzernleitung und die Leistung des allgemeinen Managements ist grundsätzlich nicht anerkannt.²⁰⁸ Die Beaufsichtigung und Betreuung (Supervising) von diversen Leistungen des Kooperationsunternehmens (wie z.B. R&D Tätigkeiten, Project Managers Dept., Warehousing und Sales Manager) stellt allerdings keine Leistung des allgemeinen Managements dar. Das Kooperationsunternehmen kann zur Anerkennung der Dienstleistung COO/CTO dahingehend argumentieren, dass die Überwachungs- und Kontrollleistungen (Supervising) in den Aufgaben- und Zuständigkeitsbereich der jeweiligen Tochtergesellschaften fallen und insoweit eigene Kosten vermieden werden. Dies betrifft beispielsweise die Kontrolle der

²⁰⁸ Vgl. BAUMHOFF (2014 b), Rz 6.119.

Produktqualität, der Arbeitsproduktivität und das Management eines bestimmten Projekts.²⁰⁹ Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass alle Leistungen der Management Fees „dem Grunde nach“ für eine Transferpreisverrechnung auf Basis des Benefits Test begründbar sind.

Nachstehende Tätigkeiten der Forschung und Entwicklung (R&D) wurden im SES-imagotag Konzern erkannt. Diese werden mit dem Oberbegriff der immateriellen Wirtschaftsgüter (Intangibles) zusammengefasst. Im Detail beschrieben sind dies folgende Tätigkeiten (in der Klammer ist deren Kurzbezeichnungen) ergänzt um deren Kontext:

- Forschung und Entwicklung Hardware der LF Technologie (R&D Etiquettes LF)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheit Frankreich.
Die Aufgaben von R&D Etiquettes umfasst die Forschung, die Qualitätskontrolle und das Testen von ESL basierend auf der LF-Technologie. Der Hauptanteil der angefallenen Kosten dafür ist als immaterielles Anlagevermögen aktivierbar. Verbleibende Kosten für die Weiterverrechnung bestehen zumeist aus den Qualitätskontrollen und -tests.

- Forschung und Entwicklung „Shopper Experience Connectivity“ (SEC)
Leistungserbringung: Geschäftseinheit Österreich.
Die Abteilung befasst sich mit der Entwicklung neuer Software, um die Konnektivität der Smartphones von Kunden mit den ESL im Einzelhandel zu verbessern. Durch Scannen des ESL mit dem Smartphone erhält der Kunde Zugriff auf eine Vielzahl von Informationen über Zusammensetzung, Herkunft und Herstellung der Produkte. Die Software ist sowohl in der LF- und in der HF-Technologie anwendbar. Der Hauptanteil der dafür angefallenen Kosten ist direkt in den jeweiligen Kundenprojekten aktiviert. Verbleibende Kosten werden beim Unternehmen als immaterielles Anlagevermögen aktiviert.

- Forschung und Entwicklung Software (R&D Software)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheit Österreich.
R&D Software entwickelt neue Module der Software „Jeegy S“. Diese ist eine intuitive, skalierbare und modulare Software-Plattform und unterstützt die Verwendung von Daten zum Produktionsstandort, zur Einkaufshistorie, zur Kundentreue, zu Bestandsverläufen und zu Wechselkursen. Der Hauptanteil der dafür angefallenen Kosten ist direkt in den jeweiligen Kundenprojekten aktiviert. Verbleibende Kosten werden beim Unternehmen als immaterielles Anlagevermögen aktiviert.

²⁰⁹ Vlg. BAUMHOFF (2014 b), RZ 6.120.

- Forschung und Entwicklung Hardware der LF Technologie (LF Technology)
Leistungserbringerin: Geschäftseinheit Frankreich.

Die Agenden von LF Technology umfassen die Forschung, die Qualitätskontrolle und das Testen des Informationsflusses zwischen den auf der LF-Technologie basierenden ESL, welche sich bereits in den Geschäften der Kunden der Unternehmung befinden, und der dazugehörigen Software. Der Hauptanteil der dafür angefallenen Kosten ist direkt in den jeweiligen Kundenprojekten aktiviert. Verbleibende Kosten werden beim Unternehmen als immaterielles Anlagevermögen aktiviert.

Die Organisation der R&D Tätigkeiten kann grundsätzlich in Eigenforschung und -entwicklung, der Auftragsforschung ausgestaltet sein.²¹⁰ Im Fall des Kooperationsunternehmens und iwF des SES-imagotag Konzerns handelt es sich um Eigenforschung und -entwicklung. Die SES-imagotag GmbH betreibt in eigenem Namen und auf eigene Rechnungen Forschung und Entwicklung. Die daraus resultierenden Ergebnisse werden entweder im eigenen Leistungserstellungsprozess eingesetzt oder an andere Verbundunternehmen lizenziert.²¹¹

Kosten der R&D Tätigkeiten sind in der Kalkulation der gruppenexternen und -internen Warenlieferungen mit einem bestimmten Prozentsatz zugeschlagen. Eine direkte Nutzungs- oder Lizenzverrechnung (oder ähnliches) an Gruppengesellschaften bleibt aus. Aus diesem Grund kann keine gruppeninterne Transaktion von R&D Tätigkeiten der heimischen (und anderen) Gruppengesellschaften unter der Verrechnungspreiskategorie Intangibles (immaterielle Wirtschaftsgüter) subsummiert werden.

Das heimische Kooperationsunternehmen bilanziert nach lokalem GAAP. Eine Aktivierung von selbsterstellten immateriellen Wirtschaftsgütern verbietet die heimische Gesetzeslage.²¹² Sämtliche Geschäftseinheiten, welche den Einzelabschluss nach lokalem GAAP erstellen, aktivieren im Zuge der Handelsbilanz II Überleitung zum konsolidierten Konzernabschluss gemäß IFRS die Aufwendungen der R&D Tätigkeiten als immaterielles Anlagevermögen (Intangibles) des SES-imagotag Konzerns.²¹³

Es verbleibt bei den Dienstleistungen der R&D Kategorie für den Benefits Test lediglich die Tätigkeit des Testens und der Qualitätssicherung der Transaktion R&D Etiquetts LF. Es erfolgt

²¹⁰ Vgl. OECD (2011), Onlinequelle [01.03.2017], RZ 6.3.

²¹¹ Vgl. BAUMHOFF (2014 b), RZ 6.166ff.

²¹² S. § 197 Abs 2 UBG Bilanzierungsverbot von selbsterstellten immateriellen Werten.

²¹³ Vgl. Anhang 2, Protokoll Nr. 5.

eine Einteilung der Leistungen und unterteilt diese in verrechenbar („J“) und nicht verrechenbar („N“).

Tätigkeit (Kurzform)	Leistungskategorie	Verr.
R&D Etiquetts LF (Testen, Qualitätssicherung)	Weiterentwicklung, Produkt- oder Verfahrensalternativen	J

Tabelle 12: Prüfung der generellen Verrechenbarkeit von Dienstleistungen (immaterielle Wirtschaftsgüter) beim Kooperationsunternehmen
Quelle: in Anlehnung an BAUMHOFF (2014 b), RZ 6.124.

Für die Dokumentationspflicht des VPDG erfolgt eine Kategorisierung der Geschäftsvorfälle beim Kooperationsunternehmen. Die Kategorisierung kann nach Prüfung der einzelnen Transaktionen beim Kooperationsunternehmen in Warenlieferungen (Goods), Dienstleistungen (Services) und Immaterielle Wirtschaftsgüter (Intangibles) erfolgen. Nachstehende Auflistung fasst die unternehmensgruppeninternen Transaktionen der drei Hauptkategorien zusammen:

Warenlieferungen (Goods)
Finished Goods (Hard- und Software) Semi-Finished Goods (Displays, Komponenten) Merchandise (Befestigungsmaterial etc.)
Dienstleistungen (Services)
Group Marketing, Services Webpage, Range Management & Trainings, CRM Sales Force, Project Managers Dept., Customers Assistance, Used ESL, Administration Singapore, Sales Manager, Procurement & Supply Chain, Warehousing & Freight Out, IT Dept., COO/CTO, Legal Counsel, HR Dept., R&D Etiquettes LF (Tests, Qualitätskontrollen)
Immaterielle Wirtschaftsgüter (Intangibles)
<i>Anmerkung: Es erfolgt keine direkte Verrechnung in Form von Nutzungsentgelten oder Lizenzen - siehe Warenlieferungen (Goods)</i>
Quality Dept., R&D Etiquettes LF, SEC, R&D Software, LF Technology

Tabelle 13: Kategorisierung der Transaktionen bei SES-imagotag in Hauptgruppen
Quelle: eigene Darstellung.

Welche der angeführten unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle, bei denen die heimische SES-imagotag GmbH beteiligt ist, im Endeffekt für das jeweilige Veranlagungsjahr in

der Zukunft letztendlich wesentlich ist, muss im Anwendungsfall von der Geschäftsleitung entschieden werden.

Die Sektion Betrag der gruppeninternen Zahlungen jeder Art, hat die Summe der geleisteten und empfangenen unternehmensinternen Zahlungen für jede Art von Transaktionen, bei dem die SES-imagotag GmbH beteiligt ist, zu enthalten. Auf Grundlage des § 9 Z 2 VPDG-DV muss eine Aufschlüsselung nach den jeweiligen Staaten oder Gebieten des ausländischen Zahlungsleistenden oder –empfängers getätigt werden. Der Begriff der „Wesentlichkeit“ ist hier nicht explizit angeführt. In der VPDG-DV ist von Zahlungen jeder Art zu lesen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Wortlaut des VPDG (§7 Abs 1 2. Teilstrich) von „wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfällen“ spricht und somit den Rahmen der VPDG-DV festlegt. Die VPDG-DV kann den Umfang nicht ausweiten, somit sind hier nur wesentliche Transaktionen bzw. Zahlungsströme relevant. Der Begriff der „Zahlungen“ ist idZ ebenfalls zu hinterfragen. Die Frage hierbei ist, ob auf den Zahlungsfluss oder die jeweiligen Buchungen abzustellen ist. In mehrjähriger Betrachtung sollten sich idR Zahlungen und Buchungen ausgleichen. Bei bestimmten Umständen (z.B. Buchung einer Lizenznutzung ohne Zahlung) können sich Abweichungen ergeben. In der Dokumentation sollte darauf aufmerksam gemacht werden.²¹⁴ Eine Aufstellung der Beträge der gruppeninternen Zahlungen jeder Art des Veranlagungsjahres muss die Bestandteile Leistungsempfänger und -erbringer unterteilt nach Staaten oder Gebieten, die Kategorie und den dazugehörigen Betrag beinhalten. Eine Detaillierung innerhalb der jeweiligen Kategorie kann um die Spezifikation (Kurzform) der genauen Leistungsbeschreibung ergänzt werden. Als zusätzliche Angabe ist zu empfehlen, ob es sich um tatsächliche Zahlungsströme (Cash-Flow), oder lediglich um Buchungen ohne Zahlungsfluss handelt.

Eine mögliche Darstellung der Zahlungen bei SES-imagotag kann in nachstehender Form erfolgen. Folgende Abkürzungen wurden innerhalb der beiden folgenden Tabellen gewählt: Leistungserbringer (S - Sender), Leistungsempfänger (R - receiver), Hauptkategorie (MC - Main Category), Spezifikation (Spec - Specification), Betrag in EUR (A EUR – Amount) und Buchung bzw. Zahlungsstrom (P – Posting, CF Cash-Flow).

Basis sind die Echtdaten der Warenlieferungen an verbundene Unternehmen für den Zeitraum Juli bis Dezember 2016.

S	R	MC	Spec	A (EUR)	P/CF
----------	----------	-----------	-------------	----------------	-------------

²¹⁴ SCHROTTMEYER (2016), S. 27.

SES- imagotag Austria	SES- imagotag France	Goods	Finished Goods ESL HF technology Hard-, Software *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	30.747.028,15 30.747.028,15 <i>(34.799.592,13)</i>	P CF
SES- imagotag Austria	SES- imagotag Mexico	Goods	Finished Goods ESL HF technology Hard-, Software *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	167.350,33 167.350,33 <i>(161.934,65)</i>	P CF
SES- imagotag Austria	SES- imagotag Montreal	Goods	Finished Goods ESL HF technology Hard-, Software *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	259.294,00 259.294,00 <i>(112.812,99)</i>	P CF
SES- imagotag Austria	SES- imagotag USA	Goods	Finished Goods ESL HF technology Hard-, Software *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	918.272,83 918.272,83 <i>(60.328,86)</i>	P CF
SES- imagotag Austria	SES- imagotag Singapore	Goods	Finished Goods ESL HF technology Hard-, Software *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	14.735,01 14.735,01 <i>(8.277,19)</i>	P CF
SES- imagotag Austria	SES- imagotag Italia	Goods	Finished Goods ESL HF technology Hard-, Software *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	43.283,97 43.283,97 <i>(493,08)</i>	P CF
SES-imagotag, Austria		Goods	*** Total Posting	32.149.964,29	
<i>SES-Imagotag, Austria</i>			*** Total Cash-Flow	35.143.438,90	

Tabelle 14: Beispieltabelle Betrag der gruppeninternen Zahlungen der Warenlieferungen mit Bezug auf das Kooperationsunternehmen
Quelle: eigene Darstellung.

Basis sind die Echtdaten der Warenlieferungen an verbundene Unternehmen für den Zeitraum Juli bis Dezember 2016. Die Spezifikationen der Services entsprechen zum Teil nicht den Tatsachen des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs.²¹⁵

S	R	MC	Spec	A (EUR)	P/CF
SES- imagotag Austria	SES- imagotag Canada	Services	Sales Manager *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	1.247,00 1.247,00 <i>(1.247,00)</i>	P CF
SES- imagotag Austria	SES- imagotag Italy	Services	COO/CTO *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	1.526,00 1.526,00 <i>(1.526,00)</i>	P CF
SES- imagotag Austria	SES- imagotag Mexico	Services	COO/CTO *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	5.923,00 5.923,00 <i>(5.923,00)</i>	P CF
SES- imagotag Austria	SES- imagotag France	Services	Procurement & Supply Chain Warehousing & Freight Out COO/CTO Project Managers Dept. Customers assistance *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	125.914,42 170.211,13 27.458,21 39.478,44 1.576,80 364.639,00 <i>(364.639,00)</i>	P P P P P CF
SES- imagotag Austria	SES- imagotag USA	Services	COO/CTO *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	68.868,00 68.868,00 <i>(8.277,19)</i>	P CF
SES- imagotag Austria	SES- imagotag Singapore	Services	Administration Singapore *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	3.144,00 3.144,00 <i>(3.144,08)</i>	P CF
SES-imagotag, Austria		Services	*** Total Posting	445.356,00	
<i>SES-Imagotag, Austria</i>			*** Total Cash-Flow	445.356,00	

Tabelle 15: Beispieltabelle Betrag der gruppeninternen Zahlungen der Services (Management Fees) mit Bezug auf das Kooperationsunternehmen
Quelle: eigene Darstellung.

²¹⁵ Vgl. Anhang 2, Protokoll Nr. 5.

Bei den verbundenen Unternehmen, welche an den einzelnen Arten der unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle des heimischen Kooperationsunternehmens im jeweiligen Veranlagungsjahr beteiligt sind, ist eine Identifizierung vorzunehmen und die Beziehung zueinander darzustellen (§ 9 Z 3 VPDG-DV). Nachstehend findet sich eine Auflistung der verbundenen Unternehmen der Unternehmensgruppe, mit denen die SES-imagotag GmbH (Tochterunternehmen SES-imagotag SA, 100% Beteiligungsverhältnis) unternehmensgruppeninterne Transaktionen durchführt, inklusive der Beziehung untereinander:

- SES-imagotag SA, Nanterre, France
Oberste Muttergesellschaft SES-imagotag Unternehmensgruppe
- Store Electronic Systems Asia Pacific Pte. Ltd., Singapore
Tochterunternehmen SES-imagotag SA, 100% Beteiligungsverhältnis
- Store Electronic Systems Latino America S de RL de CV, Mexico City, Mexico
Tochterunternehmen SES-imagotag SA, 100% Beteiligungsverhältnis
- Store Electronic Systems, Inc., Delaware, USA
Tochterunternehmen SES-imagotag SA, 100% Beteiligungsverhältnis
- Store Electronic Systems Italia S.r.l, Monza, Italy
Tochterunternehmen SES-imagotag SA, 100% Beteiligungsverhältnis
- Systemes Electroniques Pour Magasins LTEE, Montreal, Canada
Tochterunternehmen SES-imagotag SA, 100% Beteiligungsverhältnis
- SES-imagotag GmbH, Graz, Austria
Tochterunternehmen SES-imagotag SA, 100% Beteiligungsverhältnis
- SES-imagotag GmbH Deutschland, (vormals Findbox GmbH), Ettenheim, Germany
Tochterunternehmen SES-imagotag SA, 100% Beteiligungsverhältnis
- Pervasive Displays Inc., Tainan City, Taiwan
Tochterunternehmen SES-imagotag SA, 100% Beteiligungsverhältnis

Die Pflicht zur Auflistung der wesentlichen gruppeninternen Vereinbarungen des Kooperationsunternehmens mit verbundenen Unternehmen gem. § 9 Z 4 VPDG-DV bezieht sich auf die Transaktionen der SES-imagotag GmbH im Veranlagungsjahr. Beispielhaft dazu eine Auflistung zu dieser Pflicht:

Transaction	Date (since)	Term (Duration)	Refunding	Annex
Finished Goods ESL Hardware HF-Technology	01.02.201X	without limit	Cost plus X% mark-up	4.1.1

Management Fees	01.06.201X	without limit	Cost plus X% mark-up	4.1.II
Customers' Assistance				

Tabelle 16: Beispieltabelle Auflistung gruppeninterner Vereinbarungen
Quelle: eigene Darstellung.

Ein Verweis auf die Anlagen der Dokumentation ist ausreichend, weitere Erläuterungen sind an dieser Stelle nicht erforderlich.²¹⁶

5.1.2 Funktionsanalyse, Verrechnungspreismethode und die Tested Party gemäß § 9 Z 5 bis Z 9 VPDG-DV

Gemäß § 9 Z 5 VPDG-DV muss eine Funktionsanalyse (Vergleichbarkeits- bzw. Funktions- und Risikoanalyse) der Geschäftseinheit sowie relevanter verbundener Unternehmen in Bezug auf alle dokumentierten Arten von unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfällen erfolgen. Die Dokumentation schließt die Veränderung im Vergleich zu vorangegangenen Geschäftsjahren ein.²¹⁷

Die Einteilung der Rolle des Kooperationsunternehmens (und den anderen verbundenen Unternehmen) als Strategie-, Routine- oder Mischunternehmen wird von der obersten Muttergesellschaft SES-imagotag SA aus Frankreich, im Rahmen der Erstellung des Master File endgültig festgelegt. Das Master File der obersten Muttergesellschaft ist zum Zeitpunkt der Ausarbeitung der vorliegenden Masterarbeit nicht erstellt.

Aufgrund des Umstandes, dass das Kooperationsunternehmen im Konzernverbund federführend bei der Entwicklung des Leistungsportfolios und Koordination der externen (und internen) Produktionspartner und iWf Lieferung von den auf HF-Technologie basierenden ESL Systemen ist, wird an dieser Stelle die Annahme des Strategieträgers im Konzernverbund berechtigt sein. Die SES-imagotag Deutschland GmbH (vormals Findbox GmbH) ist aufgrund ihrer Tätigkeit, speziell der Entwicklung des Produktes der Flashing LED Displays und der Software Findbox (Geolocation: Standort eines Produktes im Einzelhandel), trotzdem eher als Mischunternehmen und nicht als ein Strategieträger des Konzerns einzustufen. Die Pervasive Displays Inc. (Taiwan) liefert

²¹⁶ Vgl. SCHROTTMEYER (2016), S. 28.

²¹⁷ Vgl. Kapitel 3.2.2.

Displays und dient als Auftragsfertiger. Die restlichen weltweiten Geschäftseinheiten sind Vertriebsgesellschaften. Auftragsfertiger und Vertriebsgesellschaften haben die Rolle von Routineunternehmen innerhalb eines Konzernverbundes inne.²¹⁸

Die Eigenständigen Geschäftseinheiten der SES-imagotag werden anhand ihres Leistungsportfolios und der bestehenden Informationslage folgendermaßen eingeteilt:

Strategieträger der Unternehmensgruppe	
SES-imagotag SA, Nanterre, Frankreich SES-imagotag GmbH, Graz, Österreich	
Mischunternehmen der Unternehmensgruppe	
SES-imagotag GmbH, Ettenheim, Deutschland	
Routineunternehmen der Unternehmensgruppe	
Pervasive Displays Inc., Tainan City, Taiwan	Auftragsfertiger
Store Electronic Systems Asia Pacific Pte. Ltd., Singapore	Vertriebsgesellschaft
Store Electronic Systems Latino America S de RL de CV, Mexico City, Mexico	Vertriebsgesellschaft
Store Electronic Systems, Inc., Delaware, USA	Vertriebsgesellschaft
Systemes Electroniques Pour Magasins LTEE, Montreal, Canada	Vertriebsgesellschaft
Store Electronic Systems Italia S.r.l, Monza, Italy	Vertriebsgesellschaft

Tabelle 17: Geschäftseinheiten der SES-imagotag
Quelle: eigene Darstellung.

Für die Dokumentationspflicht des Local File beim Kooperationsunternehmen spielt die Klassifizierung des Unternehmens selbst eine sekundäre Rolle. Bei der SES-imagotag GmbH muss für jede im Veranlagungsjahr ausgewählte wesentliche Kategorie (Goods bzw. Services) einer unternehmensgruppeninternen Transaktion eine detaillierte Funktionsanalyse durchgeführt werden. Zur Erstellung der transaktionsbezogenen Funktionsanalyse bedarf es umfassender Kenntnisse der Organisationsstruktur der Unternehmensgruppe und der Geschäftsmodelle der verbundenen Unternehmen. Ferner bedarf es umfassender Kenntnisse über die jeweiligen zu dokumentierenden (wesentlichen) gruppeninternen Geschäftstransaktionen des Veranlagungsjahres. Es ist daher bei der Erstdokumentation unbedingt anzuraten diesbezügliche

²¹⁸ Vgl. Anhang 2, Protokoll Nr. 5.

Wissenslücken z.B. mit Hilfe von Interviews mit verantwortlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern zu schließen. In der Praxis erfolgt entweder eine verbale Beschreibung oder eine tabellarische Darstellung z.B. in Matrixform.²¹⁹

Aus dem Blickwinkel der transaktionsbasierenden Funktionsanalyse ist das Kooperationsunternehmen im SES-Konzern bei Services rund um die HF-Technologie der ESL federführend. Bei R&D Tätigkeiten, der Koordination der Supply Chain, dem Warehousing, der Logistik, des Partnermanagements, dem Projektmanagement und dem Vertrieb hat die heimische SES-imagotag GmbH wesentliche Funktionen inne und trägt den Hauptanteil der Risiken. Das Schwesterunternehmen SES-imagotag GmbH Deutschland, tritt bei R&D Tätigkeiten unterstützend (in untergeordneter Rolle) in Erscheinung. Die vollgrafischen Displays der ESL erhält das Kooperationsunternehmen vom verbundenen Unternehmen Pervasive Displays aus Taiwan, welches als Auftragsfertiger (Routineunternehmen) auftritt. Bei Transaktionen der LF-Technologie spielt das Kooperationsunternehmen eine untergeordnete Rolle. Die Transaktionen der „administrativen“ Management Fees müssen für die heimische Unternehmung überwiegend im Einzelfall genau betrachtet werden. Die Stellung der SES-imagotag GmbH variiert dabei zwischen Strategie-, Routine- und Mischunternehmen.

In diesem Abschnitt wird beispielhaft und stark vereinfacht eine vom Kooperationspartner ausgewählte Transaktion angeführt. Eine detaillierte Vergleichbarkeits-, Funktions- und Risikoanalyse für sämtliche Transaktionen der SES-imagotag GmbH mit verbundenen Geschäftseinheiten innerhalb eines Wirtschaftsjahres würde den Rahmen der vorliegenden Arbeit sprengen.²²⁰

Der Sachverhalt der kategorisierten Transaktion (Warenlieferung/Goods) beinhaltet die Lieferungen von Hard- und Softwarekomponenten der HF Technologie von der SES-imagotag GmbH an die französische Muttergesellschaft SES-imagotag SA.²²¹ Bei der Risikoanalyse werden die insgesamt möglichen Punkte - wobei XXXXX den Höchstwert eines Risikos darstellt - gewichtet und auf die beteiligten Unternehmen aufgeteilt. In der nachstehenden Transaktion ist zu sehen, dass die SES-imagotag GmbH der Strategieträger ist.

Wahrgenommene Funktionen	Procurement & Warehousing, R&D, Production, Order Fulfilment, Sales
Sachanlagevermögen	PPE Maschinen, Produktion und Testing

²¹⁹ STEINER (2017), S. 34f.

²²⁰ Vgl. Anhang 2, Protokoll Nr. 5.

²²¹ Vgl. Anhang 2, Protokoll Nr. 6.

Immaterielles Anlagevermögen	Patent: High Frequency Band Patent: Fixing & Mounting		
Investiertes Kapital	EUR 29.282.883,95		
Risiko	ges. mögliche Punkte	SES-imagotag Österreich	SES-imagotag Frankreich
Finance: FX Risiko (hedging)	X	X	-
Production, Quality Control Assembly Scrap Rate	XX	XX	-
Procurement Inbound Logistic	X	X	
R&D Design Risiko	XXX	XXX	-
Quality Control & Assurance: Garantie	XXXX	XXXX	-
Warehousing, Finance: Gebundenes Kapital Lagerhaltung	XXXXXX	XXXXXX	-
Warehousing: Überalterung Lagerbestand	XX	XX	-
Sales: Lagerhaltung Sicherheitsbestand	X	-	X

Tabelle 18: Funktionsanalyse Transaktion Goods
Quelle: in Anlehnung an STEINER G. (2017), S. 35.

