

MASTERARBEIT

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

Transfer Pricing bei konzerninternen Dienstleistungen

Bestimmung des optimalen Verrechnungspreises anhand der Fachgruppe Spedition & Logistik

BetreuerIn:

MMag. Matthias Schwar

vorgelegt von:

Philipp Koschier, BA (1910532011)

Graz, 21.04.2021

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, 21.04.2021

Philipp Koschier, eh

Vorwort

Ich möchte mich an dieser Stelle bei jenen bedanken, die mich bei der Durchführung der Masterarbeit unterstützt haben. Besonderer Dank gebührt meiner Familie, die mich während des Studiums immer tatkräftig unterstützt hat, um mein Ziel konsequent zu verfolgen.

Auch bei meinem Betreuer Herrn MMag. Schwar möchte ich mich recht herzlich für seinen Rat und seine hilfreiche Unterstützung während des Arbeitsprozesses bedanken.

Besonderer Dank auch an Herrn Mag Tetz sowie Frau Anna Tetz MA für die tatkräftige Hilfe bei der Ausarbeitung der Masterarbeit. Ihr habt mir das Thema der Masterarbeit überhaupt ermöglicht.

Graz, 21.04.2021

Philipp Koschier, eh

Kurzfassung

Verrechnungspreise nehmen aufgrund der Globalisierung eine immer wichtigere Rolle ein. Um eine Steuervermeidung und Gewinnverlagerung zu umgehen, müssen Verrechnungspreise fremdüblich gebildet werden. Diese müssen außerdem plausibel argumentiert werden, da eine mangelnde Dokumentation zu Risiken in Form von Strafzahlungen, aber auch Verrechnungspreiskorrekturen führen kann.

Ziel der Masterarbeit ist es, die bisherige Transfer Pricing Policy des Klienten zu analysieren und daraus ableitend Handlungsempfehlungen zur Optimierung von Verrechnungspreisen zu erstellen. Darauf basierend untersucht die Problemstellung der Arbeit, ob die derzeitige Verrechnung der zwischenbetrieblichen Transaktion der XY GmbH, welche mit der Cost Plus Methode in Höhe von 25 % auf derzeit alle zentral eingekauften Leistungen verrechnet wird, die OECD Fremdüblichkeit erfüllt.

Für eine optimale Verrechnungspreisanalyse wurde das best-practice-Modell der OECD verwendet. In einem ersten Schritt wurde die bestehende Transfer Pricing Policy analysiert. Zudem wurde eine Vergleichbarkeitsanalyse durchgeführt, welche den Markt, die Funktionen und Risiken, die Produkte und Dienstleistungen, vertraglichen Vereinbarungen sowie strategischen Ausrichtungen der XY GmbH erläutert. Des Weiteren wurde geprüft, ob der Sachverhalt dieser GmbH auch für die Nutzung der Profit Split Methode als geeignet erscheint. Es wurde festgestellt, dass der für das Unternehmen fremdüblichere Verrechnungspreis 10 % beträgt, welche mittels der Cost Plus Methode ermittelt wurde.

Im Falle einer möglichen zukünftigen Betriebsprüfung wurde die Anwendung von Konfliktinstrumente für die XY GmbH überprüft. Hierbei wurde ein Fokus vor allem auf das Advance Pricing Agreement in Form eines Rollback-Verfahrens gelegt. Vorteilhaft hierbei ist, dass unter bestimmten Voraussetzungen ein Verrechnungspreissachverhalt im Vorhinein abgesichert und somit im Zuge einer Betriebsprüfung nicht mehr angetastet werden kann. Jedoch kann vorweggenommen werden, dass sich die Beantragung eines solchen Verfahrens mit mehreren involvierten Staaten als sehr schwierig darstellt und für die XY GmbH nicht vorteilhaft ist.

Methodisch wird die Verrechnungspreisthematik mithilfe von Literaturrecherche genauestens analysiert. Außerdem wurde der Kooperationspartner in den Prozess sowie in der Erarbeitung der Forschungsfragen mit ständiger Absprache mit eingebunden.

Abstract

Transfer prices are playing an increasingly important role due to globalization. In order to avoid tax avoidance and profit shifting, transfer prices must be set on an arm's length basis. In addition, transfer prices must also be plausibly argued. A lack of documentation can lead to risks in the form of penalties, additional expenses within the tax audit, but also transfer price corrections.

The aim of the master thesis is to analyze the client's existing transfer pricing policy and to make recommendations for optimizing the transfer pricing. Based on this, the primary objective examines whether the current transfer pricing of the intercompany transaction of XY GmbH, which is charged with the cost-plus method in the amount of 25 % on currently all centrally purchased services, is on an arm's length basis.

The OECD best practice model was used for an optimal transfer pricing analysis. In a first step, the intra-group transaction, which is treated within the transfer pricing policy, was identified. Moreover, a comparability analysis was performed, which explains the market, functions and risks, the services, contractual agreements as well as strategic orientations of XY GmbH. Furthermore, it was examined if the application of the profit split method is also suitable for the company. It was found out that the more accurate transfer price for the company was 10 % calculated with the cost-plus method.

In case of a possible future audit, conflict instruments were explained and their application for XY GmbH was examined. The secondary objective was on the Advance Pricing Agreement in the form of a rollback procedure. The main advantage of this procedure is that, under certain conditions, a clearing price issue can be secured in advance and can therefore no longer be touched during a tax audit. However, it can be anticipated that the application for such a procedure with several countries involved is very difficult and it is not applicable for the company.

Methodically, the transfer pricing issue is analyzed in detail with the help of literature research. In addition, the cooperation partner was involved in the process and in the development of the research questions with constant consultation.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung.....	1
2	Rechtliche Bestandteile der Verrechnungspreise.....	7
2.1	Internationale Regelungen & Verträge.....	7
2.2	Nationale Regelungen.....	11
3	Verrechnungspreisanalyse der XY GmbH zur Ermittlung eines fremdüblichen Verrechnungspreises	14
3.1	Beschreibung der konzerninternen Transaktion	16
3.2	Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse	17
3.2.1	Analyse der Rahmenbedingungen der XY GmbH.....	18
3.2.2	Analyse der wirtschaftlichen Umstände im maßgeblichen Markt	21
3.2.3	Durchführung einer Funktions- und Risikoanalyse	23
3.2.3.1	Analyse des Wertschöpfungsprozesses.....	25
3.2.3.2	Analyse der übernommenen Funktionen innerhalb der Unternehmensgruppe.....	27
3.2.3.3	Analyse der übernommenen Risiken innerhalb der Unternehmensgruppe.....	28
3.2.4	Analyse der angebotenen Dienstleistungen der XY GmbH.....	30
3.2.5	Analyse von vertraglichen Vereinbarungen.....	31
3.2.6	Analyse der strategischen Ausrichtung	32
3.3	Überprüfung von internen Vergleichstransaktionen.....	33
3.4	Untersuchung möglicher externer Vergleichsfaktoren.....	34
3.5	Auswahl der Verrechnungspreismethode für die XY GmbH.....	37
3.5.1	Anwendung der Cost Plus Methode bei der XY GmbH	42
3.5.2	Prüfung der Eignung der Profit Split Methode	44
3.6	Identifikation von Vergleichsunternehmen und -werten	46
3.7	Durchführung einer möglichen Anpassungsrechnung zur Herstellung der Vergleichbarkeit	47
3.8	Interpretation der Verrechnungspreisanalyse sowie Bestimmung der fremdüblichen Vergütung in Form von Handlungsempfehlungen	48
4	Advance Pricing Agreement als Instrument zur Konfliktprävention.....	51
4.1	Instrumente zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten	51
4.1.1	Vorabverständigungen als Instrument der Konfliktprävention	52
4.1.2	Verständigungsverfahren als Instrument der Konfliktprävention.....	53
4.1.3	Schiedsverfahren als Instrument der Konfliktprävention.....	55

4.1.4	Auswahl des möglichen Konfliktpräventionsinstruments für die XY GmbH	57
4.2	Rechtsgrundlage für die Durchführung eines Advance Pricing Agreements.....	58
4.3	Vorgehensweise der Unternehmensgruppe zur Erlangung eines möglichen Advance Pricing Agreements	59
4.3.1	Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens.....	59
4.3.2	Durchführung eines Advance Pricing Agreements auf zwischenstaatlicher Ebene	62
4.3.3	Berichterstattung in Form von Monitoring	63
4.3.4	Ermittlung des Verwaltungskostenbeitrags.....	64
4.4	Kritische Betrachtung des Advance Pricing Agreements.....	66
5	Resümee.....	71
5.1	Zusammenfassung	71
5.2	Kritische Reflexion und Ausblick	74
	Literaturverzeichnis.....	75
	Anhang	81

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Bestimmung eines fremdüblichen Verrechnungspreises	15
Abbildung 2: Rechtliche Organisation der XY GmbH	19
Abbildung 3: Funktionale Organisation der XY GmbH	20

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Darstellung des Wertschöpfungsprozesses der XY GmbH.....	26
Tabelle 2: Darstellung der Funktions- und Risikoanalyse	29
Tabelle 3: Darstellung bedeutsamer immaterieller Wirtschaftsgüter der XY GmbH	33
Tabelle 4: Darstellung der Erlöse und Kosten von verbundenen Unternehmen und fremden Dritten	34
Tabelle 5: Cost Plus Berechnung der XY GmbH.....	44
Tabelle 6: Aufzuteilender Gewinn zwischen der XY GmbH und der ausländischen Tochtergesellschaft.....	45
Tabelle 7: Auflistung aller Instrumente der Konfliktpräventionsmaßnahmen.....	57
Tabelle 8: Auflistung der Verwaltungskostenbeiträge je EU-Land.....	65
Tabelle 9: Auflistung der Rollback Möglichkeit je EU-Land.....	66
Tabelle 10: Auflistung der APAs je EU-Land	69

Anhangsverzeichnis

Anhang 1: Musterfragenkatalog zu den übernommenen Risiken und Funktionen.....	82
---	----

Abkürzungsverzeichnis

BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BVG	Bundes-Verfassungsgesetz
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Financial Officer
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EBIT	Earnings before interest and taxes
EU-BSStbG	EU- Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz
EU-JTPF	EU-Joint Transfer Pricing Forum
F-VG	Finanz-Verfassungsgesetz
GJ	Geschäftsjahr
ISO	Internationale Organisation für Normung
IWF	Internationale Währungsfonds
MAP	Mutual Agreement Procedure
MLI	Multilaterales Instrument
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-RL	Richtlinie der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-VPR	Verrechnungspreisrichtlinien der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
öVPR 2010	österreichische Verrechnungspreisrichtlinien
UIC-Norm	Norm des Internationalen Eisenbahnverbands
VP	Verrechnungspreis(e)
VPR	Verrechnungspreisrichtlinie