Die Dokumentationspflicht gemäß VPDG-DV verlangt in § 9 Z 6 einen Hinweis auf die geeignetste Verrechnungspreismethode in Bezug auf die jeweils betrachtende Art des dokumentierten wesentlichen Geschäftsvorfalles im Veranlagungsjahr. Es ist zu begründen, warum die gewählte Verrechnungspreismethode beim Kooperationsunternehmen als die am besten geeignete angesehen wird. Die Erscheinungsformen der verschiedenen Verrechnungspreismethoden sind im Verlauf der Arbeit hinlänglich beschrieben.²²² Das Kooperationsunternehmen nutzt derzeit nur die Kostenaufschlagsmethode (CPM - Cost Plus Method).²²³ Unternehmensgruppeninterne Transaktionen jeglicher Art (Goods, Services, etc.) werden aufgrund der angefallenen Kosten zuzüglich eines festgesetzten Aufschlages verrechnet. Bei Warenlieferungen (Goods) ist eine exakte verursachungsgerechte Zuordnung der Kosten auf die jeweiligen Geschäftseinheiten

²²² Vgl. Kapitel 3.2.3.

²²³ Vgl. Kapitel 3.2.3.3.

ohne Probleme möglich. Bei den Management Fees (Services) des Kooperationsunternehmens erfolgt eine verursachungsbasierende Aufteilung der Kosten in einzelnen Fällen. Großteils werden Kosten der Management Fees basierend auf einem Allokationsschlüssel, anhand des Umsatzes (Revenue) oder Anzahl der Köpfe (Headcount) bei den Geschäftseinheiten, aufgeteilt. Nachstehende Tabelle soll über die Verteilung der Kosten beim Kooperationsunternehmen besseren Überblick gewährleisten.²²⁴ Verwendete Abkürzungen der Tabelle: Umsatz (U), Verursachungsprinzip (V), Kopfzahl (Headcount, H) Geschäftseinheit (GE).

Management Fees (Kurzform)	U	V	H	Allokation
Group Marketing: Allgemeine Leistungen Regionale Leistungen	X	X		umsatzanteilig, alle GE Verursachungsprinzip
Services Webpage	X			umsatzanteilig, alle GE
Range Management & Trainings: Range Management Trainings	X		X	umsatzanteilig, alle GE Kopfzahl, alle GE
CRM Sales Force: Vorleistungen des Betriebs Laufender Betrieb	X		X	umsatzanteilig, alle GE Kopfzahl der CRM Nutzer in GE
Project Managers Dept.		X		Verursachungsprinzip, jeweiliges Projekt einer GE
Customers Assistance		X		Verursachungsprinzip jeweiliges Projekt einer GE
Used ESL		X		Verursachungsprinzip
Sales Administration Singapore		X		Verursachungsprinzip GE Singapur
Sales Manager	X			umsatzanteilig, alle GE Umsatzmehring aufgrund der Sales Maßnahmen bei den GE
Procurement & Supply Chain: HF Technologie LF Technologie	X X			umsatzanteilig, alle GE (HF) umsatzanteilig, alle GE (LF) auf Basis der jeweiligen Hardware Umsätze bei den GE

²²⁴ Vgl. Anhang 2, Protokoll Nr. 5.

Warehousing & Freight out		X		Verursachungsprinzip Anzahl der Lieferung an GE
IT dept. ERP System Sonstige Leistungen	X		X	umsatzanteilig, alle GE Verursachungsprinzip auf Basis von Stundenaufzeichnungen
COO/CTO		X		Verursachungsprinzip auf Basis der Stundenaufzeichnungen
Legal Counsel		X		Verursachungsprinzip auf Basis der Stundenaufzeichnungen
HR dept.			X	Kopfzahl, alle GE
Quality Dept.: Software Software LF ESL Technologie	X X			umsatzanteilig, alle GE auf Basis der Software Umsätze umsatzanteilig, alle GE auf Basis der LF Umsätze
R&D Etiquetts LF	X			umsatzanteilig, alle GE (LF) auf Basis der jeweiligen Hardware Umsätze bei den GE
SEC				(in Fertigerzeugnissen)
R&D Software				(in Fertigerzeugnissen)
LF Technology				(in Fertigerzeugnissen)

Tabelle 19: Allokation der Management Fees im SES-imagtag Konzern
Quelle: eigene Darstellung.

Die SES-imagtag nutzt für jede Art ihrer Transaktionen die Methode des Kostenaufschlages (Cost Plus Method) mit einem Aufschlag von X%.²²⁵ Diese ist eine (einseitige) Standardmethode, welche gemäß OECD-VPG gegenüber den Gewinnmethoden zu bevorzugen ist.²²⁶

Die Kostenaufschlagsmethode (CPM) ermittelt Fremdvergleichskonformität aus den angefallenen Kosten für ein Produkt oder Service beim Kooperationsunternehmen. Die Kosten für Produkte und Services liegen einer betriebswirtschaftlichen Kalkulation zugrunde, welche bei der Preispolitik für (externe) Transaktionen mit Fremden angewendet wird. Der angemessene Gewinnaufschlag (Plus) bei gruppeninternen Verrechnungen kann vom Unternehmen auf Basis der Kalkulation bewiesen werden. Als Folge daraus, kann die Anforderung des Fremdvergleichs

²²⁵ Vgl. Anhang 2, Protokoll Nr. 5.

²²⁶ Vgl. zur Wahl der Verrechnungspreismethode Kapitel 3.2.3.

inklusive Gewinn in Form von betriebs- und branchenüblichen Zuschlägen erfüllt werden. Großteils liegen dem Kooperationspartner bei der internen Verrechnung der Management Fees keine vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle vor. Folglich kann für diese Leistungen idR nur ein betriebsexterner²²⁷ und indirekter²²⁸ Preisvergleich der jeweiligen Transaktion erfolgen. Die Cost Plus Method bietet sich an und kann aus den angeführten Umständen begründet werden. Dem Kooperationspartner wird nach Möglichkeit angeraten, ergänzend gruppeninterne Dienstleistungsvereinbarungen, Dokumente (Act of Acceptance of Works and/or Services), oder Kalkulationen die Management Fees betreffend, beizubringen.²²⁹ Die Anwendung der CPM wird in der Praxis von Unternehmen großteils bevorzugt und ist idR am besten für Produktionsunternehmen oder bei der Erbringung von Dienstleistungen geeignet.²³⁰

Bei Warenlieferungen (Goods) und bei erbrachten Dienstleistungen (Services) für externe Kunden, die ähnlich gelagert sind wie interne Dienstleistungen der Management Fees, kann die Preisvergleichsmethode (CUP - Comparable Uncontrolled Price Method²³¹) angedacht werden. Ähnlich gelagerte Geschäftsvorfälle mit (externen) Kunden sind beim Kooperationspartner vorhanden. Im Falle des Vorliegens von Daten und folglich durch die Möglichkeit, einen betriebsinternen und direkten Preisvergleich durchzuführen, kann dem Kooperationsunternehmen die Preisvergleichsmethode empfohlen werden. Die Preisvergleichsmethode kann bei Vorliegen von vergleichbaren identisch oder geringfügig abweichenden Fremdgeschäftsvorfällen verwendet werden.²³² Abgeraten wird dem Kooperationsunternehmen von der Preisvergleichsmethode, wenn – sowie in der praktischen Anwendung bei anderen Unternehmen am Markt – es zu Fällen kommt, dass ähnliche Transaktionen betriebsextern und indirekt ermittelt werden müssen.²³³ Die Preisvergleichsmethode kann dem Kooperationspartner resümierend daher nur teilweise angeraten werden. Der Kooperationspartner hat bei der Anwendung der Methode zu berücksichtigen, dass bei Nichtvorliegen gleicher bzw. ähnlich gelagerten Transaktionen ein betriebsinterner bzw. direkter Preisvergleich nicht möglich ist. Der Preisvergleich bei Warenlieferungen und bei Services bzw. den Management Fees muss betriebsextern bzw. indirekt erfolgen und hat auf Basis von (meist aufwendigen) Datenbankrecherchen²³⁴ oder Benchmarkstudien zu erfolgen.

²²⁷ Vgl. zu betriebsinterner versus -externer Preisvergleich Kapitel 3.2.5.

²²⁸ Vgl. zum direkten und indirekte Preisvergleich Kapitel 3.2.6.

²²⁹ Vgl. Kapitel 3.2.8.

²³⁰ Vgl. DAMBÖCK/SEILER (2016), S. 58f.

²³¹ Vgl. zu den Preisvergleichsmethoden Kapitel 3.2.3.1.

²³² Vgl. DAMBÖCK/SEILER (2016), S. 59.

²³³ Vgl. MACHO/STEINER (2016), S. 100.

²³⁴ Vgl. Kapitel 3.2.7.

Die dritte Standardmethode ist die Wiederverkaufsmethode (RPM - Resale Price Method²³⁵). Diese untersucht, ob der in einer gruppeninternen Transaktion in Rechnung gestellte Betrag in Hinblick auf die in einem Vergleichsgeschäft erzielte Bruttomarge (Handelsspanne) fremdüblich ist. Die Resale Price Method wird in der Praxis bei Vertriebsgesellschaften verwendet, die Produkte verkaufen, die physisch nicht verändert werden.²³⁶ Zur Resale Price Method wird dem Kooperationsunternehmen SES-imagotag Graz als einer der Strategieträger (Dienstleistungen, Produktion) des Konzerns aus angeführten Gründen nur teilweise angeraten. Die Resale Price Method kann bei Transaktionen mit Routineunternehmen (Vertriebsgesellschaften) innerhalb des SES-imagotag Konzerns als geeignetste Methode angewendet werden. Bei Verrechnungen der Management Fees kann die Methode nicht angewendet werden.

Art	Anwendungsbereich (Kategorien)	Fremdvergleich durch	Anwendung bei der SES-imagotag GmbH
CUP	Warenlieferungen Dienstleistungen Immaterielles Vermögen Finanzdienstleistungen	intern/extern direkt/indirekt Bei Fehlen interner/direkter Vergleichswerte Datenbankanalysen	Teilweise Warenlieferungen (Goods): anwendbar Dienstleistungen (Management Fees): schwer anwendbar, Datenbankanalyse ist notwendig.
RPM	Warenlieferungen Leistung vom Unternehmen an ein verbundenes Unternehmen welches diese weitestgehend unverändert an einen fremden Dritten weitergibt	intern/extern direkt/indirekt Bei Fehlen interner/direkter Vergleichswerte Datenbankanalysen	Teilweise Warenlieferungen (Goods) anwendbar mit/bei Routineunternehmen Dienstleistungen (Management Fees): nicht anwendbar
CPM	Warenlieferungen Dienstleistungen Immaterielles Vermögen Finanzdienstleistungen	intern/extern direkt/indirekt Kalkulation plus „mark up“ durch Datenbankanalysen (Bandbreite von 5% bis 10%)	Ja Warenlieferungen (Goods): anwendbar mit/bei allen Geschäftseinheiten Services & Management Fees: anwendbar mit/bei allen Geschäftseinheiten

²³⁵ Vgl. Kapitel 3.2.3.2.

²³⁶ Vgl. MACHO/STEINER (2016), S. 100.

Tabelle 20: Empfohlene Verrechnungspreismodelle für die transaktionsbezogenen Kategorien der SES-imagotag GmbH
Quelle: eigene Darstellung.

In § 9 Z 7 VPDG-DV wird ein Hinweis auf das verbundene Unternehmen verlangt, welches als untersuchte Geschäftseinheit (Tested Party) gewählt wird. Die Gründe dafür sind anzugeben. Das Kooperationsunternehmen muss hierfür ein verbundenes Unternehmen, dessen Funktionen die geringste Komplexität aufweist, pro kategorisierter Transaktion anführen. Die Auswahl ist zu begründen. Die Logik für die Auswahl der Tested Party²³⁷ bei der Dokumentation des Kooperationspartners ergibt sich aus den kategorisierten Transaktionen und kann (jährlich) variieren.

Die Zusammenfassung der wesentlichen zugrunde gelegten Annahmen (§ 9 Z 8 VPDG-DV) des Kooperationsunternehmens für die Wahl der angewendeten Verrechnungspreismethode(n) muss iwF noch einmal wiedergegeben werden. In § 9 Z 9 VPDG-DV sind die Gründe für eine Mehrjahresanalyse anzuführen. Beispielsweise könnte sein, dass Kosten und Preise der betreffenden Kategorien stark schwanken, sodass eine mehrjährige Durchschnittsbetrachtung ein aussagekräftigeres Bild vermittelt.²³⁸ Eine Mehrjahresanalyse wird bei der SES-imagotag GmbH idR nicht vorkommen, somit kann dieser Punkt außer Acht gelassen werden.

5.1.3 Ausgewählte Fremdgeschäftsvorfälle, Anpassungsrechnungen und Begründungen gem. § 9 Z 10 bis Z 14 VPDG-DV

Gemäß Dokumentationspflicht in § 9 Z 10 VPDG-DV muss die SES-imagotag GmbH ausgewählte interne oder externe Fremdgeschäftsvorfälle auflisten und beschreiben, auf die sich die Verrechnungspreisanalyse stützt. Im Fall, dass die kategorisierten (wesentlichen) Geschäftsvorfälle im Veranlagungsjahr anhand der Cost Plus Method an Einheiten der Unternehmensgruppe verrechnet wurden, ist der angemessene Gewinnzuschlag zu beweisen. Dieser Beweis muss nicht an dieser Stelle angetreten werden.²³⁹

Bei Anwendung der beiden anderen Standardmethoden (Comparable Uncontrolled Price- bzw. Resale Price Method) sind ausgewählte vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle anzuführen. Für Warenlieferungen (Goods) wären vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle via verrechneter Lieferungen an (fremde) Kunden des Kooperationsunternehmens problemlos belegbar. Das

²³⁷ Vgl. Kapitel 3.2.3 zur Wahl der Verrechnungspreismethode.

²³⁸ Vgl. DAMBÖCK/SEILER (2016), S. 26.

²³⁹ Vgl. Kapitel 5.1.2 zur Funktionsanalyse, Verrechnungspreismethode und der Tested Party gemäß § 9 Z 5 bis 9 VPDG-DV.

Vergleichbarkeitsprinzip lässt sich für Dienstleistungen (Services) die an (fremde) Kunden für ähnlich gelagerte Geschäftsvorfälle der Management Fees verrechnet wurden, ebenfalls anwenden. Generell ist bei den Leistungen der Management Fees der Nachweis eines vergleichbaren Geschäftsvorfalles aufwendiger zu erbringen. Für den Fall, dass der Kooperationspartner andenkend (zusätzlich zur Cost plus Method) andere Standardmethoden anzuwenden, sind idR bei Nichtvorliegen identischer, oder geringfügig abweichenden Fremdg Geschäftsvorfällen Datenbankrecherchen²⁴⁰ oder Benchmarkstudien notwendig. Dabei ist neben der Quellenangabe auf die Form der Dokumentation zu achten. Es ergeht eine klare Handlungsempfehlung ans Kooperationsunternehmen, nach Möglichkeiten Datenbank- oder Benchmarkstudien durchzuführen und zu dokumentieren.²⁴¹

In § 9 Z 11 VPDG-DV ist die Beschreibung aller zur Herstellung der Vergleichbarkeit vorgenommen Anpassungen (Anpassungsrechnungen) anzuführen. Es ist ein Hinweis zu erteilen, ob die Anpassungen an den Ergebnissen der SES-imagotag GmbH, den Fremdg Geschäftsvorfällen oder an beiden vorgenommen wurden. Die Anpassungsrechnung ist dann wichtig, wenn beim Kooperationsunternehmen die Verrechnungspreisermittlung durch indirekten Preisvergleich erfolgt ist, egal ob die hierzu verwendeten Vergleichswerte betriebsintern oder -extern erhoben wurden.

Die Begründung für die fremdkonforme Vergütung der kategorisierten Geschäftsfälle des Veranlagungsjahres müssen gemäß § 9 Z 12 VPDG-DV erfolgen. Wurde beispielsweise beim Kooperationsunternehmen eine Datenbankstudie für eine bestimmte Transaktion erstellt und bewegen sich die angewendeten Verrechnungspreise innerhalb der daraus ersichtlichen Bandbreiten, reicht der Hinweis darauf als Begründung aus.²⁴²

Die verwendeten Finanzinformationen müssen in § 9 Z 13 VPDG-DV noch einmal zusammengefasst werden. Abschließend verlangt der Gesetzgeber vom Kooperationspartner in § 9 Z 14 VPDG-DV Kopien bestehender Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance Pricing Agreements) sowie sonstiger Vorabentscheidungen, die mit den genannten Geschäftsvorfällen in Zusammenhang stehen. Auf Basis von § 9 Z 10 bis 14 VPDG-DV zur Funktionsanalyse, Wahl der Verrechnungspreismethode und der Tested Party, bietet die Checkliste²⁴³ dem Kooperationsunternehmen eine schnelle Übersicht über die beizubringenden Dokumente in Bezug auf Inhalt und Form.

²⁴⁰ Vgl. Kapitel 3.2.7.

²⁴¹ Vgl. Kapitel 3.2.4.

²⁴² SCHROTTMEYER/STRAUSS (2017), S. 30.

²⁴³ Vgl. Anhang 1.

5.2 Finanzinformationen und Anlagen gem. § 10 Z 1 bis Z 3 VPDG-DV

Gemäß § 10 Z 1 bis Z 3 VPDG-DV hat das Kooperationsunternehmen relevante Finanzinformation für die Verrechnungspreisdokumentation beizustellen.²⁴⁴ Der Kooperationspartner führt seine Rechnungslegung auf Basis des heimischen GAAP (UGB) durch. Aufgrund der (vorläufigen) Bilanz ist das Unternehmen als „große Gesellschaft“²⁴⁵ gemäß UGB einzustufen. Die Bilanzsumme des Wirtschaftsjahres 2016 ist größer als 20 Mio EUR (Ist 42,5 Mio EUR), die Mitarbeiteranzahl ist kleiner als 250 ArbeitnehmerInnen (Ist 51,42 ArbeitnehmerInnen), der Umsatz ist größer als 40 Mio. EUR (Ist 100,2 Mio EUR). Somit sind 2 von 3 Kriterien der Klassifizierung als „große Gesellschaft“ erfüllt. Der UGB Einzelabschluss für 2016 muss die Bilanz, die Gewinn und Verlustrechnung, den Anhang und den Lagebericht enthalten. Der Einzelabschluss der SES-imagotag GmbH ist außerdem prüfungspflichtig. Das Kooperationsunternehmen ist somit in der Lage einen geprüften Jahresabschluss beizubringen. Eine Kopie und ein Verweis auf die Anlagen der Dokumentation des Local File ist ausreichend.

Über die Dokumentationspflichten des § 10 Z 2 und Z 3 VPDG-DV herrscht in der Fachliteratur Unklarheit.²⁴⁶ Im schlechtesten Fall muss das Kooperationsunternehmen für (bestimmte) kategorisierte Transaktion dazugehörige Aufwendungen und Erträge offenlegen. Es wird angeraten, die Steuerberatung der SES-imagotag GmbH mit dem unklaren Sachverhalt innerhalb der Dokumentationspflichten der Finanzinformation zu konfrontieren und deren Expertenmeinung einzuholen.

5.3 Idealtypischer Ablauf der Erstdokumentation beim Kooperationsunternehmen

Der Ablauf der Erstdokumentation kann in drei (Grob-) Phasen unterteilt werden. Die erste Phase ist die Erstellung des Konzeptes des Local File und die Festlegung des Lösungsansatzes. Phase zwei beschäftigt sich mit der Datensammlung und in der dritten Phase erfolgt die eigentliche und finale Dokumentationserstellung.

Phase 1	Erstellung und Konzeption der Ausfüllhilfe des Local File Festlegung des Lösungsansatzes bezüglich des Umfangs und Tiefe der Verrechnungspreisdokumentation (Mindest- versus Komplettlösung)
----------------	--

²⁴⁴ Vgl. zur Finanzinformation des Local File Kapitel 3.3.

²⁴⁵ S. § 221 UGB.

²⁴⁶ Vgl. Kapitel 3.3.

Phase 2	Sammlung der unternehmensspezifischen Informationen und Daten des Veranlagungsjahres
Phase 3	Erstellung der finalen Verrechnungspreisdokumentation

Tabelle 21: Drei Phasen der Dokumentationserstellung
Quelle: eigene Darstellung.

In Hinblick auf Strafbestimmungen sollte das Kooperationsunternehmen sensibilisiert sein, sich mit dem Thema der Verrechnungspreisdokumentation umfassend auseinanderzusetzen.²⁴⁷ Bei Sonderfragen, welche im Laufe der finalen (Erst-) Dokumentation für das Wirtschaftsjahr 2017 durchaus auftreten können, ist es unerlässlich einen fachkundigen (Steuer-) Berater beizuziehen. Die vorliegende Arbeit stellt dem Kooperationsunternehmen ein Werkzeug der ersten Phase in Form einer umfassenden Ausfüllhilfe für die Erstellung des Local File zur Verfügung. Die SES-imagotag GmbH wird anhand der Ausführungen und Überlegungen im theoretischen und praktischen Teil der Arbeit bei der Überlegung der Wahl des Lösungsansatzes in Form einer Mindest- oder Komplettdokumentation beraten.

Anhand der Konzeption und der Checklisten für die Erstellung des unternehmensspezifischen Local File, welche die inhaltlichen Forderungen des VPDG bzw. VPDG-DV punktuell und unternehmensspezifisch ausführt und abbildet, ist vom Kooperationsunternehmen in Phase eins die weiterführende Überlegung anzustellen, welcher Lösungsansatz der (Erst-) Dokumentation gewählt wird. In der Variante einer Minstdokumentation wird bei der Sachverhaltsdokumentation im Wesentlichen auf ausführliche Informationen zum allgemeinen Risikoprofil und der Unternehmensstrategie (Istzustand, Ausblick, Märkte und Preisbildung) verzichtet. Bei der Angemessenheitsdokumentation von gruppeninternen Transaktionen wird der Detaillierungsgrad der Funktionsanalyse (Vergleichbarkeits-, Funktions- und Risikoanalyse) auf ein Mindestmaß reduziert. Die Minstdokumentation bietet ein gewisses Maß an Rechtssicherheit, kann im Fall einer Verteidigung der Dokumentation gegenüber einer Betriebsprüfung zu Nachbesserungen und weiteren Informations- und Datenerhebungen im Unternehmen führen. Der Vorteil der Variante einer Mindestlösung schlägt sich mit geringeren Kosten (Personalaufwand, Beratungskosten) verglichen mit einer Komplettlösung zu Buche.

Der Vorteil des Ansatzes einer Komplettlösung, die zusätzlich zum Detaillierungsgrad der Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation die Wesentlichkeitsgrenzen von dokumentierten gruppeninternen Transaktionen anhebt, führt zu einem Anstieg der Rechtssicherheit. Eine umfangreiche Dokumentation bietet dem Kooperationsunternehmen

²⁴⁷ Vgl. Kapitel 2.3.3.

zusätzliche Hilfestellung beim Erkennen von Schwachstellen des Verrechnungspreissystems und trägt iwF zur aktiven Behebung der Mängel bei.

Nach den Überlegungen der ersten Phase ist in der zweiten Phase der (Erst-) Dokumentation für das Wirtschaftsjahr 2017²⁴⁸ die unternehmensspezifische Informations- und Datensammlung erforderlich. Informationen und Daten zur Beschreibung des Unternehmens werden in der Sachverhaltsdokumentation, die Beschreibung, die Funktionsanalyse und der Fremdvergleich von gruppeninternen Transaktionen werden in der Angemessenheitsdokumentation benötigt. Die vorliegende Arbeit, sowie das Konzept des Local File in englischer Sprache²⁴⁹ hat für die Bereitstellung der unternehmensspezifischen Informationen und Daten grundlegende Vorarbeiten geleistet. Dem Kooperationsunternehmen bleibt für die Dokumentationspflichten des Wirtschaftsjahrs 2017 eine Datensammlung und -auswertung nicht erspart. Die Beschreibung der (wesentlichen) unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle, die Funktionsanalyse und der Fremdvergleich müssen transaktionsbezogen (individuell) für das veranlagungspflichtige Geschäftsjahr erfolgen. Mögliche Veränderungen innerhalb des Unternehmens SES-imagotag GmbH und iwF innerhalb des SES-imatogag Konzernverbundes müssen allenfalls zusätzlich berücksichtigt werden.

In Phase drei muss die Verrechnungspreisdokumentation basierend auf Überlegungen der ersten beiden Phasen finalisiert und erstellt werden. Im Idealfall ist das Ergebnis eine Verrechnungspreisdokumentation für das Veranlagungsjahr, die den Anforderungen des VPDG bzw. einer Betriebsprüfung standhält und zu keinen (wesentlichen) Nachbesserungspflichten aufgrund von Dokumentationsmängeln führt.

5.4 Praxisoutput: Das Local File des Kooperationsunternehmens

Der praktische Ausfluss (Praxisoutput) der Arbeit umfasst die Konzeption des Local File der SES-imagotag, abgefasst in der Konzernsprache Englisch.²⁵⁰ Die Konzeption des Local File orientiert sich weitestgehend an der vorgeschlagenen Gliederung gemäß VPDG-DV. Dem Vorschlag der TPA Steuerberatungskanzlei folgend ist die Dokumentation des Local File in Kapitel 2 um ausgewählte Informationen zum SES-imagotag Konzern erweitert.²⁵¹ Die ausgewerteten Daten und Informationen des praktischen Abschnitts der Kapiteln 4 und 5 wurden für die Konzeption des Local File in die englische Konzernsprache übersetzt. Zu Beginn der (Unter-) Kapitel der

²⁴⁸ Vgl. Kapitel 4.2.2 zur Prüfung des Zeitpunktes für die Erstdokumentation.

²⁴⁹ Vgl. Anhang 3.

²⁵⁰ S. Anhang 3.

²⁵¹ Vgl. Anhang 2, Protokoll Nr. 2.