1 Einleitung

Allgemeine Ausgangssituation

Aufgrund der fortschreitenden Globalisierung finden vermehrt länderübergreifende Transaktionen statt. Auch in Österreich haben sich im Laufe der Jahre immer mehr Unternehmen als eine multinationale Unternehmensgruppe etabliert. Die Konzerne erbringen innerhalb der multinationalen Konzernstrukturen Leistungen, welche zu einem Fremdvergleichspreis verrechnet werden müssen. Diese sind anhand der eigenen Verrechnungspreisrichtlinien zu bestimmen, ohne das steuerliche Vor- oder Nachteile entstehen. Die Anwendung der verschiedenen Verrechnungspreismethoden stellt in den letzten Jahren eine steuerliche Herausforderung dar.

Damit diese Unternehmen für grenzüberschreitende Transaktionen die Verrechnungspreise nicht missbrauchen, wurde das OECD-BEPS-Projekt seitens der G20 Staaten ins Leben gerufen. Das BEPS-Projekt beinhaltet ein 15-Punkte-Maßnahmenpaket, welches aus verschiedenen Themenbereichen des internationalen Steuerrechts besteht.

Das Hauptziel des OECD-BEPS-Programms ist, eine Steuervermeidung und Gewinnverlagerung zu unterbinden sowie eine verbesserte Steuertransparenz für Finanzverwaltungen zu gewährleisten. Des Weiteren soll die tatsächliche Wertschöpfung innerhalb der Konzerne intensiver bei der Besteuerung berücksichtigt werden. Im Jahr 2016 hatte die OECD eine verschärfte Dokumentationsvorschrift entwickelt. Diese verpflichtet Unternehmen, bestimmte Daten jährlich bekannt zu geben. Somit sind von Gesellschaften, die in zwei Vorjahren den umsatzbezogenen Schwellenwert in Höhe von € 50 Millionen überschritten haben, ein Local- sowie Masterfile zu erstellen. Auch Österreich bekannte sich zu den Maßnahmen und führte die BEPS-Regelung als nationales Recht ein - das sogenannte Verrechnungspreisdokumentationsgesetz.

Sobald ein Unternehmen die entsprechenden Kriterien für die Verrechnungspreisdokumentation erfüllt, sind diese innerhalb kürzester Zeit umzusetzen. Die sofortige Umsetzung stellt für viele eine Herausforderung dar. Bereits der Vorgang der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation anhand der OECD und deren Gestaltungsmöglichkeiten ist für Unternehmen in manchen Fällen schwer nachvollziehbar. Für die steuerliche Handhabung der Anwendung wenden sie sich deshalb an ihre Steuerberatungskanzleien, um eine rechtskonforme Beratung zu erhalten.

Dadurch soll das Risiko einer Diskussion mit der Finanzverwaltung und etwaige Konsequenzen wie Strafzuschläge oder Steuernachzahlungen, verhindert werden. Ein weiterer Vorteil ist, dass Steuerberatungskanzleien einen Überblick über gesetzliche Erneuerungen haben und dadurch Anpassungen umgehend mit den Unternehmen kommunizieren und die Abweichungen in der Verrechnungspreisdokumentation laufend angepasst werden.

Vorstellung des Kooperationspartners

Die Mag. Marcus Totz Steuerberatungs KG in Graz wurde im September 1998 gegründet. Das Leistungsportfolio der Kanzlei bietet klassische Dienstleistungen in den Bereichen der Steuerberatung, Rechnungswesen, Personalverrechnung aber ebenso die Betreuung bei Prüfungen und sonstigen steuerrechtlichen und unternehmensrechtlichen Themen an. Seit der Unternehmensgründung ist nicht nur die MitarbeiterInnenanzahl gestiegen, sondern auch der Kundenstock hat sich dementsprechend vergrößert. Das Unternehmen weist einen vielseitigen Klientenstamm in den verschiedensten Branchen und Wirtschaftszweigen auf. Im vergangenen Wirtschaftsjahr erwies sich besonders die Thematik um die Verrechnungspreise als ein sehr spannender Bereich.

Die Kanzlei betreut unter anderem die XY GmbH, die aus rechtlichen Gründen nicht in der Arbeit genannt werden darf, welche im Jahr 2015 gegründet wurde. Die Firma ist auf die Ladungssicherung von kostenintensiven, nicht am freien Markt erwerbbaaren Fahrzeugen und die Zulassung von Schienenfahrzeugen spezialisiert. Somit wird das Unternehmen von weltweiten Auftraggebern für das Verladen von diesen Gütern im nationalen und internationalen Schienenverkehr und für die Ladungssicherung von Equipment auf Eisenbahnwaggons beauftragt. Bezogen auf dieses Leistungsangebot ist der Klient der einzige Anbieter im europäischen Raum. Der Betrieb ist u. a. mit Standorten in Luxemburg, Polen, Deutschland, Ungarn, Rumänien und Bulgarien vertreten. Das Unternehmen stellt bei Bedarf auch Beratungsleistungen für den Zulassungsprozess von Schienenfahrzeugen in Südosteuropa und der Türkei zur Verfügung. Der Klient bietet daher ein Service an, welches von der Kontaktherstellung mit den Behörden bis zum Zulassungsprozess reicht. Aufgrund des Alleinstellungsmerkmals des Unternehmens erwiesen sich die letzten Jahre als sehr erfolgreich.