Konzeption befinden sich einführende Erläuterungen und darauf folgend die auf das Unternehmen abgestimmten Checklisten betreffend die gesetzlichen Anforderungen der Dokumentation des Local File. Die (Unter-) Kapitel der Konzeption sind um Anregungen erweitert, teilweise in Form von Fragestellungen, welche zur Vertiefung des Inhalts der beizubringenden Information nützlich sein können. Der Nutzen daraus ist, dass dem Ersteller des endgültigen Local File ergänzend und punktuell Vorschläge zur detaillierteren Informationsdarstellung erteilt werden.

Das Local File ist bereits stellenweise mit erhobenen Echtdaten des Kooperationspartners befüllt. Bei der Erstdokumentation der Transaktionen des Wirtschaftsjahres 2017 müssen die Echtdaten der Sachverhaltsdokumentation auf Aktualität überprüft und für das Veranlagungsjahr adaptiert werden. Die Sachverhalte der Angemessenheitsdokumentation ergeben sich aus den gruppeninternen Transaktionen des Veranlagungsjahres und sind jedes Jahr neu zu erheben und zu bewerten.

6 Resümee

In diesem Kapitel werden zu Beginn die Inhalte der vorliegenden Masterarbeit zusammengefasst. Es erfolgt ein Abriss über die erlangten Erkenntnisse auf Grundlage der gestellten Forschungsfragen, die sich aus der Problemstellung der Arbeit ergeben. Abschließend wird in der kritischen Reflexion das Ergebnis der Arbeit rekapituliert und ein kurzer Ausblick auf die Transferpreisthematik für eine (Erst-) Dokumentation auf Basis des VPDG gegeben.

6.1 Zusammenfassung

Finanzverwaltungen setzen sich angesichts der Transaktionsvolumina, die in multinationalen Unternehmensgruppen bewegt werden, verstärkt mit dem Thema der Verrechnungspreise (Transfer Pricing) auseinander. Die Gesetzeslage der Transferpreisthematik, basierend auf der Bundesabgabenordnung und den Verrechnungspreisrichtlinien 2010, wurde von der österreichischen Bundesregierung als nicht ausreichend erachtet. Das Fehlen von klaren Regelungen sowohl für Unternehmerseite als auch für die Steuerverwaltung, veranlasste die Bundesregierung am 01.08.2016 zum Erlass des Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes (VPDG), rückwirkend gültig ab dem 01.01.2016. Der Erlass des heimischen VPDG 2016 und die daraus erwachsenden Dokumentationspflichten für das heimische Kooperationsunternehmen SES-imagotag GmbH, bilden die Ausgangssituation für die Problemstellung der Arbeit. Die Problemstellung der Arbeit ist es, dem Leser Aufschluss über die Anforderungen an eine Verrechnungspreisdokumentation einer eigenständigen österreichischen Geschäftseinheit (SES-imagotag GmbH) innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe mit ausländischem Sitz (SES-imagotag Konzern), anhand des neuen nationalen Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes 2016 zu bieten. Die von der Problemstellung der Arbeit abgeleiteten Forschungsfragen werden, basierend auf dem theoretischen Ansatz, im praktischen Teil anhand von unternehmensspezifischer Sachverhalte bei der SES-imagotag GmbH beantwortet. Die Ergebnisse der Beantwortung der Forschungsfragen sollen in diesem Abschnitt noch einmal zusammengefasst werden.

Eigenständige Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe unterliegen dem Anwendungsbereich des nationalen VPDG. Der § 2 Z 2 VPDG definiert eigenständige Geschäftseinheiten als Tochterunternehmen und Betriebsstätten einer Unternehmensgruppe. Im Konzernabschluss vollkonsolidierte Tochterunternehmen fallen hierbei unter die Dokumentationspflicht – für verbundenen Konzernunternehmen welche „at equity“ konsolidiert werden, gilt die Dokumentationspflicht nicht. Die heimische SES-imagotag GmbH ist dem

Anwendungsbereich des VPDG unterworfen. Das Kooperationsunternehmen ist eine heimische Geschäftseinheit und Teil einer multinationalen Geschäftseinheit aus Frankreich. Aus Sicht des französischen Konzerns beträgt das Beteiligungsverhältnis seit dem Jahr 2016 100 Prozent. Das Kooperationsunternehmen steht unter beherrschendem Einfluss des SES-imagotag Konzerns und wird im Konzernabschluss vollkonsolidiert. Der relevante Schwellenwert der Umsatzerlöse (50 Mio. EUR ab 01.01.2016) wurde beim Kooperationsunternehmen im Wirtschaftsjahr 2016 (100,2 Mio. EUR) erstmalig überschritten. Der Prognosewert des Jahresumsatzes für das Wirtschaftsjahr 2017 beträgt 107 Mio. EUR. Die prognostizierten Umsatzerlöse für das darauffolgende Jahr liegen ebenfalls deutlich über dem gesetzlichen Schwellenwert. Die Dokumentationspflicht gemäß VPDG beginnt, wenn in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren die Umsatzerlöse den Betrag von 50 Mio. EUR überschritten haben. Das bedeutet, die nationale Geschäftseinheit SES-imagotag GmbH als Teil einer multinational agierenden französischen Unternehmensgruppe, muss im Jahr 2018 für das Veranlagungsjahr 2017 erstmalig ihre Transferpreise gemäß VPDG dokumentieren. Ein Entfall der Pflicht zur Dokumentation, bei Unterschreiten des maßgeblichen Schwellenwertes von 50 Mio. EUR in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren, wird von der Unternehmensleitung ausgeschlossen. Die Anwendung des Ausnahmetatbestands des (temporären) Erlöschens der Dokumentationsverpflichtungen gem. § 3 Abs 3 VPDG ist aufgrund der konstanten prognostizierten Überschreitung des Schwellenwertes von 50 Mio. EUR Umsatzerlöse ab 2016 ist in naher Zukunft beim Kooperationsunternehmen auszuschließen.

Der Umfang der beizubringenden Dokumentation gemäß VPDG beinhaltet den CbCR, das Master- und das Local File. Der CbCR muss von der obersten Muttergesellschaft erstellt werden, wenn die Umsatzerlöse des Wirtschaftsjahrs im konsolidierten Abschluss mindestens 750 Millionen Euro betragen. Die nationalen, eigenständigen Geschäftseinheiten einer fremdländischen und multinational agierenden Unternehmensgruppe werden im VPDG verpflichtet sowohl das Master- als auch das Local File beizubringen. Die Verpflichtung zur Beibringung beider Files ist binnen 30 Tagen nach Aufforderung durch die österreichische Steuerbehörde zu erfüllen. Das Local File ist zwingend von der nationalen Geschäftseinheit zu erstellen, das Master File kann von der obersten Muttergesellschaft erstellt werden und muss den heimischen Steuerbehörden allenfalls vorgelegt werden. Im Fall, dass der Konzern das Master File nicht erstellt, hat die nationale Geschäftseinheit die Verpflichtung dieses zu erstellen und vorzulegen. Die Verrechnungspreisdokumentation in ihrer Gesamtheit kann in deutscher und englischer Sprache beigebracht werden. Für den SES-imagotag Konzern hat der Umfang der Dokumentation gemäß VPDG die Auswirkung, dass der CbCR derzeit aufgrund der Unterschreitung der relevanten Umsatzerlöse nicht erstellt werden muss. Das heimische Tochterunternehmen hat das Local File und Master File zu erstellen. Das Master File kann

von der SES-imagotag SA erstellt werden und wird laut Auskunft der Konzernleitung tatsächlich von der obersten (französischen) Muttergesellschaft angefertigt. Zum aktuellen Zeitpunkt ist das Master File in Arbeit. In diesem Zusammenhang ist es wichtig, das File bei Bedarf aus Frankreich zu erhalten, um eine fristgerechte Vorlage bei den nationalen Steuerbehörden zu gewährleisten. Im Fall der Nichterstellung des Master File durch den SES-imagotag Konzern, hat das heimische Kooperationsunternehmen dieses zu erstellen und fristgerecht den nationalen Behörden beizubringen.

Ein wesentlicher Bestandteil der Transferpreisdokumentation des Local File ist die Wahl der Verrechnungspreismethode. Bei jeder zu dokumentierenden wesentlichen, gruppeninternen und kategorisierten Transaktion muss die geeignetste Verrechnungspreismethode angewendet werden. Es kann die Notwendigkeit bestehen, dass ein Unternehmen mehrere Methoden anwenden muss, wenn dies die Kategorie der Transaktion erfordert. Für die Methodenwahl stehen mehrere Modelle zur Auswahl und lassen sich in Standard-, Gewinn- und unzulässige Methoden (Pauschale- und Globale Gewinnvergleichsmethode) einteilen. Standardmethoden und Gewinnmethoden sind zulässig. Gewinnmethoden bestehen aus der Gewinnaufteilungs- und der Nettomargenmethode. Die Gewinnmethoden werden im Verlauf der Arbeit umfassend beschrieben, an dieser Stelle aber nicht weiter ausgeführt. Standard- sind den Gewinnmethoden vorzuziehen. Das Kooperationsunternehmen wendet die Gewinnmethoden auch zukünftig nicht an. Standardmethoden inkludieren die Preisvergleichs- (Comparable Uncontrolled Price-, kurz: CUP-), die Wiederverkaufs- (Resale Price-, kurz RPM-) und die Kostenaufschlagsmethode (Cost Plus Method, kurz CPM). Die CUP vergleicht Preise, die bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall verrechnet werden, mit einem vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen. Um die Fremdvergleichbarkeit zu ermitteln, werden Preise zwischen nicht verbundenen Unternehmen mit den Verrechnungspreisen verglichen. Die CUP weist den direktesten Bezug zum Marktpreis auf und kann sowohl bei Verrechnungen von Waren, Dienstleistungen, immaterielle Wirtschaftsgüter und Finanzdienstleistungen verwendet werden. Der Nachteil der CUP ist, dass die Vergleichbarkeit nur mit hohem Aufwand anhand von Datenbankstudien (und iwF mit Hilfe von Anpassungsrechnung) möglich ist. Bei der RPM wird von jenem Preis ausgegangen, der von dem verbundenen Konzernunternehmen für die Leistung an den unabhängigen Dritten erzielt wird. Dieser wird um eine angemessene und fremdübliche Bruttomarge (Wiederverkaufspreismarge, Handelsspanne) vermindert und ergibt somit den Verrechnungspreis. Die RPM wird von Vertriebsgesellschaften angewendet. Bei der CPM werden Kosten einer Transaktion mit einem bestimmten Aufschlag weiterverrechnet. Als Kosten können sowohl entstandene pagatorische, als auch Kosten der Kalkulation herangezogen werden. Kosten der Kalkulation sind den pagatorischen vorzuziehen. Zusätzlich ist der Gewinnaufschlag zu ermitteln, den das

Unternehmen bei vergleichbaren Fremdgeschäften erzielt. Daneben lässt sie aber einen zwischenbetrieblichen Vergleich zu, wonach eine Marge zulässig ist, die ein unabhängiges Unternehmen bei vergleichbaren Geschäften erzielt (Vergleich mittels Datenbankrecherche). Bei der Anwendung der Kostenaufschlagmethode ist darauf zu achten, dass neben vergleichbaren Gewinnaufschlägen ebenfalls die Kostenbasis immer vergleichbar sein muss. Die von transferpreisdokumentationspflichtigen Unternehmen am häufigsten angewendete Methode ist die CPM. Bei internen Dienstleistungen fehlt zumeist ein vergleichbares Fremdgeschäft. Hier eignet sich die CPM als geeignetste Methode.

Bei der SES-imagotag GmbH, sowie bei allen Geschäftseinheiten im SES-imagotag Konzern wird (derzeit) die CPM angewendet. Kosten werden, unabhängig von der Leistungskategorie, mit einem Aufschlag von X% an Gruppenunternehmen verrechnet. Diese Vorgehensweise ist grundsätzlich zu empfehlen, wenn die Kostenbasis und der Gewinnaufschlag (mit Fremdgeschäften bzw. Gewinnmargen) vergleichbar sind. Bei den Dienstleistungen (Management Fees – positiver Benefits Test vorausgesetzt) lässt sich mit der CPM mit geringstem Aufwand eine Fremdvergleichbarkeit erzielen, zumal bei diesen Transaktionen keine vergleichbaren Fremdgeschäfte vorhanden sind. Die Konzernleitung denkt an, die RPM Methode einzuführen. Diese ist bei der Fülle der Vertriebsgesellschaften des Konzerns die geeignetste Methode und somit ebenfalls zu empfehlen. Vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle und deren Preisvergleich sind betriebsintern und direkt gemäß Information der Geschäftsleitung vorhanden. Zu beachten ist, dass bei Fehlen von vergleichbaren Fremdgeschäften – z.B. bei der Kategorie Dienstleistungen - eine (meist aufwendige) Datenbankrecherche notwendig ist. Bei der Kategorie der Warenlieferungen (Hard-, Software, Komponenten und Merchandise) können sowohl die CPM als auch die RPM Methode angewendet und empfohlen werden. Die R&D Kosten, welche im konsolidierten IFRS Konzernabschluss als immaterielles Anlagevermögen aufscheinen, werden im Unternehmen in der Kalkulation mittels Zuschlägen den Waren aufgeschlagen und indirekt gruppenintern verrechnet. Die Verrechnungspreiskategorie der immateriellen Wirtschaftsgüter in Form von Lizenz-, Nutzungsentgelten, etc. existiert aus angeführtem Grund im Konzern (und beim Kooperationsunternehmen) nicht. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass sowohl die CPM (für Warenlieferungen und Dienstleistungen), als auch die RPM (für Warenlieferungen) als geeignetste Verrechnungspreismethode beim Kooperationsunternehmen anzuraten sind.

Im Zusammenhang mit der Wahl der Verrechnungspreismethode ist untrennbar der Begriff des „at arm's length principle“ (der Fremdvergleichsgrundsatz) anzuführen. Die Preisbildung der internen Transaktionen muss so ausgestaltet sein, dass diese dem entsprechen, was fremde Dritte für vergleichbare Transaktionen unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten.

Fremdvergleiche erfolgen mittels betriebsinternem bzw. -externem, direktem- und indirektem Preisvergleich. Beim betriebsinternen Preisvergleich werden vergleichbare Transaktionen mit unabhängigen Dritten verglichen. Ein betriebsexterner Preisvergleich ist notwendig, wenn der Fall eintritt, dass keine vergleichbaren Transaktionen mit unabhängigen Dritten im Unternehmen vorhanden sind. Ein direkter Preisvergleich macht Anpassungsrechnungen überflüssig, denn die zum Vergleich herangezogenen Geschäftsbeziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen sind in wesentlichen Einzelheiten vergleichbar. Bei indirekten Preisvergleichen sind keine derartigen Geschäfte zwischen dem Unternehmen und abhängigen Dritten, oder nur zwischen unabhängigen Dritten vorhanden. Eine meist aufwendige Datenbankrecherche ist hierfür notwendig. Es können in einem begrenzten Rahmen ungleichartige Geschäfte (z.B. Preise für ähnliche Produkte) herangezogen werden. Der indirekte Preisvergleich ist nur unter der Voraussetzung zulässig, dass der Einfluss der abweichenden Faktoren auf die Preisgestaltung im Vergleichsgeschäft eliminiert werden kann. Eine Anpassungsrechnung ist zulässig, sofern Unterschiede wertmäßig erfasst werden können. Beim Kooperationsunternehmen sind im Normalfall bei der Kategorie der Warenlieferungen betriebsinterne und direkte Preisvergleiche möglich. Bei den Dienstleistungen inklusive der Management Fees ist kein Preisvergleich möglich, denn vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle gibt es weder betriebsintern noch -extern. Hierfür kann der Preisvergleich mittels CPM iVm dem betriebsinternen Vergleich des fremdüblichen Gewinnzuschlages erfolgen.

Interne Dienstleistungen in Form der Management Fees oder Konzernumlagen werden von den Steuerexperten der OECD als risikobehaftete Zahlungsströme eingestuft, die als Instrument zur Gewinnverlagerung genutzt wird. Eine Nichtanerkennung konzerninterner Dienstleistungen, dem Grunde oder der Höhe nach, durch die Steuerbehörden nimmt zu. Für gruppeninterne Dienstleistungen wird von der OECD der Benefits Test aus Sicht des Leistungsempfängers vorgeschlagen, welcher die Management Fees in der ersten Stufe „dem Grunde nach“ bzw. in der zweiten Stufe „der Höhe nach“ auf Angemessenheit prüft. Unternehmensgruppeninterne Dienstleistungen werden von Steuerbehörden nur anerkannt, wenn diese für die jeweilige Geschäftseinheit einen eindeutigen Vorteil mit sich bringen und sie mittels (bevorzugt direktem) Preisvergleich auf Basis von betrieblichen Kalkulationen und fremdüblichen Gewinnzuschlägen bewiesen werden können. Im Zuge des praktischen Teils der Arbeit wurde der Benefits Test für Management Fees Transaktionen des SES-imagotag Konzerns durchgeführt. Das Ergebnis war überwiegend positiv. Lediglich in der Leistung COO/CTO kann es bei einer Prüfung durch die Behörden zu einer Nichtanerkennung der Verrechnung „dem Grunde nach“ kommen. Die Leistungen des allgemeinen Managements sind gemäß Benefits Test grundsätzlich nicht anerkannt. Bei der SES-imagotag handelt es sich bei der Leistung COO/CTO jedoch um die Beaufsichtigung und Betreuung von Leistungen wie z.B. R&D Tätigkeiten, Projektmanagement

und Vertrieb, und stellt keine Leistung des allgemeinen Managements (Leitung der Unternehmung) dar. Das Kooperationsunternehmen kann zur Anerkennung der Dienstleistung COO/CTO dahingehend argumentieren, dass die Überwachungs- und Kontrollleistungen in den Aufgaben- und Zuständigkeitsbereich der jeweiligen Tochtergesellschaften fallen und insoweit eigene Kosten vermieden werden. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die vorliegenden Transaktionen der Management Fees dem Benefits Test standhalten. Dem SES-imatogtag Konzern wird ergänzend angeraten, sich bezüglich der Anerkennung der Kategorie Dienstleistungen (Management Fees) zusätzlich abzusichern. Hierzu bietet sich, zusätzlich zur Kalkulation der Dienstleistungsverrechnung, ein „Act of acceptance of works and/or services“ oder ein „service level agreement“ an. Dieses Dokument definiert die Leistung (der Management Fees) und wird von den einzelnen Geschäftseinheiten gegengezeichnet. Die Leistungen der Management Fees sind zur Beweisführung bei einer Betriebsprüfung schriftlich vom Erbringer definiert und vom Empfänger akzeptiert.

Der Umfang der Dokumentationspflicht für nationale eigenständige Geschäftseinheiten (als Teil einer ausländischen multinational agierenden Unternehmensgruppe) umfasst das Master- und das Local File. Das Masterfile wird in der Regel von der obersten Konzernmutter erstellt. Die Erfüllung und Übernahme der Dokumentationspflicht in Bezug auf das Master File durch die oberste Muttergesellschaft scheint vor dem Hintergrund des umfassenden Gesamteinblicks in die Unternehmensgruppe allenfalls logisch. Das Master File muss der Steuerbehörde jedoch von der heimischen Geschäftseinheit vorgelegt werden. Die Hauptaufgabe des Tochterunternehmens in der Transferpreisdokumentation gemäß VPDG ist die Erstellung des Local File. Der beizubringende Inhalt ist im 2. Abschnitt der VPDG-DV in den §§ 8 bis 10 geregelt und kann als Mindestgliederung für das Gerüst der Dokumentation herangezogen werden. Das Local File muss drei Teilbereiche abdecken. Die Teilbereiche lassen sich mit den Begrifflichkeiten Sachverhalts- bzw. Angemessenheitsdokumentation und Finanzinformation beschreiben. Die Sachverhaltsdokumentation ist die Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit, die Angemessenheitsdokumentation ist die Dokumentation der wesentlichen unternehmensinternen Geschäftsvorfälle. Die inhaltlichen Anforderungen der Teilbereiche sind in der vorliegenden Arbeit umfassend dargestellt.

Im Bereich der Angemessenheitsdokumentation ist die Frage der Wesentlichkeit in der Dokumentation von gruppeninternen Transaktionen und Zahlungen genauer zu betrachten. Der heimische Gesetzgeber hat sich gegen spezifizierte Wesentlichkeitsgrenzen entschieden und somit bleibt die Auslegung der Wesentlichkeit fraglich. Orientieren sollte sich diese, nach Expertenmeinung, an der Bedeutsamkeit des gegenständlich zu beurteilenden Geschäftsvorfalles in Relation zur gesamten Geschäftstätigkeit der dokumentationspflichtigen Geschäftseinheit. Die

Kammer der Wirtschaftstreuhänder rät in der Stellungnahme zur VPDG-DV an, insbesondere in der landesspezifischen Dokumentation, die Dokumentation der wesentlichen Geschäftsvorfälle von nicht mehr als 1 Mio. EUR keiner Verrechnungspreisanalyse zu unterziehen. In Deutschland beispielsweise, besteht eine Erleichterung der Dokumentation von Verrechnungspreisen in der Kategorie der Warenlieferungen (5 Mio. EUR) und der Dienstleistungen (0,5 Mio. EUR).

Der Bereich der Finanzinformation muss u.a. die Informationen und einen Aufteilungsschlüssel enthalten, aus denen hervorgeht, wie bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendete Finanzdaten mit dem Jahresabschluss verknüpft werden können sowie die Angabe der entsprechenden Quellen. Bei Anwendung von Datenbankstudien handelt es sich dabei um die Ergebnisse (z.B. EBIT-Margen) der vergleichbaren unabhängigen Unternehmen. Im Verwendungsbereich außerhalb der Datenbankstudien herrscht bei den facheinschlägigen Experten und der Literatur Unklarheit. Im schlechtesten Fall könnte die geforderte Verknüpfung zwischen unternehmensrechtlichem Ergebnis und steuerlichen Verrechnungspreisen genaue Analysen sowie die Verwendung von segmentierten Zahlen (Darstellung von Aufwendungen und Erträge pro Transaktion) notwendig machen. Zur Klärung dieser Unsicherheit bleiben die zukünftig gelebte Praxis der Unternehmen bei der Ermittlung der Verrechnungspreise sowie die Expertisen und Entscheide der zuständigen Abgabenbehörden im Rahmen ihrer Prüfungstätigkeit abzuwarten.

Im praxisbezogenen Kapitel 4 wird die Sachverhaltsdokumentation mit den Inhalten Managementstruktur, Geschäftstätigkeit bzw. -strategie und Auflistung der wesentlichen Mitbewerber des Kooperationsunternehmens umgesetzt. Das Kooperationsunternehmen muss für die Erstdokumentation des Veranlagungsjahres 2017 hierfür die Funktionen, Abteilungen und Stellen des Unternehmens genauestens beschreiben. Neben dem subjektiven Nutzen der Identifikation der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter mit dem Unternehmen und den (eigenen) Tätigkeiten, kann in Hinblick auf eine Implementierung und Zertifizierung der Geschäftseinheit im Sinne des Qualitätsmanagements z.B. ISO 9001 ein weiterer Nutzen aus der Dokumentation von Organisationsabläufen, Stellen- bzw. Abteilungsbeschreibungen und -abläufen für die SES-imagotag GmbH erzielt werden. Im Bereich der Geschäftsstrategie müssen Unterlagen für die Preisbildung, Konkurrenzsituation, Marktsegmentierung und -trends erstellt und für die Transferpreisdokumentation 2017 beigebracht werden. Zusätzlich muss im Bereich der Geschäftsstrategie ein Risikoprofil durch (z.B. SWOT-Analyse) erstellt werden. Das Risikoprofil hat den Zweck das Unternehmen in eine Rolle als Strategieträger, Routine- oder Hybridunternehmung im Konzern einzuordnen. Strategieträger üben wesentliche Funktionen aus, übernehmen die Hauptrisiken und setzen signifikante Wirtschaftsgüter ein. Die Kategorisierung der verbundenen Unternehmen wird letztendlich im Master File festgelegt. Als Erbringer des

Hauptumsatzes des Konzerns, sowie aufgrund der signifikant federführenden Rolle bei Produkten der HF-Technologie basierenden ESL, ist die Qualifikation als Strategieunternehmen des Konzerns höchst wahrscheinlich. Für die Funktionsanalyse im Bereich der Angemessenheitsdokumentation des Local File ist die Kategorisierung des Kooperationsunternehmens von untergeordneter Bedeutung. Der Umstand, dass zu dokumentierende gruppeninterne Transaktionen beim Kooperationsunternehmen die HF-Technologie (ausgenommen Transaktionen der Management Fees) betreffen, führt dazu, die SES-imatog GmbH als Strategieträger zu klassifizieren. In der Kategorie der internen Dienstleistungen (Management Fees) variiert die Rolle des Kooperationsunternehmens fallbezogen. Die Rolle des Strategieträgers nimmt entweder die französische SES-imatog SA, oder die nationale Geschäftseinheit ein. Das Risikoprofil der Transaktionen der Management Fees sind im Zuge der Erstdokumentation exakt anhand einer detaillierten Funktions- und Risikoanalyse zu definieren. Bei Transaktionen die LF-Technologie betreffend übernimmt die französische Einheit immer die Rolle des Strategieträgers – jedoch betreffen diese Transaktionen die heimische Geschäftseinheit nicht und müssen dadurch nicht dokumentiert werden. In der Angemessenheitsdokumentation sind wesentliche gruppeninterne Geschäftsvorfälle mit Beteiligung des Kooperationsunternehmens zu beschreiben, gleichartige Fälle können zusammengefasst und kategorisiert werden und die Höhe der dazugehörigen Zahlungen sind anzugeben. Geschäftsfälle aus dem vergangenen Geschäftsjahr werden im Zuge der Arbeit beschrieben und eine Kategorisierung ist in Goods and Services erfolgt. Bei den dazugehörigen Zahlungen ist der Begriff „Zahlungen“ zu hinterfragen. Die Frage hierbei ist, ob auf den Zahlungsfluss oder die jeweiligen Buchungen abzustellen ist. In mehrjähriger Betrachtung sollten sich idR Zahlungen und Buchungen ausgleichen. Bei bestimmten Umständen (z.B. Buchung einer Lizenznutzung ohne Zahlung) können sich Abweichungen ergeben. In der Dokumentation ist es ratsam diese Sachverhalte zu kennzeichnen. Die Beschreibung inklusive der Zahlungen gruppeninterner Geschäftsfälle für das Veranlagungsjahr 2017 (Erstdokumentation) wird dem Kooperationsunternehmen auf Basis der in der Masterarbeit vorgeschlagenen Form keine Schwierigkeiten bereiten. Zusammenfassend zur (Erst-) Dokumentation der Transferpreise beim Kooperationsunternehmen im Veranlagungsjahr 2017 wird resümiert, dass für die Erstdokumentation gemäß VPDG in der Beschreibung der Geschäftsstrategie (Preisbildung, Märkte, Mitbewerber, Trends) und in der Funktionsbeschreibung (iwF der Funktions- und Risikoanalyse) Defizite bestehen. Diese sollten zeitgerecht behoben werden. Aufgrund der rasanten Expansion und der teilweise erst kürzlich bestehenden klaren Unternehmens- und Konzernstrukturen ist dieser Umstand erklärbar. Zur Erstellung der transaktionsbezogenen Funktionsanalyse bedarf es ferner umfassender Kenntnisse der Organisationsstruktur, der Funktionen des Kooperationsunternehmens, der Unternehmensgruppe und der Geschäftsmodelle der verbundenen Unternehmen. Es ist daher bei der Erstdokumentation

unbedingt anzuraten diesbezügliche Wissenslücken z.B. in Form von Interviews mit verantwortlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern (weltweit) durchzuführen.

Am Ende der Zusammenfassung der Masterarbeit und deren Ergebnissen muss festgehalten werden, dass aufgrund der Brisanz zur Vermeidung von BEPS auf die Dokumentation von Transferpreisen besonderes Augenmerk gelegt werden muss. Die OECD, iWF die EU und natürlich die österreichische Bundesregierung widmet sich verstärkt den Tatbeständen der Verminderung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und dem grenzüberschreitenden Verschieben von Gewinnen durch multinationale Konzerne. Das Strafausmaß von bis zu 50.000 EUR (CbCR) bzw. je 5.000 EUR (Master- und Local File) bei Nicht-, unvollständiger oder unrichtiger Übermittlung an die nationale Steuerbehörde spiegelt nicht zuletzt die Wichtigkeit des Themas wider.

6.2 Kritische Reflektion und Ausblick

Der praktische Output der vorliegenden Masterarbeit ist eine auf die unternehmensspezifischen Sachverhalte zugeschnittene Konzeption des Local File gemäß VPDG. Dieses ist für das Kooperationsunternehmen SES-imagotag GmbH bereits mit Echtdateien befüllt und in der Konzernsprache Englisch abgefasst. Die Konzeption des Local File muss für die Erstdokumentation im Veranlagungsjahr 2017 lediglich im Teil der Angemessenheitsdokumentation um die jeweiligen unternehmensgruppeninternen Transaktionen des Jahres ergänzt und bei Änderung der Unternehmensstrukturen im Teil der Sachverhaltsdokumentation adaptiert werden. Der Praxisausfluss, in Verbindung mit den Erkenntnissen der Arbeit und den darin enthaltenen Ausführungen und maßgeschneiderten Checklisten, stellt einen umfassenden Leitfaden zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation gemäß VPDG dar. Die vorliegende Arbeit in ihrer Gesamtheit soll als „Handwerkzeug“ dazu beitragen, dass die heimische SES-imagotag GmbH die Erstdokumentation der Transferpreise im Geschäftsjahr 2017 - gemäß nationalem VPDG - erfolgreich meistert.

Eine Transferpreisdokumentation auf Grundlage des nationalen VPDG kann in Form einer Mindestdokumentation und einer Komplettlösung erfolgen. Die Mindestdokumentation bietet ein gewisses Maß an Rechtssicherheit, kann im Fall einer Verteidigung der Dokumentation gegenüber einer Betriebsprüfung jedoch zu Nachbesserungen und weiteren Informations- und (Daten-) Erhebungen im Unternehmen führen. Der Vorteil der Variante einer Mindestlösung schlägt sich mit geringeren Kosten (Personalaufwand, Beratungskosten) verglichen mit einer

Komplettlösung zu Buche. Der Vorteil des Ansatzes einer Komplettlösung, führt zu einem Anstieg der Rechtssicherheit. Eine umfangreiche Dokumentation bietet dem Kooperationsunternehmen zusätzlich Hilfestellung beim Erkennen von Schwachstellen des Verrechnungspreissystems und trägt iwF zur aktiven Behebung der Mängel bei. Bezüglich der Kosten für die Ersterstellung der gesetzlichen Dokumentation beziffert die österreichische Bundesregierung eine Dokumentation für das Local File mit dem Betrag von 155.000 Euro für das betroffene Unternehmen. Bei den Kosten für die Ersterstellung des Master File wird von einem Betrag in der Höhe von 140.000 Euro ausgegangen.²⁵²

Das BEPS Projekt der OECD soll internationale Standards hinsichtlich Struktur und inhaltlicher Anforderungen an Verrechnungspreisdokumentationen setzen. Die Aussagekraft der an die nationalen Steuerverwaltungen vorzulegenden Dokumentationen soll verbessert und somit eine effizientere Prüfung ermöglicht werden. Dies scheint vor dem Hintergrund sinkender Ressourcen der Steuerverwaltungen ein adäquates Mittel zu sein, um die Generierung von Einnahmen der öffentlichen Hand zu optimieren. Den Unternehmen in der Rolle als „bemühte Steuerpflichtige“ sollen Standards auf nationaler (VPDG) bzw. internationaler Ebene ebenfalls Vorteile bringen. Zum einen soll ihnen eine gewisse Rechtssicherheit geboten und langwierige Prüfungen durch Steuerbehörden vermieden werden. Das nationale VPDG definiert die Inhalte der Verrechnungspreisdokumentation, jedoch müssen sich die Gesetzesunterworfenen intensiv mit den Ergebnissen des BEPS-Programmes, den OECD Verrechnungspreisrichtlinien bzw. den nationalen VPR 2010, einschlägiger Fachliteratur und Expertenmeinungen (Steuerberater und Transferpreisspezialisten) auseinandersetzen. Die Transferpreisthematik und die Dokumentation von gruppeninternen Verrechnungspreisen (gemäß VPDG) zur Vermeidung von BEPS steht bei den Finanzverwaltungen im Fokus. Angesichts der Transaktionsvolumina, die in multinationalen Unternehmensgruppen bewegt werden, setzen sich die Steuerbehörden verstärkt mit dem Thema der Transferpreise auseinander.

Die Frage nach einer „richtigen“ Verrechnungspreisdokumentation und deren dokumentierten Verrechnungspreisen basiert auf keiner exakten Wissenschaft. Alle Beteiligten, sowohl Unternehmen, als auch Betriebsprüfer müssen die Prinzipien des Fremdvergleichsgrundsatz mit besonderer Sorgfalt anwenden. Dementsprechend müssen angemessene Verrechnungspreise von Unternehmen gestaltet bzw. von Behörden geprüft werden. Im Idealfall ist das Ergebnis eine Verrechnungspreisdokumentation für das jeweilige Veranlagungsjahr, die den Anforderungen des VPDG bzw. einer Betriebsprüfung standhält und zu keinen (wesentlichen) Nachbesserungspflichten aufgrund von Dokumentationsmängeln führt.

²⁵² Vgl. Vorblatt zur RV 1190 BlgNR 25. GP, S. 15.

7 Literaturverzeichnis

- BAUMHOFF, H. [2014]: Methoden zur Ermittlung des angemessenen Verrechnungspreises, in: Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, hrsg. von WASSERMEYER, F./BAUMHOFF, H., Köln: Dr. Otto Schmidt KG Verlag, 2014, RZ 5.1 – 5.81.
- BAUMHOFF, H. [2014 b]: Dienstleistungen, in: Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, hrsg. von WASSERMEYER, F./BAUMHOFF, H., Köln: Dr. Otto Schmidt KG Verlag, 2014, RZ 6.87 – 6.174.
- BERNEGGER, S./ ROSENBERGER, F./ ROSAR, W./ GOTTHOLMSEDER, G. [2016]: KPMG TAX Flash Nr. 06, 12.05.2016, https://www.kpmg.at/uploads/media/TAX_Flash_2016_06.pdf, [15.11.2016].
- BERNWIESER, L. [2016]: Stellungnahme 14/SN-205/ME, Stellungnahme von: Industriellenvereinigung zum BG, mit dem das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz erlassen, das Einkommensteuergesetz 1988, das Finanzstrafgesetz, das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, das Kapitalfluss-Meldegesetz, das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, das EU-Amtshilfegesetz und das Zollrechts-Durchführungsgesetz geändert und das EU-Quellensteuergesetz aufgehoben werden (EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 – EU-AbgÄG 2016), Onlinequelle: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06994/imfname_53598_7.pdf, [13.12.2016].
- BONNER, M. [2016]: Deloitte Breaking Tax News, 8.8.2016, <http://www.deloittetax.at/wp-content/BTN-7-2016-Deutsch.pdf>, [31.01.2017].
- BONNER, M./SEILERN-ASPANG, H. [2016]: Das neue VPDG und damit verbundene Strafbestimmungen: Persönliche Haftung – ohne Möglichkeit zur Selbstanzeige, in: CFO aktuell – Zeitschrift für Finance und Controlling, (2016), 6, S. 224-226.
- BRUGGER-GEBHARDT, S. [2016]: Die DIN EN ISO 9001:2015 verstehen – Die Norm sicher interpretieren und sinnvoll umsetzen, 2., aktualisierte und überarbeitete Auflage, Wiesbaden: Springer Gabler Verlag, 2016.
- BURGSTALLER, I. [2016]: Neue Standards für die Verrechnungspreisdokumentation, in: tpa Journal, 2016, Nr. 3, S.8.
- DAMBÖCK, A./GALLA, H./NOWOTNY, C. [2012]: Verrechnungspreisrichtlinien, Wien: Linde Verlag, 2012, <https://www.lindeonline.at/#id:pk-verrechnungspreisrl>, [31.01.2017].
- DAMBÖCK, A./SEILER, M. [2016]: Projektablauf zum Aufbau der Erstdokumentation, in: SWK-Spezial - Verrechnungspreisdokumentationspflichten, hrsg. von DAMBÖCK, A./MACHO, R./SCHROTTMEYER, N./STEINER, G., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 51-61.
- DAWID, R. [2016]: Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation, in: Verrechnungspreise: Grundlagen und Praxis, hrsg. Von DAWID, R., 2. Auflage, Wiesbaden: Springer Gabler, 2016, S. 65-106.

- DITZ, X. [2014]: Lieferung von Gütern und Waren, in: Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, hrsg. von WASSERMEYER, F./BAUMHOFF, H., Köln: Dr. Otto Schmidt KG Verlag, 2014, RZ 6.1 – 6.86.
- ENGLER, G./REINERT, M. [2015]: Kapitel N: Dienstleistungen, in: Verrechnungspreise: Betriebswirtschaft, Steuerrecht, hrsg. von VÖGELE, A./BORSTELL, T./ENGLER, G., 4. Auflage, München: Beck Verlag, 2015, S. 1335-1577.
- FROEHLICH, C. [2016]: Praxis der Konzernrechnungslegung: Equity-Konsolidierung, 4. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2016.
- FUCHS, C./STEINER, G. [2016]: Verrechnungspreisdokumentationsgesetz: Hinweise zu Master File und Local File, in: SWI – Steuer- und Wirtschaft International (2016), 7, S. 338-345.
- GOTTHOLMSEDER, G. [2017]: Ausgewählte Zweifelsfragen zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, in: TPI – Transfer Pricing International, (2017), 1. Jahrgang/Februar 2017/ Nr. 1, S. 19-21.
- HEITER, A. [2016]: Stellungnahme 14/SN-205/ME, Stellungnahme von: Industriellenvereinigung zum BG, mit dem das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz erlassen, das Einkommensteuergesetz 1988, das Finanzstrafgesetz, das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, das Kapitalfluss-Meldegesetz, das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, das EU-Amtshilfegesetz und das Zollrechts-Durchführungsgesetz geändert und das EU-Quellensteuergesetz aufgehoben werden (EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 – EU-AbgÄG 2016), Onlinequelle: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06994/imfname_53598_7.pdf, [31.01.2017].
- HUMMER, M. [2009]: Dokumentation von Verrechnungspreisen im internationalen Geschäftsverkehr, in: SWI – Steuer- und Wirtschaft International, (2009), 3, S. 119-125.
- KERSCHNER, I./SCHMIDJELL-DOMMES, S. [2016]: Das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, in ÖStZ – Österreichische Steuerzeitung, (2016), 15-16, S. 408-415.
- LEITL, C./ HOCHHAUSER, A. [2016]: Stellungnahme 16/SN-205/ME, Stellungnahme von: Wirtschaftskammer zum BG, mit dem das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz erlassen, das Einkommensteuergesetz 1988, das Finanzstrafgesetz, das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, das Kapitalfluss-Meldegesetz, das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, das EU-Amtshilfegesetz und das Zollrechts-Durchführungsgesetz geändert und das EU-Quellensteuergesetz aufgehoben werden (EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 – EU-AbgÄG 2016), Onlinequelle: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_07011/imfname_53686_8.pdf, [14.12.2016].
- LOISCH, R. [2016]: Verrechnungspreis-Dokumentationspflicht in Österreich erwartet, 1.6.2016, <http://www.loisch.at/Steuer-Info-1-1-1888-Verrechnungspreisdokumentationspflicht-in-Oesterreich-erwartet.html>, [14.12.2016].
- LOUKOTA, H./JIROUSEK, H. [2008]: Benötigt Österreich gesetzliche Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise, in SWI: Steuer- und Wirtschaft International (2008), 1, S. 12-18.

- MACHO, R./STEINER, G. [2016]: Verrechnungspreisdokumentation neu – warum, was und vor allem wer, in: SWK-Spezial - Verrechnungspreisdokumentationspflichten, hrsg. Von DAMBÖCK, A./MACHO, R./SCHROTTMEYER, N./STEINER, G., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 9-17.
- MACHO, R./STEINER, G./RUESS, S. [2007]: Verrechnungspreise kompakt: Transfer Pricing in der Gestaltungs- und Prüfungspraxis, Wien: Linde Verlag, 2007.
- MACHO, R./STEINER, G./SPENSBERGER, E. [2014]: Case Studies – Verrechnungspreise kompakt, 2., neu bearbeitete Auflage, Wien: Linde Verlag, 2014.
- MANESSINGER, E./ TAFENER, M. [2016]: Durchführungsverordnung zur standardisierten Verrechnungspreisdokumentation, in: SWK Steuer- und Wirtschaftskartei (2016), 91. Jahrgang, 18, S. 824-829.
- MANESSINGER, E./ TAFENER, M. [2016b]: Verrechnungspreisdokumentationsgesetz beschlossen, in: SWK Steuer- und Wirtschaftskartei (2016), 91. Jahrgang, 22, S. 950-952.
- NOWOTNY, C./STEINER, G. [2014]: OECD-Diskussionsentwurf zur Dokumentation von Verrechnungspreisen – Handlungsbedarf für den österreichischen Gesetzgeber, in SWI: Steuer- und Wirtschaft International (2014), S. 195-206.
- OECD (2011): „Verrechnungspreismethoden“, in OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264125483-5-de>, [31.01.2017].
- OECD (2014): Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Onlinequelle: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>, [31.01.2017].
- OECD [2015]: Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung, Onlinequelle: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264231283-de>, [31.01.2017].
- OECD [2015 b]: Erläuterungen, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Onlinequelle: <https://www.oecd.org/ctp/beps-erlauterung-2015.pdf>, [31.01.2017].
- OECD [2016]: Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, Onlinequelle: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264261013-de>, [31.01.2017].
- o.V. [2016]: TPA Horwath Newsletter 5/2014, Mai 2014, http://www.tpa-group.at/sites/default/files/newsletter/downloads/tpa_newsletter_mai_2014.pdf, [12.12.2016].
- o.V. [2017]: Prokesch & Prokesch Steuerberatung Klienteninfo, Februar 2017, http://www.prokesch.at/klienten-info_print.php?kicat=&navcat=&art_id=2054&recommend=start, [23.03.2017].
- o.V. [2017]: ses imagotag, Vision, <http://www.ses-imagotag.com/de/unternehmen/#vision>, [15.03.2017].
- PORTER, M. [2010]: Wettbewerbsvorteile. Spitzenleistungen erreichen und behaupten. 7. Auflage, Frankfurt/Main: Campus Verlag, 2010.

- PULS, M. [2014]: Risikoanalyse, in: Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, hrsg. von WASSERMAYER, F./BAUMHOFF, H., Köln: Dr. Otto Schmidt KG Verlag, 2014, RZ 4.37-4.59.
- ROLLER, N. [2015]: Dokumentation von konzerninternen Verrechnungspreisen-neue Standards, in: SWI – Steuer- und Wirtschaft International, 2015, S. 326-330.
- ROSAR, W. [2012]: Datenbankstudien, in: Handbuch Verrechnungspreise, hrsg. von BERNEGGER, S./ROSAR, W./ROSENBERGER, F., 2., aktualisierte u. erweiterte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2012, S. 215-252.
- ROSAR, W./STRADINGER, T. [2012]: Verrechnungsmethoden und deren Anwendung in der Praxis im Überblick, in: Handbuch Verrechnungspreise, hrsg. von BERNEGGER, S./ROSAR, W./ROSENBERGER, F., 2., aktualisierte u. erweiterte Auflage, Wien: Linde Verlag, 2012, S. 59-107.
- ROSENBERGER, F. [2017]: Ab ins Mittelmaß – tickt der Fremdvergleich noch richtig?, in: TPI – Transfer Pricing International, (2017), 1. Jahrgang/Februar 2017/ Nr. 1, S. 7-11.
- ROSENBERGER, F./LOIDL, V./MOSHAMMER, H. [2012]: Die OECD-Verrechnungsmethoden, in: SWK Steuer- und Wirtschaftskartei (2012), 13, S. 670-672.
- SCHROTTMEYER, N. [2016]: Dokumentationspflichten im Anwendungsbereich des VPDG, in: SWK-Spezial - Verrechnungspreisdokumentationspflichten, hrsg. von DAMBÖCK, A./MACHO, R./SCHROTTMEYER, N./STEINER, G., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 18-34.
- SCHROTTMEYER, N./STRAUSS, C. [2017]: Praktische Aspekte zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, in: TPI – Transfer Pricing International, (2017), 1. Jahrgang/Februar 2017/ Nr. 1, S. 16-18.
- SCHWERDT, D. [2016]: Verrechnungsmethoden und Ökonomische Analyse, in: Verrechnungspreise: Grundlagen und Praxis, hrsg. von DAWID, R., 2. Auflage, Wiesbaden: Springer Gabler, 2016, S. 163-241.
- STEINER, G. [2017]: Funktionsanalyse („Functional Analysis“), in: TPI – Transfer Pricing International, (2017), 1. Jahrgang/Februar 2017/ Nr. 1, S. 34-35
- STRAUSS, C. [2016]: Country-by-Country-Report: System der Übermittlungs- und Mitteilungspflicht, in: SWI – Steuer- und Wirtschaft International, 2016, S. 601-609.
- TRENKWALDER, V./KLEMENT, G. [2016]: Stellungnahme 12/SN-205/ME, Stellungnahme von: Kammer der Wirtschaftstreuhandler zum BG, mit dem das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz erlassen, das Einkommensteuergesetz 1988, das Finanzstrafgesetz, das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, das Kapitalfluss-Meldegesezt, das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, das EU-Amtshilfegesetz und das Zollrechts-Durchführungsgesetz geändert und das EU-Quellensteuergesetz aufgehoben werden (EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 – EU-AbgÄG 2016), Onlinequelle: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/SNME/SNME_06992/index.shtml, [31.01.2017].
- TRENKWALDER, V./KLEMENT, G. [2016 b]: Stellungnahme zum Entwurf einer Durchführungsverordnung zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz zum

Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG-DV), BMF-010203/0141-VI/1/2016, Onlinequelle:
http://www.kwt.or.at/PortalData/1/Resources/dlc_steuerfachsenat/Stellungnahme_Verrechnungspreisdokumentationsgesetz_Durchfuehrungsverordn....pdf,
[04.04.2017].

WELGE, K./AL-LAHAM, A. [2012]: Strategisches Management, Grundlagen-Prozess-Implementierung, 6., aktualisierte Auflage, Wiesbaden: Springer Gabler, 2012.

Anhang

Beilage 1: Checkliste Local File.....	125
Beilage 2: Protokolle.....	132
Beilage 3: Local File	159

Beilage 1: Checkliste Local File

I. Sachverhaltsdokumentation

Die Checkliste bietet einen kompakten Überblick über die gemäß § 8 Z 1 VPDG-DV für die **Beschreibung der Managementstruktur** erforderlichen Dokumente in Bezug auf Inhalt und Form.

(vgl. Local File Concept Kapitel 3.1 Local's organizational structure)

Checkliste: Beizubringende Information gemäß § 8 Z 1 VPDG-DV			
Information zu	Inhalt/beinhaltet	Form	
Management	Mitglieder des Managements	Tabellenform alternativ: Fließtext	<input type="checkbox"/>
Organisation	Organigramm über die Aufbauorganisation der Gesellschaft	Organigramm	<input type="checkbox"/>
Berichtswesen	Rolle des Unternehmens in der Unternehmensgruppe	Organigramm	<input type="checkbox"/>
	Ebenen und Struktur des Berichtswesens zur obersten Muttergesellschaft	Prozess	<input type="checkbox"/>
Berichtswesen alternative Darstellung	Kommentiertes Organigramm über die Ebenen und Struktur des Berichtswesens zur obersten Muttergesellschaft	Fließtext auf Basis des Organigramms der Organisation	<input type="checkbox"/>

Die Checkliste bietet einen kompakten Überblick über die gemäß § 8 Z 2 VPDG-DV für die **Beschreibung der Geschäftseinheit und der Geschäftsstrategie** erforderlichen Dokumente in Bezug auf Inhalt und Form.

(vgl. Local File Concept Kapitel 3.2 Description of Local's Business bzw. 3.3 Description of Local's Business strategy)

Checkliste: Beizubringende Information gemäß § 8 Z 2 VPDG-DV			
Information zu	Inhalt/beinhaltet	Form	
Rechtliche Rahmenbedingungen und allgemeine Information	Rechtsform Branchenangabe ausgewählte Kennzahlen, allenfalls Umsatzerlöse im Berichtsjahr	Fließtext nach Wahl (zusätzlich die Beibringung eines Firmenbuchauszuges)	<input type="checkbox"/>
Tätigkeiten der jeweiligen Bereiche bzw. der Hauptfunktionen	Organisationsabläufe Abteilungsbeschreibungen (Stellenbeschreibungen) Funktionenbeschreibung	Fließtext (nach Wahl)	<input type="checkbox"/>
Geschäftsmodell	Beschreibung des Geschäftsmodells	Fließtext (nach Wahl)	<input type="checkbox"/>
Leistungsportfolio	Beschreibung der Produkte und Services der SES-imagotag GmbH	Fließtext (nach Wahl)	<input type="checkbox"/>
Notwendigkeit von Konzernverrechnungen	Beschreibung der Produkte und Services innerhalb der Unternehmensgruppe (ausgeführt bzw. erhalten)	Fließtext (nach Wahl)	<input type="checkbox"/>
Geschäftsstrategie	Mission, Vision, Leitbild Beschreibung der Unternehmensstrategie Unternehmensentwicklung: Märkte, M&A Transaktionen Produktentwicklung: R&D bzw. Innovationen Personalentwicklung Risikoprofil des Unternehmens Marktsituation: Competition & Pricing Wertschöpfung (Value Chain)	Fließtext (nach Wahl) Fließtext (nach Wahl) Fließtext (nach Wahl) Fließtext (nach Wahl) Fließtext (nach Wahl) z.B. SWOT, Fließtext z.B. Porter's 5 Forces, Fließtext (nach Wahl) z.B. Porter's Value Chain, Fließtext (nach Wahl)	<input type="checkbox"/>

Umstrukturierungen, Übertragung IAV	Beschreibung der Umstrukturierung bzw. Übertragungen IAV (soweit beteiligt)	Fließtext (nach Wahl)	
-------------------------------------	---	-----------------------	--

Die Checkliste bietet einen kompakten Überblick über die gemäß § 8 Z 3 VPDG-DV für die **Auflistung der wesentlichen Mitbewerber** und der Geschäftsstrategie erforderlichen Dokumente in Bezug auf Inhalt und Form.

(vgl. Local File Concept Kapitel 3.3 Identification of material competitors)

Checkliste: Beizubringende Information gemäß § 8 Z 3 VPDG-DV				
Information zu	Inhalt/beinhaltet		Form	
Auflistung der wesentlichen Mitbewerber	Auflistung der wesentliche Mitbewerber aus Sicht der SES-imagotag GmbH. Alternativ können Mitbewerber nach Regionen oder Länder unterteilt werden.		Fließtext (nach Wahl) Eine namentliche Auflistung ist ausreichend.	<input type="checkbox"/>

II. Angemessenheitsdokumentation

Die Checkliste bietet einen kompakten Überblick über die gemäß § 9 Z 1 bis 4 VPDG-DV für die **Beschreibung gruppeninterner Geschäftsvorfälle mit Beteiligung der SES-imagotag GmbH** und der Geschäftsstrategie erforderlichen Dokumente in Bezug auf Inhalt und Form.