Da die steuerliche Ansässigkeit des Konzerns in unterschiedlichen Staaten liegt, handelt es sich eine multinationale Unternehmensgruppe. Die XY GmbH verwendet seit Erfüllen der OECD Kriterien eine Transfer Pricing Policy, mit welcher die Firma nicht vollständig zufrieden ist. Grund hierfür ist, dass im Zuge einer möglichen zukünftigen Betriebsprüfung die Verrechnungspreise

sehr genau analysiert werden und eine erhöhte Beweiskraft sowie Argumentationsstärke für die Wahl der Verrechnungspreismethode vorhanden sein müssen. Zu diesem Zweck wird die Wahl der aktuellen Vorgehensweise einer Verrechnungspreisanalyse unterzogen. Im Zuge dessen wird analysiert, ob der derzeitige Verrechnungspreis in Bezug auf die Höhe der Vergütung oder Wahl der Methode der näherungsweise fremdüblichste und sachgemäße Preis laut OECD ist.

Aus diesem Grund wurde die Totz KG neben den üblichen steuerlichen Agenden auch für die Überprüfung der Transfer Pricing Policy beauftragt. Dadurch soll eine rechtskonforme Einhaltung der Verrechnungspreisrichtlinien und DBAs in den entsprechenden Ländern gewährleistet und Strafzahlungen vermieden werden. Die Thematik der Verrechnungspreise ist für den Kooperationspartner nicht alltäglich, daher ist wie üblich in einem solchen Fall eine umfassende Literaturrecherche in Abstimmung mit den betrieblichen Gegebenheiten und der Marktsituation notwendig.

Der Praxisoutput der Masterarbeit ist eine Handlungsempfehlung zur Bestimmung des optimalen Verrechnungspreises für den Klienten, welche unter anderem auch die Mitarbeiter der Totz Steuerberatungskanzlei effizient bei zukünftigen Verrechnungspreisthemen unterstützen soll.

Problemstellung der Arbeit / detaillierte Fragestellung

Die Problemstellung der Arbeit untersucht, ob die derzeitige Verrechnung der zwischenbetrieblichen Transaktion der XY GmbH, welche mit der Cost Plus Methode in Höhe von 25 % auf alle zentral eingekauften Leistungen verrechnet wird, die OECD Fremdüblichkeit erfüllt. Eine Unterscheidung auf spezialisierte Leistungsangebote und Standardleistungen ist derzeit nicht vorgesehen, da letzteres eine unwesentliche Rolle spielt.

Einer der wichtigsten Schritte der näherungsweise optimalen VP-Bestimmung ist das Verständnis der Transaktion, welche innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe verrechnet wird. Somit beschäftigt sich die Arbeit mit den Funktionen und Risiken, welche von den einzelnen Gesellschaften übernommen werden. Weiters wird analysiert, welche Verträge, Strategien und Dienstleistungen einen Einfluss auf die Vergütung des Verrechnungspreises haben könnten. Somit kann ein Nachweis zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Festsetzung von Verrechnungspreisen erbracht werden.

Mit der Identifikation der konzerninternen Transaktion sowie den übernommenen Funktionen und Risiken ist es möglich zu überprüfen, ob die derzeitige Verrechnung mit der Cost Plus Methode die Fremdüblichste ist. Da es sich beim Service der XY GmbH um eine einzigartige Dienstleistung handelt, wird überprüft, ob die Profit Split Methode als eine weitere Verrechnungspreismethode in Betracht gezogen werden kann. Abschließend werden die Argumente der beiden Verrechnungspreismethoden gegenübergestellt, wodurch eine fremdübliche Verrechnungspreismethode festgelegt werden soll.

Da die Verrechnungspreisgestaltung mit Unsicherheit sowie einem Wagnis verbunden ist und Steuerbehörden vermehrt grenzüberschreitend zusammenarbeiten, ist es wichtig, das Risiko bei Verrechnungspreisen so gering wie möglich zu halten. Aus diesem Grund untersucht die Arbeit, ob die Roll-Back-Methode des Advance Pricing Agreements eine geeignete Konfliktprävention bei Unstimmigkeiten auf die Fremdüblichkeit des VPs von inländischen und ausländischen Finanzverwaltungen für die XY GmbH darstellt und welche Rechtssicherheit dieses Instrument für den Abgabepflichtigen haben kann.

Praxisoutput / Ziele der Arbeit

Ziel der Masterarbeit ist es, die bisherige Transfer Pricing Policy des Klienten zu analysieren und daraus ableitend eine Handlungsempfehlung zur Optimierung von Verrechnungspreisen zu konzipieren. Dadurch können analysierte Mängel aufgezeigt werden und eine erhöhte Beweiskraft der verwendeten Verrechnungspreisgestaltung gegenüber der Finanzverwaltung gewährleistet werden. Im Zuge dieser Empfehlung soll die zwischenbetriebliche Transaktion unter den Standards der Verrechnungspreisdokumentation, wie sie im österreichischen Verrechnungspreisdokumentationsgesetz sowie in Action 13 des OECD-BEPS-Projekts verankert sind, analysiert werden. Die zur Analyse herangezogene und dokumentierte Transaktion der Handlungsempfehlung setzt sich aus dem grenzüberschreitenden Geschäft mit den Unternehmen der Gruppe der XY GmbH zusammen. Das für die Untersuchung betrachtete Geschäftsjahr ist 2019.