(vgl. Local File Concept Kapitel 4.1 Description of the substantial intercompany transactions involving the local entity)

Checkliste: Beizubringende Information gemäß § 9 Z 1 bis Z 4 VPDG-DV			
Information zu	Inhalt/beinhaltet	Form	
Wesentliche Geschäftsvorfälle gem. § 9 Z 1 VPDG-DV	Beschreibung der wesentlichen Geschäftsvorfälle und deren Kontext an denen die SES-imagotag GmbH im Veranlagungsjahr beteiligt ist.	nach Wahl	<input type="checkbox"/>
Betrag der gruppeninternen Zahlungen gem. § 9 Z 2 VPDG-DV	Betrag der geleisteten und empfangenen gruppeninternen Zahlungen an denen die SES-imagotag GmbH im Veranlagungsjahr beteiligt ist. Leistungserbringer, -empfänger, Hauptkategorie, Betrag.	tabellarische Auflistung	<input type="checkbox"/>
	Alternativ: zusätzlich die Leistungsspezifikation. Ergänzend einen Vermerk im Fall einer Buchung ohne tatsächlichem Zahlungsfluss.	Fließtext (nach Wahl)	<input type="checkbox"/>
Identifizierung verbundener Unternehmen gem. § 9 Z 3 VPDG-DV	Identifizierung verbundener Unternehmen, die an den einzelnen Arten gruppeninterner Geschäftsvorfälle beteiligt sind. Bezugspunkt sind die beschriebenen wesentlichen Geschäftsvorfälle der SES-imagotag im Veranlagungsjahr. Alle beteiligten Geschäftseinheiten sind aufzulisten und die Beziehung zueinander ist darzustellen.	Tabellarische Auflistung	<input type="checkbox"/>
Wesentliche Vereinbarungen gem. § 9 Z 4 VPDG-DV	Kopien aller wesentlichen unternehmensgruppeninterner Vereinbarungen, welche die SES-imagotag GmbH abgeschlossen hat.	Verweis auf Anlage	<input type="checkbox"/>

Die Checkliste bietet einen kompakten Überblick über die gemäß § 9 Z 5 bis 9 VPDG-DV für die **Funktionsanalyse, Wahl der Verrechnungspreismethode und der Test Party** erforderlichen Dokumente in Bezug auf Inhalt und Form.

(vgl. Local File Concept Kapitel 5. Comparability and functional analysis)

Checkliste:			
Beizubringende Information gemäß § 9 Z 5 bis Z 9 VPDG-DV			
Information zu	Inhalt/beinhaltet	Form	
Funktionsanalyse gem. § 9 Z 5 VPDG-DV	Auf Basis der kategorisierten Geschäftsfälle erfolgt jeweils dazu eine detaillierte Funktionsanalyse (Vergleichbarkeits-, Funktions- und Risikoanalyse.).	tabellarische Darstellung (Matrixform)	<input type="checkbox"/>
Die geeignetste Verrechnungspreismethode gem. § 9 Z 6 VPDG-DV	Auf Basis der kategorisierten Geschäftsfälle erfolgt jeweils dazu der Hinweis und die Begründung auf die geeignetste Methode. (Cost Plus-, Comparable Uncontrolled Price-, oder Resale Price Method)	Fließtext	<input type="checkbox"/>
Die Tested Party gem. § 9 Z 7 VPDG-DV	Auf Basis der kategorisierten Geschäftsfälle erfolgt jeweils dazu der Hinweis und die Begründung der Auswahl der Tested Party.	Fließtext (nach Wahl)	<input type="checkbox"/>
Zusammenfassung der Annahmen gem. § 9 Z 8 VPDG-DV	Zusammenfassung der wesentlichen Annahmen, die der Anwendung der Verrechnungspreismethode zugrunde gelegt wurde.	Fließtext Zusammenfassung	<input type="checkbox"/>
Mehrjahresanalyse § 9 Z 9 VPDG-DV	Erläuterung der Gründe für die Durchführung einer Mehrjahresanalyse.	Fließtext	<input type="checkbox"/>

Die Checkliste bietet einen kompakten Überblick über die gemäß § 9 Z 10 bis 14 VPDG-DV für die **ausgewählten Fremdgeschäftsvorfälle, Anpassungsrechnungen und Begründungen** erforderlichen Dokumente in Bezug auf Inhalt und Form.

(vgl. Local File Concept Kapitel 6 The at arm's length principle)

Checkliste: Beizubringende Information gemäß § 9 Z 10 bis Z 14 VPDG-DV			
Information zu	Inhalt/beinhaltet	Form	
Ausgewählte Fremdgeschäftsvorfälle gem. § 9 Z 10 VPDG-DV	Gegebenenfalls Auflistung und Beschreibung interner oder externer vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle auf die sich die Verrechnungspreisanalyse stützt. Dies inkludiert eine Beschreibung der Datenquellen. Dies ist idR nur bei Anwendung der Comparable Uncontrolled Price-, oder Resale Price Method notwendig.	Fließtext (nach Wahl)	<input type="checkbox"/>
Anpassungsrechnungen gem. § 9 Z 11 VPDG-DV	Beschreibung aller Anpassungsrechnungen und einen Hinweis darauf ob die SES-imagotag Anpassungen an Ergebnissen, den Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen, oder an beiden vorgenommen hat.	Fließtext (nach Wahl)	<input type="checkbox"/>
Begründung für die fremdkonforme Vergütung gem. § 9 Z 12 VPDG-DV	Auf Basis der kategorisierten Geschäftsfälle erfolgt jeweils dazu der Hinweis und die Begründung der Auswahl der Tested Party.	Fließtext (nach Wahl)	<input type="checkbox"/>
Zusammenfassung d. Finanzinformationen gem. § 9 Z 13 VPDG-DV	Zusammenfassung der Finanzinformationen, die bei Anwendung der Methode des Verrechnungspreises verwendet wurden.	Fließtext Zusammenfassung	<input type="checkbox"/>

APA und sonstige Vorabentscheidungen gem. § 9 Z 14 VPDG-DV	Kopien bestehender Vorabverständigungen (APA, Advanced Pricing Agreements) sowie sonstiger Vorabverständigungen.	Fließtext Verweis auf Anhang	<input type="checkbox"/>
--	--	---------------------------------	--------------------------

III. Finanzinformation

Die Checkliste bietet einen kompakten Überblick über die gemäß § 10 Z 1 bis Z 3 VPDG-DV für die **Finanzinformationen** erforderlichen Dokumente in Bezug auf Inhalt und Form.

(vgl. Local File Concept Kapitel 7 Financial information)

Checkliste: Beizubringende Information gemäß § 10 Z 1 bis Z 3 VPDG-DV			
Information zu	Inhalt/beinhaltet	Form	
Geprüfter Jahresabschluss gem. § 10 Z 1 VPDG-DV	Beilage eines (geprüften) Jahresabschlusses des betreffenden Veranlagungsjahres. Ein Verweis auf den Anhang reicht aus.	Fließtext Verweis auf Anhang	<input type="checkbox"/>
Verknüpfung Verrechnungspreismethode und Jahresabschluss gem. § 10 Z 2 VPDG-DV	Informationen und Aufteilungsschlüssel. Es soll hervorgehen, wie die bei der Anwendung der Transferpreismethode verwendeten Finanzdaten mit dem Jahresabschluss verknüpft werden können.	Fließtext (nach Wahl)	<input type="checkbox"/>
Übersichtstabellen der verwendeten Vergleichsgrößen und Tabellen gem. § 10 Z 3 VPDG-DV	Übersichtstabellen der einschlägigen Finanzdaten der verwendeten Vergleichsgrößen und Quellen.	Fließtext (nach Wahl)	

Beilage 2: Protokolle

Besprechungsprotokoll		Nr.: 1
Projektbezeichnung: Masterarbeit Robert Magnes Transferpreisdokumentation SES-imagotag Graz		
Datum: 27.10.2016	Ort: SES-imagotag, Graz A-8042 Graz, St.-Peter-Gürtel 10b	
Uhrzeit: 09:00 – 10:00	Protokollführer: MAR / Magnes Robert	
Anwesende (o.T.): <ul style="list-style-type: none">• WEC Christian Weißensteiner (Betreuer & Vertreter des Kooperationspartners)• MAR Robert Magnes		
Workshop „Brainstorming MA Arbeit“ – Transferpreisverrechnungen anhand VPDG Betriebliche Abläufe beim imagotag. 1. Tagesordnungspunkte und Ergebnisse 1.1. Generelle Informationen über den Kooperationspartner SES-imagotag 1.2. Problemstellung beim Kooperationspartner 1.3. Anforderung an die Masterarbeit 1.4. Abgrenzung Themenstellung 1.1. Generelle Information über den Kooperationspartner SES-imagotag Firmenstruktur SES-imagotag Paris, Mutterunternehmen (MU)		

SES-imagotag Graz, Tochterunternehmen (TU)
SES-imagotag US, Schwesterunternehmen (SU)
SES-imagotag, Singapur (SU)
SES-imagotag, Italy
SES-imagotag, Mexico (SU)
SES-imagotag, Canada (SU)

Unternehmen sind jeweils eigenständige Geschäftseinheiten.

Gruppenfunktionen

CFO Paris
CTO Graz, Hr. Rössl
CSO Graz, Hr. Moosburger

Produkt, Rolle des TU im Konzern, Services, Produktion

Der SES-imagotag Konzern erzeugt Elektronische Labels (Preisschilder) für den Handel.

Die Besonderheit des Produktes ist folgende, dass Preisschilder im Handel nicht länger auf konventionelle Art („Papierform“) erstellt werden, sondern mittels digitalem Label erfolgen.

Elektronische Labels werden grundsätzlich in LF (low-frequency) und in HF (high-frequency)

Bauweise vom hergestellt.

Rolle TU Graz im Konzern

- TU in Graz ist Spezialist für HF Labels.
- F+E, Prototypen, Serienüberleitung/Reife, Design etc.
- Hauptumsatzbringer im Konzern ist TU Graz, Lieferungen an MU und SU

Anmerkung:

Grund der Übernahme von Imagotag Graz GmbH, welches eigenständig agierte, von SES Paris. Fusion der Imagotag Graz in den SES Konzern

Erweiterung der Technologie

MU ist Spezialist für LF Labels, hat viele Bestandskunden mit LF Technologie, jedoch rückläufiger Markt für LF Produkte

Vorteile HF Labels

- weniger Installationsaufwand, effizienter, kostengünstiger
- HF Technologie Übertragungsrate (vgl. W-LAN)
- Unterschiede in Übertragungsrate, Optik/Funktionalität/Haptik des Labels (e-paper, vollgrafisch, farbig)
- Hardware: Labels, Accesspoints (Transmitter), 2,4 GhZ (Produktbeschreibung siehe Webpage)

Services und Installation:

Sämtliche Leistungen für das Produkt erfolgt über Partnerunternehmen z.B. Umdasch für Spar. Fremdfertigung in den Ländern Ungarn/Ukraine/China. Anlagegut wird von Graz beigestellt.

1.2. Problemstellung beim Kooperationspartner

IC und 3te Produktvertrieb

zB Markt in Mexico, Wal-Mart: NL in Mexico bestellt in Graz, Lieferung nach Mexico

Sichtwort: „Wertschöpfung“

Graz: FE, Produktion, Logistik wegen Lieferung an Endkunden

Warum jetzt schon beschäftigen?

derzeitiges System, Transparenz, warum Fremdüblichkeit

VGA, verdeckte Einlagenrückgewähr

Wichtigkeit, Legal requirements, adäquate TPD, Value Chain Definition, Warehousing

1.3. Anforderung an die Masterarbeit

Titel der Arbeit (Vorschlag)

Transferpreise SES Imago tag, Transferpreisdokumentation auf BASIS
Verrechnungspreisdokumentation

Forschungsfragen

(Vorschlag: 3-5 Hauptforschungsfragen)

- 1.) Beantwortung inwieweit Transferpreisthematik relevant
- 2.) Wie sollte Verrechnungspreisdokumentation aussehen
- 3.) Anforderungen an Transferpreisdokumentation
- 4.) Welche Methoden TP wäre passend
- 5.) Wann Erstdokumentation

TP Modelle:

Cost plus method, bottom-up plus Prozentsatz

Vorschlag: Resale method - VORSCHLAG

1.4. Abgrenzung Themenstellung

Nichtziele: Berechnung der Transferpreise, Standort Graz

Kein Masterfile

Literaturrecherche, Workshops (Steuerberater, Unternehmensführung)

2. Aufgaben

Formulierung und Finalisierung des MA Antrages

3. Termine nachfolgend

Mitte November

Datum: 27.10.2016

MAR

Besprechungsprotokoll		Nr.: 2
Projektbezeichnung: Masterarbeit Robert Magnes Transferpreisdokumentation SES-imagotag Graz		
Datum: 07.11.2016	Ort: SES-imagotag, Graz A-8042 Graz, St.-Peter-Gürtel 10b	
Uhrzeit: 09:00 – 11:00	Protokollführer: MAR / Magnes Robert	
Anwesende (o.T.): <ul style="list-style-type: none"> • WEC Christian Weißensteiner (Betreuer & Vertreter des Kooperationspartners) • MAR Robert Magnes • Fr. Burgstaller (TPA Steuerberatung) 		
Workshop: Einführung in die Transfer-Pricing-Thematik aus Sicht des Steuerberaters der imagtoag Graz Folgende Themen wurden besprochen: Allgemeine Information über die Notwendigkeit Besprechung der Dokumentationspflichten allgemein Besprechung Dokumentationspflichten von relevanten Unternehmensinformation der lokalen Einheit Exkurs Angemessenheitsdokumentation Fr. Burgstaller übergibt MAR ergänzend Unterlagen (Foliensatz TPA) zur Transferpreisdokumentation. Der Focus sollte auf die Dokumentationserstellung des Local File liegen. Von Fr. Burgstaller wird empfohlen sich am VPDG und deren Durchführungsverordnung		

(derzeit im Stadium der Begutachtung). Zu empfehlen ist, dass Local File der heimischen imago tag um wesentliche Informationen zur Konzernstruktur zu erweitern und informative Informationen zur Komplexität des Konzernes liefern zu können.

4. Aufgaben

Studium (der übergebenen Unterlagen)

Verfassen der Einleitung

5. Termine nachfolgend

Anfang Dezember

WEC übermittelt MAR die Kostenstellenstruktur Graz via E-Mail.

6. Anlagen/Anhang

- E-Mail „Masterarbeit Local File“
Hr. Weißensteiner an Hrn. Magnes (23.11.2016, 17:55 Uhr)
- Aufstellung „Profit centers and cost centers“

Datum: 08.11.2016

Ergänzung am 24.11.2016 nach Erhalt des o.a. E-Mails.

MAR

Anlage 2.1

Von: WEISSENSTEINER Christian [<mailto:christian.weissensteiner@ses-imagotag.com>]

Gesendet: Mittwoch, 23. November 2016 17:55

An: Robert Mages <robert.mages@edu.campus02.at>

Betreff: AW: Masterarbeit "Local File"

Hallo Herr Mages!

Im Anhang sende ich Ihnen unsere aktuelle Kostenstellenstruktur.

Liebe Grüße,
Christian Weißensteiner



DI Dr. Weißensteiner Christian
Executive Vice President

Phone: +43 (0) 59809 480, Mobile: +43 (0) 664 5162585

Mail: christian.weissensteiner@ses-imagotag.com | www.ses-imagotag.com

imagotag GmbH | St. Peter Gürtel 10b | 8042 Graz - Austria

Commercial register court: Graz | FN 350927w | CEO: Andreas Rößl & Michael Moosburger



Profit centers and
cost centers_201610

Anlage 2.2:

SES-imagotag

Profit centers and cost centers Graz 20161027

Print: 27.10.2016
18:23

Type	SES-imagotag Graz	Description	Group mapping	Responsible
Operations				
CC	AT1PRI	Production internal	SCHPRI	Erich Rohrhofer
CC	AT1PRE	Production external	SCHPRE	Erich Rohrhofer
CC	AT1PRO	Production (others)	SCHPRI	Erich Rohrhofer
CC	AT1PCM	Procurement	SCHAPP	Christina Nestler
CC	AT1LOG	Outbound logistics	SCHLOG	René Thaller
R&D				
CC	AT1RPM	R&D projectmanagement	DTIINO	Andreas Rößl
CC	AT1HWD	Hardware development	DTIEEG	Markus Kienesberger
CC	AT1SWD	Software development	DTILOG	Andreas Hechenblaickner
CC	AT1FWD	Embedded software development	DTIESD	Christian Frießnegg
CC	AT1MEN	Mechanical engineering	DTIEEG	Phillip Herrnegger
CC	AT1RND	R&D (others)	DTIINO	Andreas Rößl
Client services				
CC	AT1CPM	Client project management	DDSCDP	Martin Frischenschlager
CC	AT1SUP	Support and testing	DDSSAV	Kurt Haller-Walzl
CC	AT1CLD	Cloud operations	DTILOG	Martin Frischenschlager
CC	AT1CLS	Clients services (others)	DDSCDP	Martin Frischenschlager
Sales & Marketing				
CC	AT1KEY	Key account management & business development	COMCEE	Fritz Hanzek
CC	AT1SBO	Sales back office	DDSSCL	Eberhart Steinort
CC	AT1SAL	Sales (others)	COMCEE	Fritz Hanzek
CC	AT1MKT	Marketing	COMMKT	Melanie Almer
General administration				
CC	AT1MGT	Management & general administration	SUPDIR	Andreas Rößl
CC	AT1FIN	Finance	SUPFIN	Christian Weißensteiner
CC	AT1HRS	Human resources	SUPRHU	Christina Nestler
CC	AT1ITT	IT	SUPITT	Andreas Hechenblaickner
CC	AT1FCM	Facility management	SUPSGX	Christina Nestler

Besprechungsprotokoll		Nr.: 3
Projektbezeichnung: Masterarbeit Robert Magnes Transferpreisdokumentation SES-imagotag Graz		
Datum: 02.12.2016	Ort: SES-imagotag, Graz A-8042 Graz, St.-Peter-Gürtel 10b	
Uhrzeit: 14:30 – 15:30	Protokollführer: MAR / Magnes Robert	
Anwesende (o.T.): <ul style="list-style-type: none"> • WEC Christian Weißensteiner (Betreuer & Vertreter des Kooperationspartners) • MAR Robert Magnes 		
WORKSHOP betriebliche Abläufe Workshop über Abläufe der heimischen Unternehmung bzw. des SES Konzerns: Erhebung von Unternehmensdaten bei imagotag GmbH Graz. Im Rahmen des Treffens wurde von WEC unternehmensrelevante Informationen für die Sachverhaltsdokumentation umfassend besprochen. Die von MAR entworfenen – Organigramme für den Konzern und die lokale Einheit – die Wertschöpfungskette – Entwurf/Konzeption des Praxisoutputs wurden diskutiert.		
7. Aufgaben Verfassen und Finalisierung der Einleitung Beginn Kapitel 2 „Rechtliche Grundlagen“		
8. Termine nachfolgend Jänner 2017 – Workshop „Betriebliche Abläufe“		

Datum: 02.12.2016

MAR

Besprechungsprotokoll		Nr.: 4
Projektbezeichnung: Masterarbeit Robert Magnes Transferpreisdokumentation SES-imagotag Graz		
Datum: 11.01.2017	Ort: SES-imagotag, Graz A-8042 Graz, St.-Peter-Gürtel 10b	
Uhrzeit: 15:00 – 16:30	Protokollführer: MAR / Magnes Robert	
Anwesende (o.T.): <ul style="list-style-type: none"> • WEC Christian Weißensteiner (Betreuer & Vertreter des Kooperationspartners) • MAR Robert Magnes 		
WORKSHOP Betriebliche Abläufe Workshop über Abläufe der heimischen Unternehmung bzw. des SES Konzernes: Erhebung von diversen Unternehmensdaten bei imagotag GmbH Graz. Im Rahmen des Treffens wurde von WEC unternehmensrelevante Informationen für die Sachverhaltsdokumentation bereitgestellt. Die von MAR entworfenen <ul style="list-style-type: none"> – Organigramme für den Konzern und die lokale Einheit, – die Reporting-Struktur (Graz nach Paris) die Struktur der Geschäftsführung (-en) – die Wertschöpfungskette – die Konzeption und Checkliste des Praxisoutputs wurden diskutiert.		

9. Aufgaben

- Verfassen und Finalisierung des Theorieteils bis zum nächsten Treffen
- nach Möglichkeit parallel dazu die Erstellung des Praxisoutputs soweit Informationen (bereits) vorhanden sind

10. Termine nachfolgend

Ende Februar 2017 um die Funktions- und Risikoanalyse (Angemessenheitsdokumentation) in Workshops zu besprechen.

Datum: 12.01.2017

MAR

Besprechungsprotokoll		Nr.: 5
Projektbezeichnung: Masterarbeit Robert Magnes Transferpreisdokumentation SES-imagotag Graz		
Datum: 28.02.2017	Ort: SES-imagotag, Graz A-8042 Graz, St.-Peter-Gürtel 10b	
Uhrzeit: 16:00 – 18:00	Protokollführer: MAR / Magnes Robert	
Anwesende (o.T.): – WEC Christian Weißensteiner (Betreuer & Vertreter des Kooperationspartners) – MAR Robert Magnes		
Workshop: Betriebliche Abläufe bei SES-imagotag GmbH bzw. des SES Konzernes. Information und Besprechung des praktischen Teils der MA Arbeit – Es werden die verschiedenen Transaktionen der Konzernverrechnung besprochen. – WEC übergibt MAR hierfür ein Memo „Management Fees identification & allocation to the rest of the group (RoG)“ bezüglich der Behandlung von Verrechnungen zum Thema Warenlieferungen, Management Fees und Intangibles. Das Memo wird ausführlich besprochen. Informationen des Memos sollen in der MA verarbeitet werden. – WEC erteilt Auskunft über M&A Transaktionen des Konzerns und verweist auf den Annual Report 2015 des SES-imagotag Konzernes. Graz ist an Merkethub Tech. Dublin mit ca. 11% beteiligt. (Finanzbeteiligung)		

- WEC führt ergänzend aus wie das Thema R&D beim Kooperationsunternehmen (iWF auch bilanziell UGB, HB 2, IFRS) und im Konzern behandelt wird.
- Es werden die Tätigkeiten der einzelnen Gruppengesellschaften des Konzerns erklärt.
Maßgebliche strategische Entscheidungen werden von Frankreich und Österreich getroffen. Federführend bei der LF Technologie ist Frankreich, in der HF Technologie ist es das Kooperationsunternehmen. Die deutsche Geschäftseinheit (ehem. Findbox) unterstützt hierbei die österreichische Geschäftseinheit mit Forschungstätigkeiten und ist Experte in der „Geolocation“ (Produkt: Findbox). PDI liefert Displays und ist Auftragsfertiger. Restliche Geschäftseinheiten sind Vertriebsgesellschaften.
- Aufzeichnungen über diverse Strategiethemen des Grazer Unternehmens sind (noch) nicht vorhanden. Diese können für die MA im Detail außer Acht gelassen werden.
- Stellen-, Funktion- und Abteilungsbeschreibungen sind (noch) nicht vorhanden. In Hinblick auf eine (Teil-) Zertifizierung nach ISO 9001 werden Beschreibungen erstellt. In Hinblick auf die Funktionsanalyse des Unternehmens, aber auch der gruppeninternen Geschäftsfälle (Dokumentation Local File) ist es notwendig die Funktionen ausführlich zu beschreiben. Ein „doppelter“ Nutzen wäre gegeben. MAR erinnert an die Wichtigkeit der Funktionsanalyse für das Local File.
- Die von MAR erstellte Value Chain von imago tag wird besprochen und abgeändert.
- WEC erteilt ergänzende Informationen über ausgewählte Daten des Unternehmens in Bezug auf den Fremdvergleich. WEC merkt an, dass bei IC Transaktionen grundsätzlich die Cost Plus Method angewendet wird. (derzeit, jedoch gibt es

Überlegungen IC Transaktionen mit anderen Modellen anzuwenden – Unterstützung der Methodenwahl durch Ergebnisse MA Arbeit!) Derzeit: COGS + x%, Fremdüblichkeit verglichen mit dem Aufschlag gegenüber Partner.

- Fremdvergleich (2): das Unternehmen orientiert sich am Marktpreis der Konkurrenz. Datenbankstudien iSd OECD werden (noch) nicht angewendet. Eine Beschreibung der Datenbankanalysen iSd OECD Leitlinien kann in die MA aufgenommen werden. Das Kooperationsunternehmen hat bei diesbezüglichem Wissen einen Nachholbedarf.
- Echtdateien bei der Höhe von IC Transaktionen (abgelaufene Wirtschaftsjahre) werden im nächsten Workshop bereitgestellt.
- Ein Master File aus Frankreich liegt derzeit nicht vor.
- Umsatzerlöse (und Prognosewerte) der lokalen Einheit und des Konzernes werden von WEC dargestellt.
- Zum Thema der Funktions- und Risikoanalyse wird von WEC angemerkt, dass die Beschreibung von (allerhöchstens) 1-2 IC Transaktionen mehr als ausreichend ist (Umfang!). Eine allgemeine Beschreibung der notwendigen Tätigkeiten der Analyse sollte für die MA reichen. Aus Zeitgründen und dem Fehlen von Funktionsbeschreibungen (siehe vorigen Punkt) im Unternehmen, ist es derzeit schwierig Tätigkeiten (iWF Transaktionen) genauestens zu analysieren

11. Aufgaben

- Verarbeiten der bereitgestellten Information und Erklärungen.

12. Termine nachfolgend

Anfang April 2017 um die

- Funktions- und Risikoanalyse (Angemessenheitsdokumentation) in Workshops zu besprechen.
- Transaktionsbedingte Echtdateien werden bereitgestellt

Ein E-Mail über ergänzende Informationen bezüglich Mitbewerber, „Need for Transfer-Pricing“ Arbeitnehmer und des Firmenbuchauszugs wird Anfang März an MAR zugesendet. Das E-Mail soll dem Workshop-Protokoll beigelegt werden.

13. Anhang/Anlage

- Memo „Management Fees“
E-Mail „Checkliste TP File“
Hr. Weißensteiner an Hrn. Magnes (08.03.2017 19:24 Uhr)

Datum: 28.02.2017

Ergänzung am 09.03.2017 nach Erhalt des o.a. E-Mails.

MAR

Management Fees identification & allocation to Rest of the Group (ROG)

Cost centers identified as serving the group

Please find below the cost centers and an explanation of their main activities:

Code COMMKT: the marketing department is in charge of implementing the Group marketing policy thanks to a team of 8 people who assist the subsidiaries through:

1. The organization of exhibitions all over the world, communication events (store tours for key account customers or key prospects...), some having regional impact, other having worldwide impact.
 - a. *Thus, the time spent by the marketing team on those topics may be allocated to subs according to their share in the worldwide revenue and/or regional revenue whenever regional event.*
2. Maintaining and enriching the Website in different languages,
 - a. *Charged back according to revenue,*
3. Managing the ranges of products and software: consists for the Products and Software managers in updating catalogues & brochures so that the ranges of products and software are well known as well as actively working on the corresponding branding, and organizing extensive training sessions for employees as well as customers and partners, through formal training sessions or e-learning content available on the e-learning platform:
 - a. *Range management is charged back according to range revenue*
 - b. *Training would be charged back according to headcount*
4. Implementing and managing the CRM software (sales force): support for phoning campaigns by geographical area as well as dedicated marketing campaigns to swap technologies, sales team performance follow-ups through pipes & prospects reporting,
 - a. *Thus, the time spent by the marketing team on those topics may be allocated to subs according to their share in the worldwide revenue and/or regional revenue whenever regional event.*
 - b. *As every subsidiary is supposed to use the CRM and as this CRM manages both current and future business through prospects, the allocation key is number of sales force users per subsidiary.*

Code DDSCDP: Project Managers dept.

This dept. is in charge of making sure the major project implementation from the delivery of the goods and services to the final tests on premises is properly achieved, taking into account specific parameters/ requirements from the customer (delivery time table, software parameters, specific language display,, settings...) to ensure the solution is providing the proper service to the customer.

The project management follow up is performed through the project management module in Epicor (the Group ERP), each project being identified through a specific code. Time sheets are filled in by project managers located in the Corporate Office.

- a. *thus the allocation key is the time spent on project invoiced to the final customer by a subsidiary.*

Code DDSSAV:

After sales service consists in:

- customers' assistance through hotline calls (limited opening hours)– it is already allocating its maintenance service by charging customers who did not contracted an annual maintenance contract, on a case by case methodology. In 2017; after sales services will ensure a 24 hours maintenance and hotline service to reply to customers calls though a subcontracting program with Webhelp.
 - a. *thus the allocation key is the time spent on customer assistance.*
- Taking back used ESL's from customers, sorting them out and recycling those which can be recycled through a process starting in Europe with ANOVO partnership, sending them to a manufacturing subcontractor who will refurbish them and send them back as second hand but operating ESL's.
 - a. *thus the allocation key is the refurbished ESL volume*

Code DDSSCL: Sales Administration

This dept. may invoice, for understaffed subs, the final customers, thus ensuring the back office tasks for the subsidiary. The corporate office ensures the SES imagotag Ltd sales admin back office thanks to the support of one export sales admin employee who does receive the order from the final customer, organizes the intercompany administrative flow as well as the delivery to the final customer.

As the timing to manage an export delivery is quite variable according to the delivery complexity (freight, customs duties)

- b. *the allocation key is the number of invoices for Singapore final customers out of the total export invoices.*

Code COMASP, COMCEE, COMEME:

This departments include sales people or sales managers whose payroll and expenses are borne by SES-imagotag SA but who are likely to work and prospect customers for other subsidiaries, according to the sales business units mapping.

- c. *the allocation key is the revenue invoiced by subs but gained through these sales rep. efforts.*

Code SCHAPP: Procurement & supply chain

This dept. is working on several issues:

First supplier's negotiation regarding prices for components, services and merchandises:

- Components suppliers' for both Low frequency as well as High frequency
 - a. *the allocation key is the hardware revenue for each entity.*
- Merchandise for low frequency range only in 2016
 - a. *the allocation key is the low frequency range revenue for each entity.*
- Services for SES imagotag SA only in 2016, to be extended to the European scope in the next future

Second, the procurement implementation through:

- Organization of actual purchase orders to suppliers for components or merchandise for low frequency products and follow up of deliveries timing, control of buffer stock level, inventory shortages...
 - a. *the allocation key is the low frequency range revenue for each entity.*
- Demand planning: according to CRM opportunities (low and high frequency) combined with procurement delays as well as buffer stocks and current inventory turnover, this demand planning process is seeking the proper probability to turn the opportunity into an actual customer order (by interacting with sales representatives) and thus when the actual order to supplier must be placed with

suppliers.

- a. *the allocation key is the hardware revenue for each entity.*

Code SCHLOG: Warehouse team & freight out

This dept. is working on low frequency finished goods deliveries receptions from suppliers, then storage, orders preparation & packaging right before freight out to final customers or to subsidiaries. This dept. ensures centralized logistic platform services for the rest of the world and plan for freight to subsidiaries and customers.

- a. *the allocation key is the number of deliveries performed for each subsidiary*

Code SUPITT: IT dept

This dept. is dealing with IT structure & framework, choice of best adapted tools to manage the group information. This dept. also ensures the implementation, maintenance and training when necessary of those softwares, servers, ERP.

- a. *the allocation key is the time sheet spent on every topic*

Code SUPDIR: COO

The COO is supervising several departments in the corporate office, dealing with customer servicing (Project Managers dept, After sales service, Warehouse team & Sales Administration dept) as well as the IT dept. Doing so, the COO may travel to

- assist a subsidiary in organizing his customer servicing methodology, and/or a final customer to understand the level of service required and the way the group could fulfill that level of requirement.
- Coordinate and manage the IT projects priorities within the group.

- b. *the allocation key is the time sheet spent on every topic*

Code SUPFIN: credit management and legal counsel

- The credit manager scope is dealing with both SES imagotag SA and SES imagotag Italy accounts receivables in 2016. The scope will widen in 2017. Credit management consists in implementing the best practices regarding invoices, payment terms, secured payment means, as well as actual cash chasing through phoning campaign and/ or law suits.
 - a. *the allocation key is the number of invoices managed through the credit management software "Side Trade Network"*
- The legal counsel is in charge of implementing legal template for "common agreements" such as Try and Buy, distribution, terms & conditions.... The legal counsel can also work on more specific agreements (specific tender for one key account, ..). This dept. has been implemented during Q4 2016 and will thus be charged back starting 2017.
 - a. *the allocation key is the legal counsel time sheet.*

Code SUPRHU: HR dept

This dept. is dealing with recruitment for the whole group (except imagotag which does have a position dealing with recruitment and payroll management), personnel salary increase policy, HR review, comp and ben policies, e-learning platform program and content so that every type of employees get a global and/ or specialized training, annual appraisal platform management for the whole group.

- b. *the allocation key is headcount*

Code SUPSGX: facilities management

This dept. is providing the following services:

- travel expenses platform implementation which will be widened to the group in the next future)
 - a. *the allocation key is the travellers headcount using the platform*
- Internal mailing system (Outlook) & the help desk for daily assistance on personal computers.
 - a. *the allocation key is the Outlook users number*

Code DTIAQU: Quality dept.

This dept. is implementing procedures so that a product launching goes through the proper steps before being launched on the market. Ensures the quality testing and the « go to market » approval for :

Softwares

- a. *allocation key: SW revenue*

Low Frequency ESL's

- a. *allocation key: low frequency revenue*

Not in management fees

Code DTIEEG: R&D Etiquettes

This dept. is performing quality test as well as research projects for the low frequency range ESL's. Most of the expenses occurred are activated through a project activation process that turn this R&D expense into an intangible asset. For the costs that are not eligible to activation, (mostly the quality testing), the costs are allocated according to low frequency revenues.

Allocation key: Hardware low frequency revenues

Code DTIINO: Shopper experience connectivity

This dept. is creating new software to enhance shopper connectivity between an ESL and a shopper smart phone in order to provide larger information, to push coupons, technical sheets, e-mailing on his/ her smart phone...Can be sold together with any range of ESL's (high or low frequency).

When the expenses occurred are not activated through a project activation process that turn this R&D expense into an intangible asset, the costs are allocated according to shopper engagement revenues.

Allocation key: shopper engagement revenue

Code DTILOG: software R&D

This dept. is developing new modules of our internal software JEEGY. This software is a multiple modules software that provide multiple back office or front office information management.

When the expenses occurred are not activated through a project activation process that turn this R&D expense into an intangible asset, the costs are allocated according to software revenues.

Allocation key: software revenue

Code DTILRF: Low frequency radio technology

This dept. is performing quality tests and research on the radio frequency (low frequency only) which is the technology for information flow between data base/ software and ESL's I the store.

When the expenses occurred are not activated through a project activation process that turn this R&D expense into an intangible asset, the costs are allocated according to low frequency revenues.

Allocation key: low frequency revenues

Anhang zu Protokoll 5.2:

Von: WEISSENSTEINER Christian [<mailto:christian.weissensteiner@ses-imagotag.com>]

Gesendet: Mittwoch, 08. März 2017 17:42

An: Robert Magnes <robert.magnes@edu.campus02.at>

Betreff: AW: Checkliste TP File

Hallo Herr Magnes!

So, ich hab mich nun ein wenig dahintergeklemmt und ein paar Infos für Sie zusammengestellt. Ich habe nun mal jene Themen eruiert, die leicht zu organisieren waren. Sobald Sie diese eingearbeitet haben, werde ich mich um das eine oder andre Thema kümmern. Im Anhang finden Sie ein paar Dateien zu Ihrer weiteren Verwendung.

Konzernsicht:

- Milestones Gruppe und Graz GmbH à siehe Anhang
- Hier finden Sie Infos zur Gruppe (IPO etc.). Ebenso erhalten Sie hier auch den annual report, in dem Sie auch sehr viele weitere Infos finden, zB zum Thema Eigentümerstruktur finden: <http://www.ses-imagotag.com/de/investoren/>
- Need for transfer pricing: Ich denke, dass Sie dies schon beschreiben können. Nachdem wir mittlerweile im Unternehmensverbund sind und die einzelnen legalen Einheiten innerhalb des Konzerns diverse Transaktionen durchführen, müssen wir uns mit dem Thema beschäftigen. Hier einige Beispiele: Marketing, IT, ERP-System inkl. Support zentral in Paris; Projektleiter sind global verteilt und hängen an unterschiedlichen Einheiten – werden flexibel für Projekte unterschiedlicher Projekte eingesetzt; Partnermanagement, R&D für HF-Produkte, Produktionsplanung- und –steuerung, Warehousing und Logistik für HF zentral in Graz; HF-Produkte (=Graz) und LF-Produkte (=Paris) werden im gesamten Konzern an die lokalen Einheiten verkauft.

SES-imagotag GmbH, Graz:

- Ein paar KPIs, 2016:
Umsatz: 100 MEUR
Equita ratio: 14,6
- M&A Transaktion: Wir als SES-Imagotag Graz sind aktuell nur an der *Markethub Technologies Limited*, Dublin mit 10,6% beteiligt.
 - 1.
- Number of employees: 51,42 Arbeitnehmer in 2016 im Durchschnitt
 - 2.
- Board: Siehe FB-Auszug im Anhang (Rössl, Moosburger, Weißensteiner)
 - 3.
- Mitbewerber:
 4.
 - MariElla Labels Oy
 - Pricer
 - Findbox

- TroniTAG
 - Digi
 - Woutex
 - Hanshow
 - Solu-M
 - Displaydata
 - Delfi
 - Opticon
- 5.
- Transferpreis-Methode: Aktuell Cost Plus methode à Herstellungskosten (COGS) + x% (Fremdüblichkeit verglichen mit Aufschlag gegenüber dem partner)

Bei Fragen bitte jederzeit bei mir melden. Danke!
Liebe Grüße,
Christian Weissensteiner

DI Dr. Weissensteiner Christian
Executive Vice President

Phone: +43 (0) 59809 480, Mobile: +43 (0) 664 5162585

Mail: christian.weissensteiner@ses-imagotag.com | www.ses-imagotag.com

SES-imagotag GmbH | St. Peter Gürtel 10b | 8042 Graz - Austria

Commercial register court: Graz | FN 350927w | CEO: Andreas Rößl & Michael Moosburger



FB-Auszug
SES-imagotag GmbH



Milestones.pdf



memo V5.docx

Besprechungsprotokoll		Nr.: 6
Projektbezeichnung: Masterarbeit Robert Magnes Transferpreisdokumentation SES-imagotag Graz		
Datum: 04.04.2017	Ort: SES-imagotag, Graz A-8042 Graz, St.-Peter-Gürtel 10b	
Uhrzeit: 13:30 – 15:30	Protokollführer: MAR / Magnes Robert	
Anwesende (o.T.): <ul style="list-style-type: none"> – WEC Christian Weißensteiner (Betreuer & Vertreter des Kooperationspartners) – SCM Marika Schwarzl (Controlling SES-imagotag GmbH) – MAR Robert Magnes 		
<p>Workshop Betriebliche Abläufe bei SES-imagotag GmbH bzw. des SES Konzernes.</p> <p>SES-imagotag hat KEINE TP Dokumentation gemäß BAO erstellt (keine Aufforderung durch nationale Behörden).</p> <p>Echtdaten bei der Höhe von IC Transaktionen (2016) werden per E-Mail an MAR gesendet.</p> <p>Zum Thema der Funktions- und Risikoanalyse</p> <p>Lieferungen von Hard- und Softwarekomponenten (Goods) der HF Technologie von SES-imagotag GmbH an die französische SES-imagotag SA. Erläuterung der Funktionen, Risiken und Gewichtung der Risiken durch WEC (ca. 30 Mio. EUR). Assets werden erläutert.</p>		
14. Aufgaben		

– Verarbeiten der bereitgestellten Information und Erklärungen.

15. Termine nachfolgend

Workshop Transfer-Pricing durch MAR
in den Räumlichkeiten der SES-imatogag GmbH.
Termin nach MA Prüfung wird noch vereinbart

16. Anhang/Anlage

E-Mail mit TP Transaktionssummen
Hr. Weißensteiner an Hrn. Magnes (04.04.2017 14:40 Uhr bzw. 14:30 Uhr)

Datum: 04.04.2017

Ergänzung am -

MAR

Anhang zu Protokoll 6.1:

Von: WEISSENSTEINER Christian [<mailto:christian.weissensteiner@ses-imago-tag.com>]

Gesendet: Dienstag, 04. April 2017 14:30

An: Robert Magnes <robert.magnes@edu.campus02.at>

Betreff: Mappe1.xlsx



Mappe1.xlsx

Von: WEISSENSTEINER Christian [<mailto:christian.weissensteiner@ses-imago-tag.com>]

Gesendet: Dienstag, 04. April 2017 14:40

An: Robert Magnes <robert.magnes@edu.campus02.at>

Betreff: Management fees (Services) 2016

legal entities	5% incl. IC mark up
SES Canada	1.247
SES Imago- tag	215.978
SES Italy	1.526
SES Mexico	5.932
SES SA	364.639
SES USA	68.868
SES Singa- pore	3.144
total wo. IMGT	445.356

Beilage 3: Local File

§ 7 VPDG 2016

Transfer Pricing Documentation

Local File

(Draft)

Group Transfer Pricing Documentation for the business years **XXXX**

Starting from financial year **XXXX**

SES-imagotag GmbH

Graz, Austria

Final version
24th March 2017

– **Contents**

1	Introduction	1
2	Overview: Group and business	2
2.1	Milestones of the group history	3
2.2	Ultimate parent SES-imagotag SA	4
3	Overview SES-imagotag GmbH (local entity)	8
3.1	Local's organizational structure (§ 8 Z 1 VPDG-DV)	8
3.1.1	Management structure	8
3.1.2	Organisation chart	9
3.1.3	Local's role within the group	10
3.1.4	Reporting structure	10
3.2	Description of Local's business (§ 8 Z 2 VPDG-DV)	11
3.2.1	Legal Structure and basic information	12
3.2.2	Duties of Local's departments and main functions	13
3.2.3	Business model	14
3.2.4	Service offer	14
3.2.5	Drivers behind the growth/success of a product or service	15
3.2.6	Need of transfer pricing	16
3.3	Description of Local's business strategy (§ 8 Z 2 VPDG-DV)	16
3.3.1	SES-imagotag's general risks and threats	17
3.3.2	SES-imagotag's value chain	17
3.3.3	Corporate development	18
3.3.4	Situation and trends in the industry SES-imagotag GmbH operates	18
3.3.5	Situation, trends and pricing in the market SES-imagotag GmbH operates	19
3.3.6	Geographical markets	20
3.4	Identification of material competitors (§ 8 Z 3 VPDG-DV)	20
4	Controlled transactions	22
4.1	Description of the substantial intercompany transactions involving the local entity (§ 9 Z 1 VPDG-DV)	22
4.2	Amount of intragroup payments and receipts involving the local entity (§ 9 Z 2 VPDG-DV)	28
4.3	Identification of affiliated/associated enterprises involved (§ 9 Z 3 VPDG-DV)	30

4.4	Copies of material intercompany agreements (§ 9 Z 4 VPDG-DV)	31
5	Comparability and functional analysis (§ 9 Z 5 VPDG-DV).....	33
5.1	Basic characterization of entities	33
5.2	Detailed comparability and functional analysis (including risk analysis) § 9 Z 5 VPDG 37	
5.3	comparability and functional analysis (additional thoughts)	38
5.4	Transfer price methodology (§ 9 Z 6 VPDG-DV)	41
5.5	Tested party (§ 9 Z 7 VPDG-DV).....	41
5.6	Summary of the important assumptions (§ 9 Z 8 VPDG-DV).....	42
5.7	Reasons for performing a multi-year analysis (§ 9 Z 9 VPDG-DV)	42
6	The “at arm’s length principle (ALP)”	43
6.1	Description of selected comparable uncontrolled transactions (§ 9 Z 10 VPDG-DV) 43	
6.2	Comparability adjustments performed (§ 9 Z 11 VPDG-DV).....	44
6.3	Reasons that transactions were priced on an arm’s length basis (§ 9 Z 12 VPDG- DV) 44	
6.4	Summary of financial information used (§ 9 Z 13 VPDG-DV)	44
6.5	Copies of existing APAs and other tax rulings (§ 9 Z 14 VPDG-DV).....	45
7	Financial information	46
7.1	Annual closure (§ 10 Z 1 VPDG-DV)	46
7.2	Information and allocation schedules (§ 10 Z 2 VPDG-DV).....	46
7.3	Summary schedules of relevant financial data (§ 10 Z 3 VPDG-DV)	47
8	Annex	48

1 Introduction

This document compiles the updated transfer pricing documentation in support of the related party supply chain transactions for SES-imagotag GmbH for the taxable years starting from financial year XXXX. It replaces the existing transfer pricing documentation of previous years.

This File was prepared with respect to the application of the arm's length principle pursuant

- to the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations published by the Organization for Economic Cooperation and Development (the “OECD Transfer Pricing Guidelines”)
- the Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union, 2006/C 176/01, (the “EU TPD”)
- the Austrian Bundesgesetz über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG)
- the Austrian Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung - VPDG-DV)

The objective of this document is to describe the transfer pricing arrangements with respect to the intercompany transactions and its constituting elements. The findings of the various elements substantiate the arm's length nature of the intercompany transactions under review. In addition, this document enables SES-imagotag SA group to effectively and efficiently monitor the applied transfer prices and the resulting allocation of profits between the entities involved.

2 Overview: Group and business

[The group and business overview section provides basic key background information regarding the corporate structure and main business of SES-imagotag Group and SES-imagotag GmbH. It will lay a foundation for the industry and functional analyses, which will offer further in-depth detail about SES-imagotag GmbH's operations. This introduction should be sufficient to provide an indication of how large and complex the group is to put the company you are evaluating in context. By implication this is also relevant to the question of how well the group should be able to cope with and evaluate its transfer pricing obligations. Thus, some reference to size is required as well as the nature and extent of its activities. (Actually, whole chapter No. 2 of the Local File's draft is part of the Master File done by SES-imagotag SA)]

Content
Introduction of the SES-imagotag Group

SES-imagotag

This new brand stands for an outstanding solution that combines market experience and technological innovation to lead retail toward a future of ultra-efficient processes, seamless omnichannel retailing and boosted brand sales.

With many proven successes, countless business applications and hundreds of references worldwide, SES-imagotag is the No.1 global company in the high-potential technological sector of the digital transformation of physical commerce. In 2015, SES-imagotag sales revenue exceeded \$120 million for the very first time. Currently over 10,000 stores in some 54 countries are using a total of 135 million electronic shelf labels.

Our vision

As the number one solution provider in electronic shelf labeling and digital signage worldwide, SES-imagotag revolutionizes the retail and non-retail sector by offering high-quality solutions and premium products. As the market leader, SES-imagotag is focusing on constant innovation and developing solutions that not only reinvent the way retailers and other sectors are doing business, but also focus on staying as close to the customer as possible in order to meet the latter's needs to the highest extend.

2.1 Milestones of the group history

Content
<i>founders of the company - text</i>
<i>establishment date/location - text</i>
<i>initial going public (IPO) date - text</i>
<i>evolution of the company group – text, graph</i>
<i>major milestones (i.e. M&A transactions)- graph: milestones</i>

Founders of the company

Establishment date

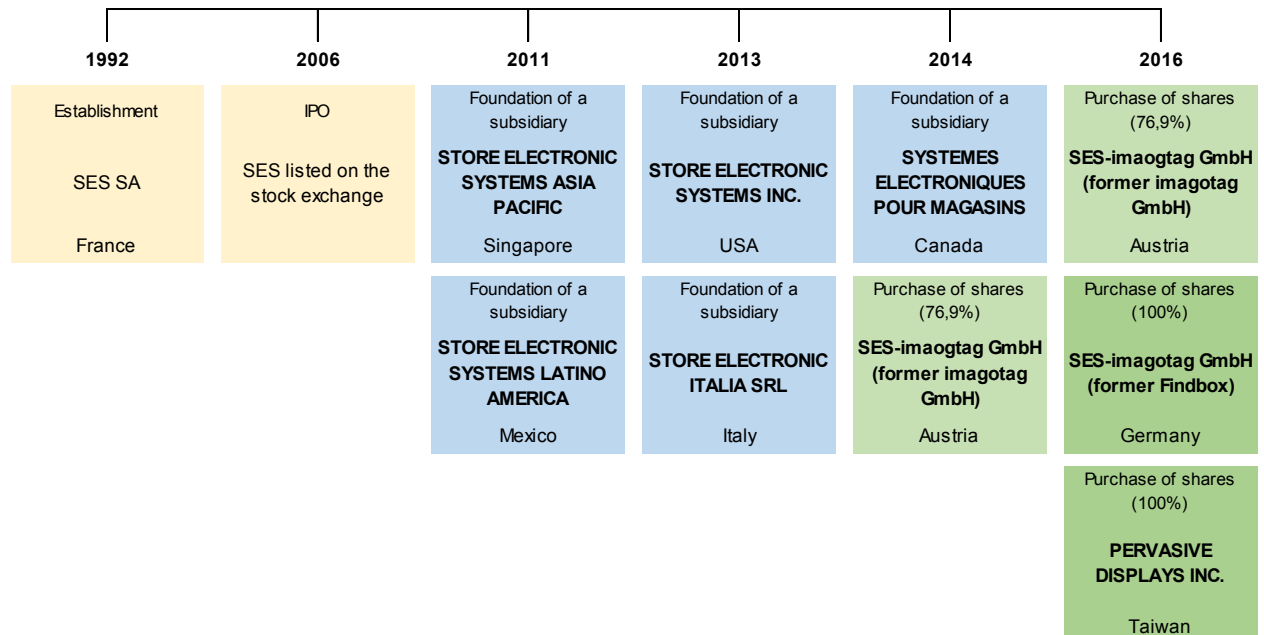
1992 SES established

Initial Going public (IPO)

2006 SES listed on the Paris Stock Exchange

Evolution of the company group

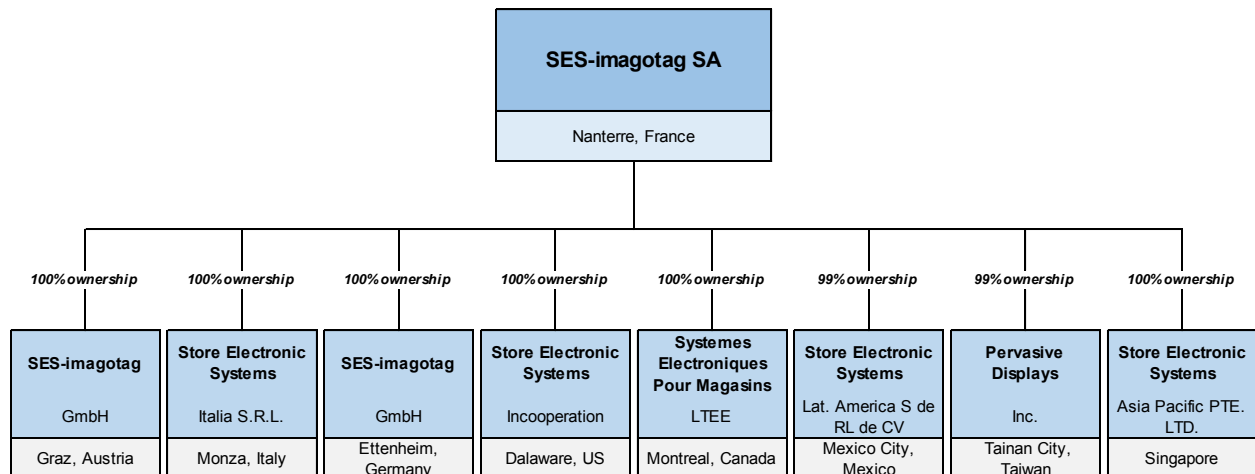
Foundations, Mergers & Acquisitions



2.2 Ultimate parent SES-imagotag SA

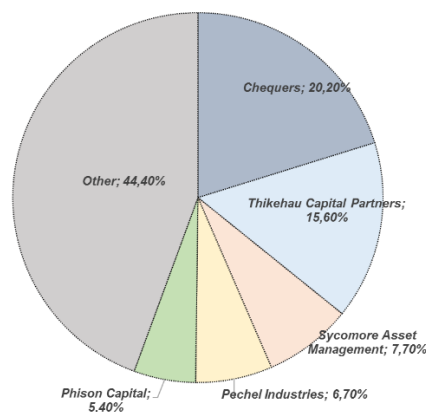
Content
<i>Organizational Chart Group</i>
<i>shareholder structure - graph</i>
<i>legal structure and basic information financial information: how large and complex</i>
<i>number of Employees (group) – descriptive table/chart</i>
<i>group's business strategies – continuous text</i>
<i>need of group transaction – continuous text</i>
<i>membership of industry-specific associations – identify and name the associations</i>

Organizational chart (Group)



Shareholder structure (group)

SES-imagotag: Shareholder structure, as at 31/12/2015



Legal structure and basic information

Firma/company

SES-imagotag SA
55 Place Nelson Mandela
92000 Nanterre, France

Rechtsform/legal structure

Société Anonyme/Aktiengesellschaft/Corporation

Geschäftszweig/industry

Soft- und Hardware/IT, Soft- and Hardware

Umsatz/revenue

(2015) 111.200 TEUR, (2016) 170.000 TEUR

Members of the board (group)

NAME	First Name	Position
GADOU	Thierry	CEO Chairman Group
LEMAITRE	Thierry	CFO Group
MOOSBUGER	Michael	CEO/CSO (Sales)
RÖSSL	Andreas	CEO/CTO (Technique, Engineering)
DEMORES	Pierre	VP Sales France
POLLIER	Thierry	COO Group
BOTTINE	Philippe	CEO U.S./VP Supply Chain Management
PORTIER	Guillaume	VP Marketing
NOEL	Marianne	VP Human Resources
FOURCY	Sébastien	VP Sales (Western Europe, Middle East, Latin America, Africa)
HANZEK	Fritz	VP Sales (Central Eastern Europe)

DUBREUIL	Pascale	Program Manager France
WEISSENSTEINER	Christian	EVP SES-imagotag GmbH, Austria
SOONG	Scott	CEO/CTO Pervasive Displays
LEE	H.D.	CEO/CSO Pervasive Displays
UNMÜSSIG	Michael	CEO/CSO SES-imagotag GmbH, Germany
SCHWARZ	Thomas	SES-imagotag GmbH, Germany

Total workforce by type of job [ISO-1]

	31.12.2015	As % of workforce	31.12.2014	As % of workforce
Number of employees on open-ended contracts	218	94%	207	95%
Number of employees on fixed term contracts	4	2%	3	1%
Number of employees in apprenticeship	9	4%	8	4%
Total workforce	231	100%	218	100%

Total workforce and distribution of employees by gender [ISO-1]

	31.12.2015	As % of workforce	31.12.2014	As % of workforce
Number of female employees	56	24%	49	22%
Number of male employees	175	76%	169	78%
Total workforce	231	100%	218	100%

Total workforce and distribution of employees by geographical area [ISO-1]

	31.12.2015	As % of workforce	31.12.2014	As % of workforce
Europe	221	95%	205	94%
North America	3	1%	3	1,5%
Latin America	5	3%	7	3%
Asia	2	1%	3	1,5%
Total workforce	231	100%	218	100%

Group's business strategies

Need of group transactions

Membership of industry-specific associations

3 Overview SES-imagotag GmbH (local entity)

[Provide background information on the company under review. This information should be sufficient to provide an indication of how large and complex the company is or is not. Some references will be needed to show the size, nature and extent of their activities.]