Der Praxisoutput soll damit auch als Orientierung für zukünftige Entwicklungen der Verrechnungspreise dienen. Ein weiteres Ziel im Zuge der Arbeit und der Handlungsempfehlung ist es, den Antrag auf ein Verständigungsverfahren zu beleuchten und die Rechtssicherheit in Bezug auf den kalkulierten Verrechnungspreis speziell für den Klienten zu erörtern. Der Grund dafür ist, dass durch das Verständigungsverfahren eine geplante Steuergestaltung vom Finanzamt im Vorhinein abgesegnet und diese später in einer Betriebsprüfung nicht mehr angegriffen werden kann.

Nicht Ziel dieser Arbeit ist die Entscheidung der tatsächlichen Gestaltung der Verrechnungspreisthematik der XY GmbH. Es werden außerdem keine Umsetzungsmaßnahmen durchgeführt. Die Handlungsempfehlung, welche im Rahmen der Masterarbeit erstellt wird, stellt lediglich eine Empfehlung dar und fokussiert sich nur auf die Transaktionen des Betrachtungszeitraumes.

Argumentation des geplanten Aufbaus und der Methode

In einem ersten Schritt werden die internationalen und nationalen rechtlichen Bestandteile zu den Verrechnungspreisen erläutert. Dies soll den Lesern einerseits einen Überblick über die Rechtsnormen der Verrechnungspreise geben, andererseits stützt sich die nachfolgende Verrechnungspreisanalyse auf die verschiedenen Rechtsgrundlagen. Anschließend wird die derzeitige Transfer Pricing Policy der XY GmbH kurz definiert. Daraus ableitend wird eine Verrechnungspreisanalyse in Anlehnung des best-practice-Modells der OECD durchgeführt. In einem ersten Schritt wird die konzerninterne Transaktion erläutert, welche innerhalb des Konzernes zu Verrechnungspreisen führt. Des Weiteren wird eine Vergleichbarkeitsanalyse durchgeführt, welche sich aus den OECD-Vergleichbarkeitsfaktoren zusammensetzen. Diese beinhaltet die Vergleichbarkeit der Rahmenbedingungen des Unternehmens, die Vergleichbarkeit wirtschaftlicher Umstände im maßgeblichen Markt, die Vergleichbarkeit von Funktionen und Risiken, die Vergleichbarkeit der abgeschlossenen Verträge und Geschäftsstrategien sowie die Vergleichbarkeit der Produkte oder Dienstleistungen. Diese Vergleichbarkeitsanalysen dienen dazu, den derzeitigen Verrechnungspreis der XY GmbH auf ihre Fremdüblichkeit zu überprüfen. Folgend werden interne sowie Quellen für mögliche externe Vergleichstransaktionen erörtert, um einen annäherungsweise fremdüblichen Verrechnungspreis zu bestimmen. Eine anschließende Prüfung der Cost Plus sowie Profit Split Methode sollen Aufschluss darüber geben, welche Argumente für die einzelnen Verrechnungspreismethoden oder welche dagegen sprechen. Des Weiteren soll aufgezeigt werden, ob etwaige Vergleichsunternehmen identifiziert werden können. In einem nächsten Schritt wird eine mögliche Anpassungsrechnung durchgeführt. Das letzte Unterkapitel beschäftigt sich mit der Interpretation der analysierten Daten und legt den näherungsweise optimalen Verrechnungspreis fest. Daraus ableitend werden potenzielle Handlungsempfehlungen zur Optimierung der derzeitigen Transfer Pricing Policy erwähnt.

Auch ein analysierter und gut argumentierter fremdüblicher Verrechnungspreis sichert ein Unternehmen nicht immer bei einer möglichen zukünftigen Betriebsprüfung ab. Die Prüfungen können den VP ablehnen, was ferner zu einer Doppelbesteuerung oder sogar Verrechnungspreiskorrektur führen kann. In einem weiteren Kapitel werden deshalb Instrumente zur Streitbeilegung bei Verrechnungspreiskonflikten in Österreich vorgestellt, welche ein Unternehmen beantragen könnte, um diesem Risiko einer möglichen Verrechnungspreisthematik zu entgehen. Darauf folgend wird auf das Advance Pricing Agreement (APA) in Gestalt eines Rollback-Verfahrens näher eingegangen. Im Folgenden wird überprüft, ob die XY GmbH sowie ihre Töchter die Voraussetzungen erfüllen, eine positive Beantragung eines APAs in der Form eines Rollbacks bei den Behörden durchzuführen, um den zuvor behandelten Verrechnungspreissachverhalt der XY GmbH vor einer möglichen Prüfung abzusichern. Zu Beginn des Kapitels werden die nationalen und internationalen Rechtsbestandteile für die Durchführung eines APAs erörtert. Anschließend wird der Inhalt eines APAs beschrieben. Darauf aufbauend umfasst ein weiteres Unterkapitel den Ablauf eines Advance Pricing Agreement Verfahrens. Dazu wird die maßgebliche Angabe für die Verfahrenseinleitung eines APAs der XY GmbH sowie die Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens sowie die Umsetzung eines APAs geklärt. Außerdem werden Maßnahmen beschrieben, welche im Falle eines durchgeführten APAs während der Laufzeit zu beachten sind. Das Kapitel endet mit einer kritischen Betrachtung des APAs. Dieses fasst die Vor- und Nachteile dieser Methode speziell für das Unternehmen zusammen, welche das Verfahren in Verbindung mit Verrechnungspreisen für die XY GmbH bringen kann.