3.1 Local's organizational structure (§ 8 Z 1 VPDG-DV)

[Provide a description of the management structure of the SES-imagotag GmbH, a local organisation chart, and a description of the individuals to whom local management reports and the countries in which mentioned individuals maintain their principal offices.]

Information according to Austrian law § 8 Z 1 VPDG-DV			
Topic	Content	Style	
Management	Management Board name, positions	Table and/or continuous text	<input type="checkbox"/>
Organisation	organisational chart of the SES- imagotag-GmbH.	Organization Chart SES-imagotag GmbH	<input type="checkbox"/>
Reporting structure – Step 1	SES-imagotag's role within the SES- imagotag Group.	Organization Chart SES-imagotag Group	<input type="checkbox"/>
Reporting structure – Step 2	Description of the reporting structure. Reporting obligations of SES- imagotag (ultimate parent: country, persons).	Reporting process and/or continuous text (at choice)	<input type="checkbox"/>

3.1.1 Management structure

[Provide a description of the management structure of SES-imagotag GmbH.]

Content
Management Board, name and position

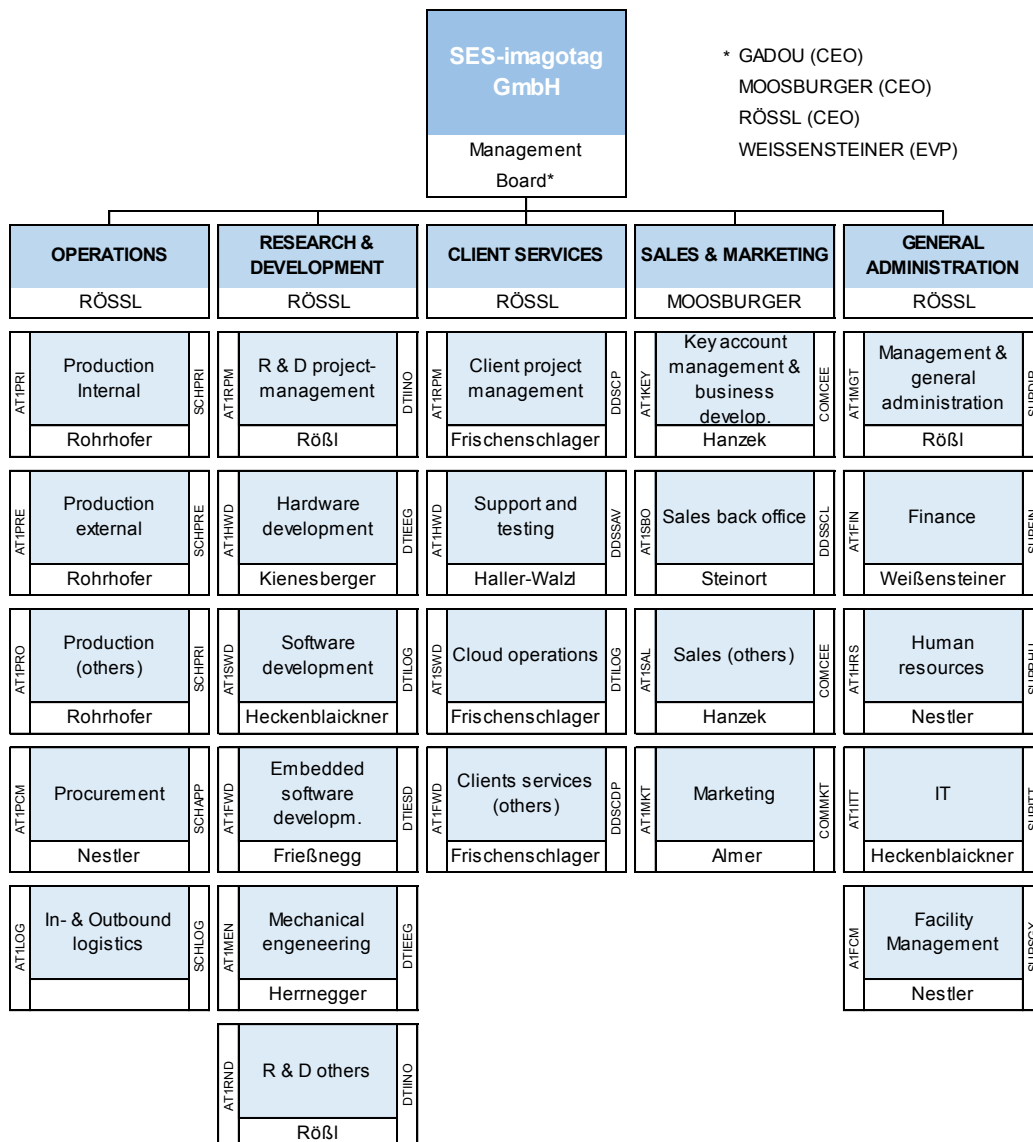
Name	Rolle
Thierry Gadou	CEO

Michael Moosburger	CEO/CSO
Andreas Rössl	CEO/COO
Christian Weißensteiner	EVP Executive Vice President

3.1.2 Organisation chart

[Provide an organisation chart of the SES-imagotag-GmbH.]

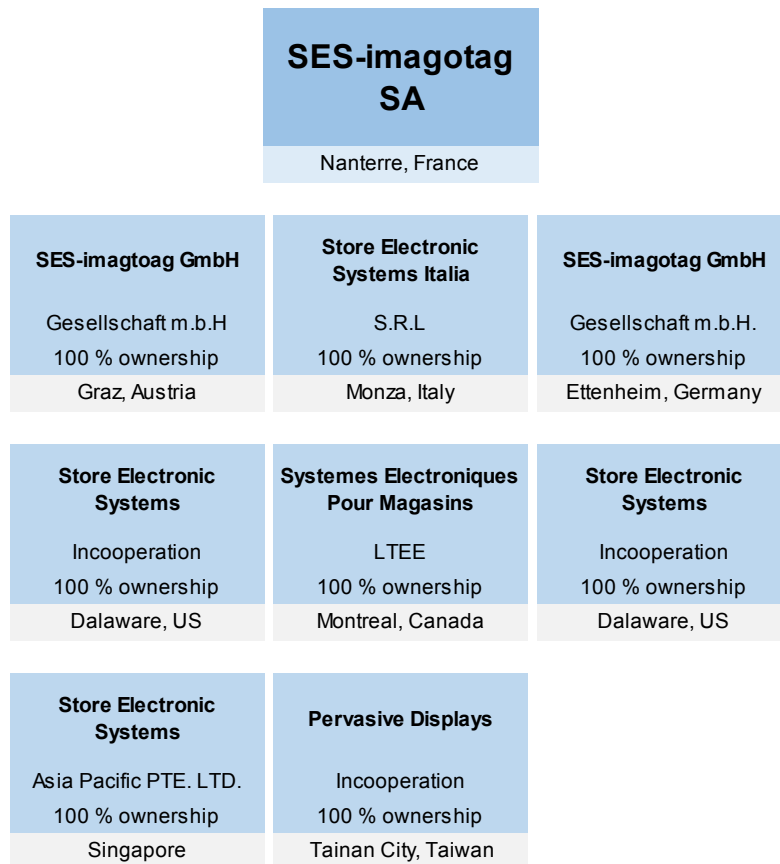
Content
Organizational chart of the SES-imagotag GmbH, Austria



3.1.3 Local's role within the group

[Provide an organisational chart of the SES-imagotag-Group.]

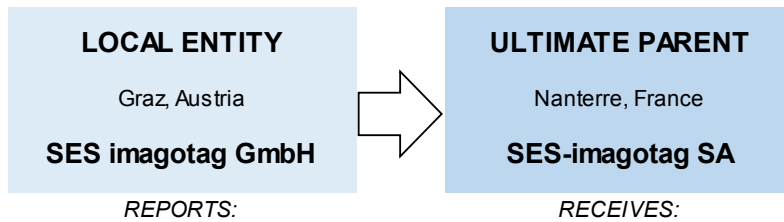
Content
Organizational chart of the SES-imagotag Group, France



3.1.4 Reporting structure

[Provide a description of the reporting structure within the SES-imagotag Group.]

Content
Local's reporting structure



FINANCIAL FIGURES
Christan WEISSENSTEINER
EVP
<i>monthly reports</i>

FINANCIAL FIGURES
Thierry LEMAITRE
CFO Group
<i>monthly receives</i>

KPI:

Revenue, COGS, Gross Margin, CAPEX, OPEX, Inventory, Cash Status

SALES FIGURES
Michael MOOSBURGER
CEO/CSO
<i>quarterly reports</i>

SALES FIGURES
Thierry GADOU
CEO (Chairman) Group
<i>quarterly receives</i>

KPI:

Sales Figures , Order Entry

3.2 Description of Local's business (§ 8 Z 2 VPDG-DV)

[Provide background information, business activities and business strategy on the company under review.]

Information according to Austrian Law § 8 Z 2 VPDG-DV			
Topic	Content	Style	
Legal Structure, and basic information	Legal structure Name the industry Selected KPI	continuous text (and a commercial register report)	<input type="checkbox"/>
Duties of Local's departments and main functions	Methods and procedures Description of Local's departments of Local's jobs of Local's main business functions.	continuous text (at choice)	<input type="checkbox"/>
Business model	Description of SES-imagotag's business model	continuous text (at choice)	<input type="checkbox"/>

Content
legal structure name the industry (nature) KPI how large and complex the local is, e.g. revenue, headcount

Firma/company

SES-imagotag GmbH
St.-Peter-Gürtel 10b
8042 Graz

Rechtsform/legal structure

Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)/Limited liability company (LLC)

Geschäftszweig/industry

Soft- und Hardware/IT, Soft- and Hardware

Kennzahlen/key performance indicators

a.) Umsatz/revenue

(2015) 44.600 TEUR

(2016) 100.200 TEUR

b.) Durchschnittlicher Mitarbeiterstand/average workforce

(2016) 51,42 P

3.2.2 Duties of Local's departments and main functions

[Give information about the duties of Local's departments, jobs and main functions. A brief description of main procedures, departments, jobs and functions.]

Content
methods and procedures, nature of operations description of Local's departments description of Local's jobs main business functions

3.2.3 Business model

[Give information about the SES-imagotag’s business model. Describe the SES-imagotag GmbH business activities. Consider including details such as nature of operations.]

Content
Description of SES-imagotag’s business model

3.2.4 Service offer

[Provide information about the SES-imagotag’s services and goods provided to customers. A brief description of main product lines and services etc. The (number of) countries in which significant operations are located will also be useful.]

Content
Description of SES-imagotag’s goods and service offer

Electronic shelf labels

Connected via radio frequency to a price management software, Jeegy S, in-store or in the cloud, our ESLs mean prices can be changed in real-time giving the retailer a decisive advantage. SES-imagotag has a radio communication platform, MultiCom infrastructure, (ESL, Wi-Fi, NFC, BLE) compatible with all display technologies (LCD, TFT, E-paper). This truly ground-breaking all-in-one solution is perfect for anyone looking for a simple solution for managing and controlling all their services connected to Wi-Fi and electronic labels. This flexibility offers retailers the best of both worlds. It is able to offer shelf edge automation processes (dynamic pricing, stock and inventory management) and innovative new contactless marketing services such as self-scan to pay, geolocation, customer identification and targeted offers in real time.

Jeegy software

The nerve centre of the electronic labeling solution, Jeegy S is an intuitive, scalable, modular software platform designed to address the challenges facing retailers today. Taking a holistic approach, this platform is not simply confined to in-store price management and synchronization. Rather, it makes it possible to use all available data sources which carry meaning for our customers, with a view to helping them increase their sales, lower their costs and better secure the loyalty of their own shoppers.

Depending on how it is configured, Jeegy S operationalizes the use of data related to product locations, purchase history, customer loyalty, stock levels and conversion rates, etc. In other words, it puts as much information as possible that can be used to refine pricing and marketing strategies at the retailer's fingertips. Jeegy S is more than just a software platform used to drive a wide range of digital, dynamic and interactive displays. Jeegy S is the cornerstone of the SES-imagotag solution. It is linked to our MultiCom infrastructure and offers much more than managing price changes, special offers, product geolocation service and NFC shopping.

MultCom infrastructure

Flexibility that allows the SES-imagotag solution to offer the best of digital and physical retailing to its customers. Unique features:

- Industry leading wireless solution
- Self-organizing network topology
- Low cost infrastructure
- Secure communication
- Simple integration into retailer's existing IT infrastructure
- Lightweight system requirements
- Fast rollouts and low maintenance

Findbox

Progressively customers are accustomed to the easy shopping offered by e-commerce pure players. In physical stores, however, they are in danger of losing their way while hunting for the right ink cartridge, special light bulb or suitable charging cable – and, in the worst case, buy nothing at all. That is what the Findbox is for. It makes searching for products wonderfully easy. And purchasing too, by the way.

3.2.5 Drivers behind the growth/success of a product or service

[Describe the drivers behind the growth/success of a product or service in a market.]

Content
Key value drivers of services and products
Description drivers behind growth/success i.e. branding, customer base, customer relationship

size of company, number of employees,
cutting edge technology, optimum pricing

[Additional: Describe the product life-cycle of service offer (services, goods, merchandise). Do the industry's products have limited life cycles? Describe the factors that influence the life cycles of products in the industry, and the duration of each stage in the life cycle.]

<i>Content</i>
<i>Description of relevant product's life cycles</i>
<i>Description of the factors that influence PLC</i>
<i>Duration of each stage in the PLC</i>

3.2.6 Need of transfer pricing

[Identification and description of services and/or products the local delivers/receives to/from affiliates.]

Content
Description of SES-imagotag's goods, service to/from affiliates.
Goods
Finished Goods, Semi-Finished Goods, Merchandise
Services - Management Fees
Group Marketing, Services Webpage, Range Management & Trainings, CRM Sales Force, Project Managers Dept., Customer's Assistance, Used ESL, Administration Singapore, Sales Manager, Procurement & Supply Chain, Warehousing & Freight Out, IT Dept., COO, Legal Counsel, HR Dept, Quality Dept.
Intangibles
R&D Etiquettes LF, SEC, R&D Software, LF Technology

3.3 Description of Local's business strategy (§ 8 Z 2 VPDG-DV)

[Provide information about the SES-imagotag's business strategy.]

Content
Description of SES-imagotags's business strategy

Mission, vision, guiding principles

3.3.1 SES-imagotag's general risks and threats

[Describe any perceived threats or industry risks, such as threats from new entrants (e.g. the significance of barriers to entry).]

Content
SWOT analysis: Description of risks and threats i.e. threats or industry risks threats from new entrants outline likelihood of a recession threats from newer technology price reduction affecting the profitability

3.3.2 SES-imagotag's value chain

[Describe the value chain of the SES-imagotag GmbH].]

Content
Description of SES-imagotag's value chain

		Product Interrelationships			Market Interrelationships	
		BUY	ADD VALUE		SELL	
Primary Activities	Procurement	R & D	Production	Order Fulfillment	Client Services	Sales
	Inbound Logistics	R&D Projectmanagement	Production Internal	Inbound Logistics	Client Projectmanagement	Key account & business development
	Warehousing (Hungary, Ukraine, China)	Hardware Development	Production External	Outbound Logistics	Support & Testing	Sales Back Office
		Software Development	Production Others	Warehousing Finished Goods	Cloud Operations	
		Embedded Software Develop.				Client Services others
		Mechanical Engineering				
		R & D others				
Supporting Act.	Management and General Administration					
	Marketing					
	Finance including Invoicing and Collection					
	Personell and Human Resources (HR)					
	Information Technologies (IT)					
	Quality Control & Quality Assurance					
	Facility Management					
	Partner Management					

VALUE - MARGIN

3.3.3 Corporate development

[Describe the corporate development of the SES-imagotag GmbH].

Content
Corporate Development (new markets, M&A transactions)
Product development (R&D, innovations)
Staff development

3.3.4 Situation and trends in the industry SES-imagotag GmbH operates

[Describe the principal characteristics of the industry that are, or might be, relevant to the analysis.]

Content
Principal characteristics of the industry

[Describe growth factors relevant to the industry. Describe the factors affecting consumer patterns, the current phase of the market (under-developed, developing, developed), whether the industry is in a consolidation phase or whether there are mergers imminent, and provide a general outlook for the industry.]

Content
<p>Trends in the industry</p> <p>description of factors affecting consumer patterns</p> <p>is the industry in a consolidation phase?</p> <p>are mergers imminent?</p> <p>Description of the general outlook for the industry</p>

3.3.5 Situation, trends and pricing in the market SES-imagotag GmbH operates

[The industry overview sets the basis for understanding the economic conditions and risks underlying the operations of SES-imagotag GmbH. This overview is important to identify economic factors that may affect the arm's length nature of the intercompany transaction and more accurately identify the intangible property relevant to the industry. The preparation of an industry analysis is also recommended since specific conditions, regulatory environment, market trends and competition in a specific industry should be taken into consideration when reviewing a company's business model and pricing structure.]

Content
<p>Situation and Trends</p> <p>introduction of the relevant market (environment)</p> <p>description of structure, intensity of competition</p> <p>dynamics of competition experienced</p> <p>market sections (local, global, regional)</p> <p>what are the effects of competition? i.e. high R+D costs</p> <p>margin (High margins, low margins, variable margins)</p> <p>table of Market share figures (3 prev. Y.)</p> <p>description of the current phase of the market (under development, developing, developed)</p> <p>is the market expanding, contracting or constant</p>

[What drives pricing in the industry? Identify any factors on which the pricing of the product/service may depend.]

Content
<p>Pricing</p> <p>Drivers of pricing</p> <p>name factors on which pricing of products/services depend</p> <p>is fierce competition effecting the pricing?</p> <p>are there market barriers for new competitors?</p> <p>Geographic scope a factor of pricing</p> <p>Prices vary much in different countries? & reasons</p>

3.3.6 Geographical markets

[Describe the geographic extent of the market – globally, regionally or locally. Describe any unique features of the market in that particular location and the relevance of supply, demand and competition in that geographic market.]

Content
<p>geographic extends (global, regional, local)</p> <p>unique features in that particular location</p> <p>and the relevance of supply, demand, competition</p>

3.4 Identification of material competitors (§ 8 Z 3 VPDG-DV)

Information according to Austrian Law			
§ 8 Z 3 VPDG-DV			
Topic	Content	Style	
Material competitors	<p>Listing of identified material competitors of SES-imagotag GmbH. Competitors' names are sufficient.</p> <p>Competitors can be divided into regions or countries.</p>	<p>continuous text</p> <p>List of associates.</p>	□

- MariElla Labels Oy, Finland, Europa
- troniTAG GmbH, Isselburg, Germany, Europe
- Digi Deutschland GmbH, Hennef, Germany, Europe
- Woutex GmbH & Co. KG, Walldorf, Germany, Europa
- Displaydata, Berkshire, UK, Europe
- Delfi Technologies GmbH, Schönkirchen, Germany, Europe
- Opticon Sensoren GmbH, Dietzenbach, Germany, Europe
- Black Label Solutions (Pricer ESL), Melbourne, Australia
- Zhejiang Hanshow Technology, Jiaxing City, China, Asia
- Solu-M, South-Korea, Asia

[Additional: Identify the structure, intensity and dynamics of competition experienced (e.g. is it highly competitive; is it highly concentrated; what entry-barriers are there?). Identify the major competitors in the industry (e.g. global and local competitors). What is the effect of competition? Do companies need to spend significant money on R&D, for example? Are new products regularly released? If the intention is to use a profit based transfer pricing method in this report, then consider setting out evidence of industry profitability (i.e. is this an industry with high margins, low margins or variable margins?)]

Content
<i>Dynamics of competition</i>

4 Controlled transactions

Information according to Austrian Law			
§ 8 Z 1 to Z 4 VPDG-DV			
Topic	Content	Style	
Substantial intercompany transactions (§ 9 Z 1 VPDG-DV)	Description of the substantial intercompany transactions involving SES-imagotag GmbH. (business transactions performed and received)	continuous text table chart (at choice)	<input type="checkbox"/>
Amount of intragroup payments (§ 9 Z 2 VPDG-DV)	For each material category of controlled transactions in which the entity is involved. Provide the amount of intra-group payments and receipts for each category of controlled transactions involving the local entity.	continuous text table chart (at choice)	<input type="checkbox"/>
Identification affiliated/associated enterprises (§ 9 Z 3 VPDG-DV)	For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide an identification of associated/affiliated enterprises involved in each category of controlled transactions, and the relationship amongst them.	listing table chart (at choice)	
material intercompany agreements (§ 9 Z 4 VPDG-DV)	Copies of all material intercompany agreements concluded by the local entity.	(Copies) reference to the annex	

4.1 Description of the substantial intercompany transactions involving the local entity (§ 9 Z 1 VPDG-DV)

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide a description of the material controlled transactions and the context in which such transactions take place.]

Content
Substantial IC buy/sell transactions in the local (Austrian) market and certain direct exports, specification & categorization no values (see 5.2)

Goods

Please find below potential SES-imaotag's transactions (and a short description)

Finished goods, semi-finished goods, merchandise

Hard- and Software, components and merchandise e.g. accessories and mountings.

Services - Management Fees identification. Allocation to Rest of the Group (ROG)

Please find below potential SES-imaotag's Management Fee transactions (and a short description)

Group Marketing

The marketing department is in charge of implementing the Group marketing policy thanks to a team of 8 people who assist the subsidiaries. Group Marketing's duties are the organization of exhibitions all over the world, communication events (store tours for key account customers or key prospects...), some having regional impact, other having worldwide impact.

Services Webpage

Maintaining and enriching the Website in different languages.

Range Management

Managing the ranges of products and software: consists updating catalogues & brochures for the Products and Software managers so that the ranges of products and software are well known as well as actively working on the corresponding branding, and organizing extensive training sessions for employees as well as customers and partners, through formal training sessions or e-learning content available on the e-learning platform.

CRM Sales Force

Implementing and managing the CRM software (sales force): support for phoning campaigns by geographical area as well as dedicated marketing campaigns to swap technologies, sales team performance follow-ups through pipes & prospects reporting.

Project Managers Dept. (Code DDSCDP)

This dept. is in charge of ensuring the major project implementation from the delivery of the goods and services to the final tests on premises is properly achieved, taking into account specific parameters/ requirements from the customer (delivery time table, software parameters, specific language display, settings...) to ensure the solution is providing the proper service to the customer. The project management follow up is performed through the project management module in Epicor (the Group ERP), each project being identified through a specific code. Time sheets are filled in by project managers located in the Corporate Office.

Customer's Assistance (Code DDSSAV)

customers' assistance through hotline calls (limited opening hours)– it is already allocating its maintenance service by charging customers who have not signed an annual maintenance contract, on a case by case methodology. In 2017; After Sales Services will ensure a 24 hours maintenance and hotline service to reply to customers calls through a subcontracting program with Web-help.

Used ESL

Taking back used ESL's from customers, sorting them out and recycling those which can be recycled through a process starting in Europe with ANOVO partnership, sending them to a manufacturing subcontractor who will refurbish them and send them back as second hand but operating ESL's.