Die wissenschaftliche Methodik der Masterarbeit beruht auf einer Literaturrecherche. Anhand einer qualitativen Analyse wird auf hochwertige und wissenschaftliche Fachliteratur im Bereich des internationalen Steuerrechts zurückgegriffen. Außerdem wurde der Kooperationspartner in den Prozess sowie in der Erarbeitung der Forschungsfragen mit ständiger Absprache mit eingebunden.

2 Rechtliche Bestandteile der Verrechnungspreise

Die Bestimmung eines fremdüblichen Verrechnungspreises kann in Österreich durch das Legalitätsprinzip gemäß Art 18 (1) BVG und § 5 F-VG ausschließlich durch nationale Rechtsgrundlagen festgelegt werden. Diese bilden Verfassungsgesetze, einfache Gesetze, Verordnungen von Verwaltungsbehörden und völkerrechtliche Verträge. Die Judikatur von Höchstgerichten kann ebenso bedeutsam sein, soweit sich eine Rechtsprechung als beständig ausweist. Für die Interpretation der Rechtsgrundlagen sind Richtlinien und Erlässe der Finanzverwaltung sowie öffentlich kundgemachte allgemeine Anfragebeantwortungen zum internationalen Steuerrecht in Betracht zu ziehen.¹

In dem nachfolgenden Unterkapitel soll die rechtliche Basis, welche für die Verrechnungspreisfestlegung bedeutend ist, komprimiert geschildert werden. Dies dient einerseits als Ausgangspunkt für die Verrechnungspreisermittlung in Kapitel 3, da sich die Verrechnungspreisanalyse der XY GmbH an den nationalen sowie internationalen Regelungen orientiert, andererseits werden die gesetzlichen Bestandteile für die Handlungsempfehlung zur Optimierung der Transfer Pricing Policy benötigt.

2.1 Internationale Regelungen & Verträge

OECD-Musterabkommen

Eine essenzielle Rolle bei der Harmonisierung des Steuerrechts innerhalb der EU spielen die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Dabei handelt es sich um völkerrechtliche Verträge, welche die Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen einzelnen Staaten festlegen. Um eine Homogenität der bilateralen Beschlüsse zu gewährleisten, wurden im Rahmen von internationalen Organisationen das Musterabkommen der OECD (OECD-MA) konstituiert.² Der Artikel 9 des OECD-MA beinhaltet Regelungen für die Besteuerung zweier verbundener Unternehmen in ihren Sitzstaaten. Es besteht die Möglichkeit, dass für unternehmensinterne Transaktionen Verrechnungspreise ermittelt werden und dadurch die Betriebe ihre Gewinne verlagern können. Für deren Angemessenheit dient der Fremdvergleichsgrundsatz, welcher wie folgt lautet:³

¹ Vgl. DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), S. 16.

² Vgl. LEHNER (2014), S. 53.

³ Vgl. BRÄHLER (2017), S. 162.

„(1) Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

(2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.“⁴

Ziel des Fremdvergleichsgrundsatzes ist es, dass nahestehende Unternehmen ihre internen Geschäfte so durchführen, als handle es sich um fremde Geschäftspartner und nicht um firmeninterne. Wurde die Transaktion unter anderen Bedingungen als jenen des freien Marktes abgewickelt, sind Gewinne anzupassen und zu besteuern. Der Artikel 9 Abs. 2 OECD-MA regelt somit die Anrechnung einer möglich durchgeführten Korrektur der Steuerlast in einem Staat bzw. die gegenteilige Berichtigung im zweiten Staatsgebiet, welches am Handel beteiligt ist. Ziel ist es, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu beseitigen.⁵

⁴ OECD-VPR 2017 (2017), Onlinequelle [19.09.2020], S. 15 ff.

⁵ Vgl. SCHREIBER (2017), S. 532 ff.

OECD-Verrechnungspreisrichtlinien

Die OECD ist bestrebt, die internationalen Vorschriften über die Dokumentation der grenzüberschreitenden Verrechnungspreise zu vereinheitlichen. Aus diesem Grund wurden die Verrechnungspreisrichtlinien (VPR) als Empfehlung verfasst, um vorwiegend das Risiko einer Doppelbesteuerung zu vermindern. Die verbindliche Adaption in das jeweilige nationale Recht der Mitgliedstaaten ist nicht vorgesehen.⁶ Jedoch dienen diese als Auslegungsbehelf für die Doppelbesteuerungsabkommen.⁷

Die OECD-VPR gliedert sich in neun Kapitel und acht Anhänge. Der erste Teil befasst sich mit dem Fremdvergleichsgrundsatz. Kapitel zwei beschreibt die Verrechnungspreismethoden. Das dritte Teilstück umfasst die Vergleichbarkeitsanalyse auf welche im Zuge dieser Arbeit noch genauer eingegangen wird. Das vierte Kapitel beschreibt Verwaltungsansätze zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten. Der fünfte Teil beinhaltet die Dokumentationsinhalte. Das sechste Kapitel beschreibt besondere Überlegungen bezüglich immaterieller Wirtschaftsgüter. Der darauffolgende Abschnitt beschäftigt sich mit konzerninternen Dienstleistungen. Das achte Kapitel umfasst die Kostenumlagevereinbarung und das letzte analysiert Verrechnungspreisaspekte bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit.⁸