Sales Administration Singapore (Code DDSSCL)

This dept. may invoice the final customers for understaffed subs, thus ensuring the back-office tasks for the subsidiary. The corporate office ensures the SES imagotag Ltd sales admin back office thanks to the support of one export sales admin employee who receives the order from the final customer and who organizes the intercompany administrative flow as well as the delivery to the final customer as the timing to manage an export delivery is quite variable according to the delivery complexity (freight, customs duties)

Sales Manager (Code COMASP, COMCEE, COMEME)

This departments include sales people or sales managers whose payroll and expenses are borne by SES-imagotag SA but who are likely to work and prospect customers for other subsidiaries, according to the sales business units mapping.

Procurement & Supply Chain (Code SCHAPP)

This dept. is working on several issues: First supplier's negotiation regarding prices for components, services and merchandises:

- Components suppliers' for both Low frequency as well as High frequency
- Merchandise for low frequency range only in 2016
- Services for SES imagotag SA only in 2016, to be extended to the European scope in the next future

–

Second, the procurement implementation through:

- Organization of actual purchase orders to suppliers for components or merchandise for low frequency products and follow up of deliveries timing, control of buffer stock level, inventory shortages.
- Demand planning: according to CRM opportunities (low and high frequency) combined with procurement delays as well as buffer stocks and current inventory turnover, this demand planning process is seeking the proper probability to turn the opportunity into an actual customer order (by interacting with sales representatives) and thus when the actual order to supplier must be placed with suppliers.

Warehouse Team & Freight Out (Code SCHLOG)

This dept. is working on low frequency finished goods deliveries receptions from suppliers, then storage, orders preparation & packaging right before freight out to final customers or to subsidiaries. This dept. ensures centralized logistic platform services for the rest of the world and plan for freight to subsidiaries and customers.

IT Dept. (Code SUPITT)

This dept. is dealing with IT structure & framework, choice of best adapted tools to manage the group information. This dept. also ensures the implementation, maintenance and training when necessary of those software's, servers, ERP.

COO (Code SUPDIR)

The COO is supervising several departments in the corporate office, dealing with customer servicing (Project Managers dept., Aftersales service, Warehouse team & Sales Administration dept.) as well as the IT dept. Doing so, the COO may travel to

- assist a subsidiary in organizing his customer servicing methodology, and/or a final customer to understand the level of service required and the way the group could fulfil that level of requirement.
- Coordinate and manage the IT projects priorities within the group.

Legal Counsel

The legal counsel is in charge of implementing legal template for “common agreements” such as Try and Buy, distribution, terms & conditions.... The legal counsel can also work on more specific agreements (specific tender for one key account). This dept. has been implemented during Q4 2016 and will thus be charged back starting 2017.

HR Dept. (Code SUPRHU)

This dept. is dealing with recruitment for the whole group (except SES-imagotag GmbH which does have a position dealing with recruitment and payroll management), personnel salary increase policy, HR review, comp and ben policies, e-learning platform program and content so that every type of employees get a global and/ or specialized training, annual appraisal platform management for the whole group.

Quality Dept. Code (DTIAQU)

This dept. is implementing procedures so that a product launching goes through the proper steps before being launched on the market. Ensures the quality testing and the «go to market» approval for software, Low Frequency ESL.

Intangibles (not in management fees)

Please find below the cost centres and an explanation of their main activities.

R&D Etiquettes (Code DTIEEG)

This dept. is performing quality test as well as research projects for the low frequency range ESL's. Most of the expenses occurred are activated through a project activation process that turn this R&D expense into an intangible asset. For the costs that are not eligible to activation, (mostly the quality testing), the costs are allocated according to low frequency revenues.

SEC, Shopper Experience Connectivity (Code DTIINO)

This dept. is creating new software to enhance shopper connectivity between an ESL and a shopper smart phone in order to provide larger information, to push coupons, technical sheets, e-mailing on his/ her smart phone...Can be sold together with any range of ESL's (high or low frequency). When the expenses occurred are not activated through a project activation process that turn this R&D expense into an intangible asset, the costs are allocated according to shopper engagement revenues.

Software R&D (Code DTILOG)

This dept. is developing new modules of our internal software JEEGY. This software is a multiple-modules software. These modules provide multiple back office or front office information management. When the expenses occurred are not being activated through a project activation process that turn this R&D expense into an intangible asset, the costs are allocated according to software revenues.

Low Frequency Radio Technology (Code DTILRF)

This dept. is performing quality tests and research on the radio frequency (low frequency only) which is the technology for information flow between data base/ software and ESL's I the store. When the expenses occurred are not activated through a project activation process that turn this R&D expense into an intangible asset, the costs are allocated according to low frequency revenues.

The transaction's classifications can be divided in two main categories below:

Goods
Finished Goods (Hard- und Software)
Semi-Finished Goods (Components)

Merchandise (Accessories and mountings)
Services (Management Fees)
Group Marketing, Services Webpage, Range Management & Trainings, CRM Sales Force, Project Managers Dept. Customers Assistance, Used ESL, Administration Singapore, Sales Manager, Procurement & Supply Chain, Warehousing & Freight Out, IT Dept., COO/CTO, Legal Counsel, HR Dept., R&D Etiquettes LF (tests, quality controls)
Intangibles
note: there is no direct charging of R&D costs (intangibles i.e. royalties, process know-how, patents, brands etc. etc.) Relevant costs incurred are included in the category "Goods".
Quality Dept., R&D Etiquettes LF, SEC, R&D Software, LF Technology

4.2 Amount of intragroup payments and receipts involving the local entity (§ 9 Z 2 VPDG-DV)

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide the amount of intra-group payments and receipts for each category of controlled transactions involving the local entity broken down by tax jurisdiction of the foreign payor or recipient.]

Content					
Substantial IC buy/sell transactions in the local (Austrian) market and certain direct exports, specification & categorization (see 5.1). Values.					
Explanation of abbreviations: Sender (S), receiver (R), main category (MC), specification (spec), amount (A), posting (P), cash-flow (CF)					
S	R	MC	Spec	A (EUR)	P/CF
SES-imagotag Austria	SES-imagotag France	Goods	Finished Goods ESL HF technology Hard-, Software *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	30.747.028,15 30.747.028,15 <i>(34.799.592,13)</i>	P <i>CF</i>
SES-imagotag Austria	SES-imagotag Mexico	Goods	Finished Goods ESL HF technology Hard-, Software	167.350,33	P

			*Total <i>Cash-Flow 2016</i>	167.350,33 <i>(161.934,65)</i>	CF
SES-ima- gotag Austria	SES-ima- gotag Montreal	Goods	Finished Goods ESL HF technology Hard-, Software *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	259.294,00 259.294,00 <i>(112.812,99)</i>	P CF
SES-ima- gotag Austria	SES-ima- gotag USA	Goods	Finished Goods ESL HF technology Hard-, Software *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	918.272,83 918.272,83 <i>(60.328,86)</i>	P CF
SES-ima- gotag Austria	SES-ima- gotag Singapore	Goods	Finished Goods ESL HF technology Hard-, Software *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	14.735,01 14.735,01 <i>(8.277,19)</i>	P CF
SES-ima- gotag Austria	SES-ima- gotag Italia	Goods	Finished Goods ESL HF technology Hard-, Software *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	43.283,97 43.283,97 <i>(493,08)</i>	P CF
SES-imagotag, Austria		Goods	*** Total Posting	32.149.964,29	
<i>SES-Imagotag, Austria</i>			*** Total Cash-Flow	35.143.438,90	

SES-ima- gotag Austria	SES-ima- gotag Canada	Services	Sales Manager *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	1.247,00 1.247,00 <i>(1.247,00)</i>	P CF
SES-ima- gotag Austria	SES-ima- gotag Italy	Services	COO/CTO *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	1.526,00 1.526,00 <i>(1.526,00)</i>	P CF
SES-ima- gotag Austria	SES-ima- gotag Mexico	Services	COO/CTO *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	5.923,00 5.923,00 <i>(5.923,00)</i>	P CF

SES-ima- gotag Austria	SES-ima- gotag France	Services	Procurement & Supply Chain Warehousing & Freight Out COO/CTO Project Managers Dept. Customers assistance *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	125.914,42 170.211,13 27.458,21 39.478,44 1.576,80 364.639,00 <i>(364.639,00)</i>	P P P P P CF
SES-ima- gotag Austria	SES-ima- gotag USA	Services	COO/CTO *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	68.868,00 68.868,00 <i>(8.277,19)</i>	P CF
SES-ima- gotag Austria	SES-ima- gotag Singapore	Services	Administration Singapore *Total <i>Cash-Flow 2016</i>	3.144,00 3.144,00 <i>(3.144,08)</i>	P CF
SES-imagotag, Austria		Services	*** Total Posting	445.356,00	
<i>SES-Imagotag, Austria</i>			*** Total Cash-Flow	445.356,00	

4.3 Identification of affiliated/associated enterprises involved (§ 9 Z 3 VPDG-DV)

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide an identification of associated/affiliated enterprises involved in each category of controlled transactions, and the relationship amongst them.]

Content
Identification of associated enterprises involved in each category of controlled transactions, and the relationship amongst them.

SES-imagotag SA, Nanterre, France
Parent Company SES-imagotag Enterprise Group

Store Electronic Systems Asia Pacific Pte. Ltd., Singapore
Subsidiary SES-imagotag SA, 100% ownership

Store Electronic Systems Latino America S de RL de CV, Mexico City, Mexico,

Subsidiary SES-imagotag SA, 99% ownership

Store Electronic Systems, Inc., Delaware, USA
Subsidiary SES-imagotag SA, 100% ownership

Store Electronic Systems Italia S.r.l, Monza, Italy
Subsidiary SES-imagotag SA, 100% ownership

Systemes Electroniques Pour Magasins LTEE, Montreal, Canada
Subsidiary SES-imagotag SA, 100% ownership

SES-imagotag GmbH, Graz, Austria
Subsidiary SES-imagotag SA, 100% ownership

SES-imagotag GmbH Deutschland, (before: Findbox GmbH), Ettenheim, Germany
Subsidiary SES-imagotag SA, 100% ownership

Pervasive Displays Inc., Tainan City, Taiwan
Subsidiary SES-imagotag SA, 100% ownership

4.4 Copies of material intercompany agreements (§ 9 Z 4 VPDG-DV)

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide copies of all material intercompany agreements concluded by the local entity. A reference to the annex section is adequate.]

Content				
Copies of IC agreements (reference to the annex section)				
Transaction	Date (since)	Term (Duration)	Refunding	Annex
Finished Goods ESL Hardware HF-Technology	01.02.201X	without limit	Cost plus X% mark-up	8.1 I
Management Fees	01.06.201X	without limit	Cost plus X% mark-up	8.1 II

Customer's Assistance				
-----------------------	--	--	--	--

5 Comparability and functional analysis (§ 9 Z 5 VPDG-DV)

The OECD Transfer Pricing Guidelines state “Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises.[...] Independent enterprises, when evaluating the terms of a potential transaction, will compare the transaction to the other options realistically available to them, and they will only enter into the transaction if they see no alternative that is clearly more attractive. In dealings between two independent enterprises, comparison usually will reflect the functions that each enterprise performs, the assets used and the risks assumed. Therefore, in determining whether controlled and uncontrolled transactions or entities are comparable, comparison of the functions taken on by the parties is necessary. This comparison is based on a functional analysis, which seeks to identify and to compare the economically significant activities and responsibilities undertaken or to be undertaken by the independent and associated enterprises.

A functional analysis is essential to the development of transfer pricing policies for the following reasons:

- The functions undertaken by each related party typically correlate with the risks borne and the intangibles assumed or developed.
- The functions, risks, and intangible assets associated with a related party’s operations usually have a significant effect on its profitability.
- The functional analysis provides the information and insight necessary to characterize inter-company transactions.

The functional analysis is being performed through first providing a description of the relevant functions risks and assets employed along the value chain of the enterprise.

5.1 Basic characterization of entities

The functional analysis serves as a foundation to characterize the transacting parties in terms of their responsibility profiles. A company can only be held responsible for elements that it can reasonably take responsibility for, that is, for what it is equipped to manage. In that respect, management control concept of responsibility profiles aim at defining the role and responsibilities of group members involved in intra-group transactions.

In the following the main responsibility company-profiles are defined:

- **Entrepreneur Strategy Units**
are units of the multinational group which are accountable for the success or failure of the overall organization. They bear strategic risks and uncertainty.

- **Routine business units**
are units of the multinational group which show a limited scope of functional activity and risk borne.

- **Hybrid units**
are units of the multinational group which show more risks and functions than a routine business unit, but less than in an entrepreneurial unit. Hybrid units' functions and risks are between the routine type and nonroutine type.

Entrepreneur Strategy Units	
SES-imagotag SA, Nanterre, France SES-imagotag GmbH, Graz, Austria	
Hybrid Units	
SES-imagotag GmbH, Ettenheim, Germany	
Routine Business Units	
Pervasive Displays Inc., Tainan City, Taiwan	Contract manufacturer
Store Electronic Systems Asia Pacific Pte. Ltd., Singapore	Distributorship
Store Electronic Systems Latino America S de RL de CV, Mexico City, Mexico	Distributorship
Store Electronic Systems, Inc., Delaware, USA	Distributorship
Systemes Electroniques Pour Magasins LTEE, Montreal, Canada	Distributorship
Store Electronic Systems Italia S.r.l, Monza, Italy	Distributorship

In transfer pricing terms, for distribution activities the classification in light of the underlying distribution business model is relevant. In this regard the following types of business models have to be distinguished:

– **Fully-fledged distributors**

are buy/sell entities which undertake whole sales and distribution functions and associated risks typical of a distribution firm within the industry. Additionally, a fully-fledged distributor holds some strategic and operational marketing responsibility, undertakes operational and entrepreneurial functions, bears the risks associated (inventory, market, credit risk, etc.) and develops intangibles such as customer relationships, recognition of a trademark and other marketing related know-how.

– **Limited risk distributors**

which undertake many of the activities of a fully-fledged distributor. However, the primary distinction is the degree of involvement in strategic market decisions. A limited risk distributor has local market responsibility.

– **Commission agents**

operate usually as sales representatives and do not purchase products for resale but receive a commission on the sale of the products to customers it contacts on behalf of a manufacturing or distribution company. A commission agent undertakes fewer functions than a distributor and is typically not involved in strategic decisions.

Distributors (Routine Business Units)	
Store Electronic Systems Asia Pacific Pte. Ltd., Singapore	
Store Electronic Systems Latino America S de RL de CV, Mexico City, Mexico	
Store Electronic Systems, Inc., Delaware, USA	
Systemes Electroniques Pour Magasins LTEE, Montreal, Canada	
Store Electronic Systems Italia S.r.l, Monza, Italy	

These characterizations are important because they help establish the type of comparable that is applicable to a particular transaction. In addition, the division of functions and risks between the various entities of the SES-imagotag Group as well as their relative contribution to the world-wide processes provides indicative information about the expected (long-term) division of integrated profits between these entities.

Information according to Austrian Law			
§ 9 Z 5 to Z 9 VPDG-DV			
Topic	Content	Style	
Comparability and Functional analysis (§ 9 Z 5 VPDG-DV)	For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide a detailed comparability and functional.	continuous text (at choice) table chart - matrix	<input type="checkbox"/>
Transfer price methodology (§ 9 Z 6 VPDG-DV)	For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, name the most appropriate transfer pricing method with regards to the category of transaction (Cost Plus-, Comparable Uncontrolled Price-, Resale Price Method). Give Reasons why choosing them.	continuous text (at choice)	<input type="checkbox"/>
Tested Party (§ 9 Z 7 VPDG-DV)	For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide an indication of which associated enterprise is selected as the tested party (explanation, reasons).	continuous text (at choice)	<input type="checkbox"/>
Summary of the important assumptions (§ 9 Z 8 VPDG-DV)	For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide a summary of the important assumptions made in applying the transfer pricing methodology.	continuous text summary (at choice)	<input type="checkbox"/>
Reasons for performing a multi-year analysis (§ 9 Z 9 VPDG-DV)	Provide an explanation of the reasons for performing a multi-year analysis. (if necessary).	continuous text (at choice)	<input type="checkbox"/>

5.2 Detailed comparability and functional analysis (including risk analysis) § 9 Z 5 VPDG

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide a detailed comparability and functional analysis of the local taxpayer and relevant associated enterprises with respect to each documented category of controlled transactions, including any changes compared to prior years. The section (consisting of 4 parts) should provide information about:]

1) information and a brief description

Content
Information and brief description of each material transaction of the SES-imagotag GmbH and the affiliated company (need of group transactions and major related party transactions).

2) Transaction's main identified functions involved

Content
Information including the transaction's main identified functions of SES-imagotag GmbH involved

3) The transaction's risk analysis

Content
Identification, categorization and valuation of risks occurring (max. points XXXXX = highest risk)

4) Listing of assets (fixed/intangibles) used for each transaction

Content
Listing of tangible fixed and intangible assets. Tangibles e.g. property, plant and equipment etc. Intangibles e.g. royalties, process know-how, patents, brands etc.

Performed functions	Procurement & Warehousing, R&D, Production, Order Fulfilment, Sales		
Tangible assets	PPE, production & testing machines		
Intangible assets	patent: "High Frequency Band" patent: "Fixing & Mounting"		
Invested capital	EUR 29.282.883,95		
Risks	overall points	SES-imagotag Austria	SES-imagotag France
Finance: FX risks (hedging)	X	x	-
Production, Quality Control Assembly Scrap Rate	XX	XX	-
Procurement inbound Logistics	X	X	
R&D design risks	XXX	XXX	-
Quality Control & Assurance: warranty	XXXX	XXXX	-
Warehousing, Finance: money tied up in stocks	XXXXX	XXXXX	-
Warehousing/Stocks: obsolescence risks	XX	XX	-
Sales/Warehousing: safety stock	X	-	X

5.3 comparability and functional analysis (additional thoughts)

[For describing local's transactions, it may sometimes be useful to provide further information about the tasks of each function/department. In the section below there are some useful ideas (and questions worth considering) for such additional information segmented into SES-imagotag's tasks/functions.]

Procurement
<i>equipment and services, raw materials used</i>
<i>level of goods used: Partly finished-/ finished goods</i>

who is responsible for purchasing materials/services are needed?
who negotiates purchasing agreements with non-affiliated parties?
what raw material or finished/partly finished goods are purchased?
approximately number of suppliers
is availability of relevant or qualified suppliers limited
are suppliers easily exchangeable?
who within the local entity determines the inventory?
who has the expenditure authority for capital equipment?

R& D Research and Development

who is the legal owner(s) of the outcome of R+D efforts?
are results of R+D activities available to all group companies?
if "yes" what prices are charged?
what are the average R&D expenditures? As a percentage of sales?
does the local entity have patents?
does the group have patents?
explanation of importance in the industry
does the company contract or cooperate with third parties to develop technologies?

Production and Partner Management

description of the supply chain management"
what products are produced?
does the local utilize a third party to produce the products?

Order Fulfilment

process including tasks: ordering, warehousing, logistics, distribution
who arranges shipping of products to producers, customers?
who ships the products?
responsibility for selection of shippers
responsibility for shipping deadlines
locations of warehouses
inventory turnover in average
are inventory levels controlled
who controls levels of inventory?
are there insurances?

Client Services

nature of services provided

is there special know-how needed, key value drivers?

services provided within the group"

services provided to third parties"

who is responsible for:

repairs of finished goods/services, who bears the costs?

repairs of technical equipment in use, who bears the costs?

Warranty?

Sales

does the group have a sales force or uses agencies?

does the local entity harness the group sales force costs (IC) for these services?

does the local entity have a sales force or uses agencies?

who is the supervisor in the local company (also in case of sales personnel needs)?

Supporting Activities

Management and General Administration

is there a complete management function in the local entity?

which prices are charged by the group for superordinated activities done by the group?

Is there a complete administrative function in the local entity?

Which prices are charged by the group for superordinated activities done by the group?

Function: Marketing

is there a complete marketing function in the local entity?

amount of local marketing expenditure

which prices are charged by the group for superordinated activities done by/to the group (- companies) i.e. advertising, promotion, brochures, specification sheets?

does the local use/hire any trademarks or trade names and

who is the legal owner of these marks and

does the local pay/receive royalties for these marks?

Function: Finance including invoicing and collection

is there a complete financial function in the local entity?

which prices are charged by the group for superordinated activities done by/to the group (- companies)?

*who is responsible for invoicing and collection in the local entity:
with the customers?*

with the group companies, affiliated companies?

payment terms: customers

payment terms: affiliated customers

Function: Personnel, human resources

is there a complete HR function in the local entity?

which prices are charged by the group for superordinated activities done by/to the group (- companies)?

Function: IT

is there a complete IT function in the local entity?

which prices are charged by the group for superordinated activities done by/to the group (- companies)?

5.4 Transfer price methodology (§ 9 Z 6 VPDG-DV)

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide an indication of the most appropriate transfer pricing method with regards to the category of transaction and the reasons for selecting that method. Selection of the most appropriate method including explanations for choosing the method. Categorized transactions.]

Content
traditional transaction- and profit methods.
Selection of the most appropriate method including explanations.

5.5 Tested party (§ 9 Z 7 VPDG-DV)

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide an indication of which associated enterprise is selected as the tested party, if applicable, and an explanation of the reasons for this selection.]

Content
Identification and name the tested party. Explanation of the reasons for the selection.

5.6 Summary of the important assumptions (§ 9 Z 8 VPDG-DV)

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide a summary of the important assumptions made in applying the transfer pricing methodology. Provide a summary of important assumptions.]

Content
Summary of important assumptions Name the important assumptions made in applying the transfer pricing methodology

5.7 Reasons for performing a multi-year analysis (§ 9 Z 9 VPDG-DV)

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, if relevant, provide an explanation of the reasons for performing a multi-year analysis. If relevant, describe the reasons therefore.]

Content
Description of the reasons for performing a multi-year analysis

6 The “at arm’s length principle (ALP)”

Information according to Austrian law			
§ 9 Z 10 to Z 14 VPDG-DV			
Topic	Content	Style	
Selected comparable uncontrolled transactions (§ 9 Z 10 VPDG-DV)	For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide a list and description of selected comparable uncontrolled transactions (internal or external). Mostly needed by applying the CUP or RPM transfer price method.	continuous text (at choice)	<input type="checkbox"/>
Comparability adjustments (§ 9 Z 11 VPDG-DV)	For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide a description of any comparability adjustments performed.	continuous text (at choice)	<input type="checkbox"/>
Reasons that pricing was done on an arm’s length basis (§ 9 Z 12 VPDG-DV)	Description and justification that all relevant IC transactions were priced on an arm’s length basis based on the application of an appropriate transfer-pricing method.	continuous text (at choice)	<input type="checkbox"/>
Summary of financial information used (§ 9 Z 13 VPDG-DV)	Summary of financial information used in applying the adequate transfer pricing methodology.	continuous text summary (at choice)	<input type="checkbox"/>
Existing APAs and other tax rulings (§ 9 Z 14 VPDG-DV)	Copies of existing APAs and other tax rulings. Reference to the annex section.	(Copies) reference to the annex section	<input type="checkbox"/>

6.1 Description of selected comparable uncontrolled transactions (§ 9 Z 10 VPDG-DV)

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide a list and description of selected comparable uncontrolled transactions (internal or external), if any, and information on relevant financial indicators for independent enterprises relied on in the transfer

pricing analysis, including a description of the comparable search methodology and the source of such information.]

Content
List and description of selected comparable uncontrolled transactions (internal and external) Name the source of such information.

6.2 Comparability adjustments performed (§ 9 Z 11 VPDG-DV)

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide a description of any comparability adjustments performed, and an indication of whether adjustments have been made to the results of the tested party, the comparable uncontrolled transactions, or both.]

Content
Description of any comparability adjustments performed Indication of whether adjustments have been made to the results of the tested party

6.3 Reasons that transactions were priced on an arm's length basis (§ 9 Z 12 VPDG-DV)

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide a description of a description of the reasons for concluding that relevant transactions were priced on an arm's length basis based on the application of the selected transfer pricing method.]

Content
Reasons for concluding that transactions were priced on an arm's length basis

6.4 Summary of financial information used (§ 9 Z 13 VPDG-DV)

[For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide a summary of financial information used in applying the transfer pricing methodology.]

Content
Summary of financial information used.

6.5 Copies of existing APAs and other tax rulings (§ 9 Z 14 VPDG-DV)

[Copies of existing APAs and other tax rulings. A reference to the annex section is adequate.]

Content
Copies of existing APAs and other tax rulings. Reference to the annex section.

7 Financial information

[data about local's financial information.]

Information according to Austrian law § 10 Z 1 to Z 3 VPDG-DV			
Topic	Content	Style	
Annual closure (§ 10 Z 1 VPDG-DV)	Annual local entity financial accounts for the fiscal year concerned. If audited statements exist, they should be supplied. Reference to the annex section.	(Copies) reference to the annex section	<input type="checkbox"/>
Information and allocation schedules (§ 10 Z 2 VPDG-DV)	Information about the transfer pricing method is tied to the annual financial statements.	continuous text (at choice)	<input type="checkbox"/>
Summary schedules (§ 10 Z 3 VPDG-DV)	Information about schedules of relevant financial data for comparable uses incl. the sources from which that data was obtained.	continuous text (at choice)	<input type="checkbox"/>

7.1 Annual closure (§ 10 Z 1 VPDG-DV)

[Annual local entity financial accounts for the fiscal year concerned. If audited statements exist they should be supplied and if not, existing unaudited statements should be supplied.]

Content
Copies of the (audited) annual closure. Reference to the annex section.

7.2 Information and allocation schedules (§ 10 Z 2 VPDG-DV)

[Information and allocation schedules showing how the financial data used in applying the transfer pricing method may be tied to the annual financial statements.]

Content

Information about the transfer pricing method is tied to the annual financial statements.

7.3 Summary schedules of relevant financial data (§ 10 Z 3 VPDG-DV)

[Summary schedules of relevant financial data for comparable used in the analysis and the sources from which that data was obtained.]

Content

Schedules of the financial data and information about the sources.
--

8 Annex

Content
copies of material intercompany agreements
copies of APAs and other tax rulings
copies of the (audited) annual closure
database studies (if relevant)
pricing Guideline - Catalogue "Internal Pricing" (if available)