OECD-BEPS Projekt

Der Begriff Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) kommt aus dem internationalen Steuerrecht. Dieser stellt die Verschiebung der Gewinne von multinationalen Unternehmen dar, die eine günstige Besteuerung bewirken kann. Damit dies unterbunden wird, wurde auf Ebene der OECD und Mitwirkung der G20-Staaten sowie des Internationalen Währungsfonds (IWF), der EU und der UNO eine umfassende Reform erschaffen.⁹ Die Grundlage für BEPS war ein veröffentlichter Bericht, welcher bereits im Februar 2013 vom Rat der OECD sowie der G20-Staaten verabschiedet wurde. Um eine missbräuchliche Steuergestaltung zu verhindern, wurden insgesamt 15 Aktionspunkte erarbeitet, die binnen 12-24 Monaten umzusetzen sind.¹⁰ Die Hauptziele des Aktionsplans 2013 waren, mehr Transparenz zwischen den Staaten zu transferieren, die internationalen Körperschaftssysteme aufeinander abzustimmen und die einzelnen DBAs zu verbessern.

⁶ Vgl. OECD-VPR 2017 (2017), Onlinequelle [19.09.2020], S. 15 ff.

⁷ S. VwGH 24.11.1999, 94/13/0233.

⁸ Vgl. OECD-VPR 2017 (2017), Onlinequelle [19.09.2020], S. 5 ff.

⁹ Vgl. HOFMANN/JANN/JERABEK (2017), S. 2 f.

¹⁰ Vgl. WITTENSTEIN/HILBERT (2017), S. 124.

Für die Verrechnungspreisgestaltung sind insbesondere die Aktionen 8-10 sowie 13 von Relevanz. Das Ziel der vorhin genannten Punkte ist, dass die Verrechnungspreise mit den eigentlichen Wertschöpfungen übereinstimmen.¹¹

Der achte Aktionspunkt beinhaltet Regelungen zur Vermeidung von Verlagerungen immaterieller Wirtschaftsgüter zwischen Konzernunternehmen. Die Aktion 9 befasst sich mit dem Transfer von Risiken zwischen Konzernen oder durch die Zuordnung überhöhter Kapitalausstattung. Dadurch soll eine Gewinnzuteilung der eigentlichen Wertschöpfung erfolgen und nicht auf eine vertragliche Risikoübernahme oder Kapitalausstattung zurückzuführen sein. Der zehnte Aktionspunkt behandelt Bestimmungen zu Hochrisikotransaktionen innerhalb des Konzerns wie Rohstoffgeschäfte, Konzernumlage und konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung. Diese Maßnahme gewährleistet eine genaue Identifikation des Sachverhalts sowie die passende Verwendung der Verrechnungspreismethode. Die Aktion 13 beschäftigt sich mit der Verrechnungspreisdokumentation und soll für Transparenz zwischen den Staaten sorgen.¹²

Sonstige internationale Regelungen

Nicht nur die OECD, sondern auch die EU hat sich mit der Wichtigkeit der Probleme i. Z. m. der Besteuerung von konzerninternen Transaktionen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets beschäftigt. Daraus resultiert das EU Joint Transfer Pricing Forum (EU-JTPF). Das EU-JTPF soll durch eine standardisierte Dokumentationsvorschrift die Arbeit der Steuerverwaltungen vereinfachen. Risikofälle, welche durch Verrechnungspreise entstehen, können somit schneller lokalisiert und in weiterer Folge den Zeitaufwand der Prüfung mindern. Außerdem sollte für den Abgabepflichtigen die Möglichkeit bestehen, die Dokumentation zentral an einem Ort durchzuführen. Das Ergebnis ist der Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union, welcher im Jahre 2006 veröffentlicht wurde. Da es sich lediglich um einen Kodex handelt, waren die Mitgliedsstaaten nicht verpflichtet, diesen in ihr nationales Recht umzusetzen. Österreich bekannte sich zu diesem Verhaltenskodex, wodurch dieser in die österreichischen Verrechnungspreis-Richtlinien 2010 (öVPR 2010) aufgenommen wurde.¹³

Auch die UNO hat im Jahr 2009 bei ihrem jährlichen Treffen einen Ausschuss für Verrechnungspreise mit dem Titel „Subcommittee on Transfer Pricing – Practical Issue“ einberufen. Unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes des Art. 9 UN-MA und der Entwicklungsländer

¹¹ Vgl. BENDLINGER u. a. (2018), S. 10 ff.

¹² Vgl. STARINGER (2015), S. 575.

¹³ Vgl. MACHO (2017), S. 106 f.

wurde ein Practical Manual on Transfer Pricing verfasst. Dieses Manual stellt somit eine Ergänzung zu den OECD-Richtlinien dar und soll vor allem Schwellen- und Entwicklungsländer unterstützen, ein entsprechendes Konzept für Verrechnungspreise in diesen Ländern zu konzipieren.¹⁴

2.2 Nationale Regelungen

Neben den internationalen Richtlinien in Form der OECD-VPR und der OECD konformen DBAs sind bei einer durchzuführenden Einkünftekorrektur auch entsprechende nationale Normen anzuwenden. In Österreich stellt vor allem § 6 Z 6 EStG die Bestimmungen des Fremdvergleichsgrundsatzes gemäß Art 9 OECD-MA dar. Bei der Betrachtung einer Kapitalgesellschaft normiert der Gesetzgeber weitere Korrektornormen, welche die verdeckte Einlage gemäß § 8 Abs. 1 KStG und die verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG behandeln. Ebenso ist die Verrechnungspreisrichtlinie 2010 für die Behandlung eines Verrechnungspreissachverhaltes heranzuziehen.¹⁵

§ 6 Z 6 EStG Bewertung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens

Beinhaltet ein DBA eine Art 9 OECD-MA entsprechende Bestimmung, soll laut österreichischer Finanzverwaltung der Fremdvergleichsgrundsatz des nationalen Rechts im Einklang mit jenen des Art 9 OECD-MA stehen.¹⁶

Österreich bestimmt mit dem § 6 Z 6 EStG die Sicherung und Erfassung inländischer stiller Reserven, wenn Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte im Inland in eine im Ausland gelegene überführt oder verlegt werden. Daraus folgt, wenn Güter und sonstige Leistungen von einem heimischen Unternehmen an ein ausländisches geliefert werden, sind diese gemäß § 6 Z 6 EStG mit dem Wert anzusetzen, welcher bei einer Transaktion mit einem unabhängigen Betrieb verrechnet worden wäre.¹⁷

¹⁴ Vgl. VÖGELE/RAAB (2020), Onlinequelle [20.09.2020], S. 248 f.

¹⁵ Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2017), S. 28 ff.

¹⁶ Vgl. KUSCHIL/LOUKOTA (2005), S. 283 ff.

¹⁷ Vgl. STEFANER/SCHRAGL (2016), S. 21.

Gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG wird diese Norm angewendet, wenn:

- der Betrieb im Ausland demselben Steuerpflichtigen gehört,
- der steuerpflichtige Mitunternehmer des Betriebes im Ausland und/oder im Inland ist,
- der Steuerpflichtige mit mehr als 25 % an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder diese am Steuerpflichtigen beteiligt ist oder
- dieselben Personen die Geschäftsleitung ausüben oder einen beherrschenden Einfluss darauf haben.

Für das steuerpflichtige Unternehmen besteht die Möglichkeit, einen Besteuerungsaufschub in Bezug auf die aufgedeckten stillen Reserven zu beantragen. Gemäß § 6 Z 6 lit c. kann durch ein Ratenzahlungssystem die Steuerschuld in Raten getilgt werden. Die Wirtschaftsgüter müssen jedoch in einem EU-Staat mit umfassender Amtshilfe überführt werden.¹⁸

Verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG

Als weitere Korrekturnorm i. Z. m. Verrechnungspreisen kann die verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG in Betracht gezogen werden. Für die Einkommensermittlung ist es unwichtig, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Verteilung entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Letztere betreffen alle Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilhaber, welche den Verdienst zu Unrecht minimieren. Als Anteilhaber wird eine Gesellschaft oder eine Person bezeichnet, welche eine gesellschafterähnliche Stellung einnimmt.¹⁹

Es ist unbedeutend, welche Rechtsform dieser hat und ob diese der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Ebenso ist es nicht bedeutend, ob die verdeckte Gewinnausschüttung im In- oder Ausland getätigt wurde. Damit diese nach österreichischem Steuerrecht vorliegt, muss eine Eigentumsbeziehung zur Gesellschaft, das objektive Tatbild in Form der Bereicherung des Anteilhabers zu Lasten der Körperschaft sowie das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung gegeben sein.²⁰

¹⁸ Vgl. SCHLAGER/TITZ (2015), S. 376 f.

¹⁹ Vgl. DORALT/RUPPE (2019), S. 386 ff.

²⁰ Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2017), S. 46.

Verdeckte Einlage gemäß § 8 Abs. 1 KStG

Ebenso kann für die Verrechnungspreiskorrektur § 8 Abs. 1 KStG herangezogen werden. Verdeckte Einlagen sind bei der Einkommensermittlung von Körperschaften nicht zu berücksichtigen. Vermögenszugänge zugunsten einer Körperschaft, welche nicht den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechen, werden als verdeckte Einlage bezeichnet. Darunter versteht man somit alle Zuwendungen und Vorteilsgewährungen einer nahestehenden Person, die ein Drittfremder nicht getätigt hätte.²¹

Gemäß § 6 Z 14 EStG ist die verdeckte Einlage einem Tauschvorgang gleichzustellen. Somit wird diese mit dem gemeinen Wert bewertet. Die verdeckte Einlage des leistenden Anteilsinhabers stellt grundsätzlich einen steuerpflichtigen Realisationsvorgang mit dem Fremdvergleichswert dar. Die Körperschaft hingegen muss den Vermögenszugang nicht versteuern.²²

Verrechnungspreisrichtlinie 2010

Das österreichische BMF hat 2010 die Verrechnungspreisrichtlinien veröffentlicht. Diese sollen den Steuerpflichtigen als Auslegungsbehelf zur Handhabung des Fremdvergleichsgrundsatzes dienen und eine einheitliche Vorgehensweise sichern.²³ Die Direktiven erhöhen die Rechtssicherheit in Verrechnungspreisangelegenheiten. Richtlinien stellen für den Steuerpflichtigen keine Verpflichtung dar, sondern sind lediglich eine Empfehlung der Behörde. Diese haben für die Steuerbehörde eine bindende Wirkung.²⁴

²¹ Vgl. DORALT/RUPPE (2019), S. 381 ff.

²² Vgl. BERNEGGER/ROSAR/ROSENBERGER (2012), S. 37.

²³ Vgl. DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), S. 19 f.

²⁴ Vgl. MANESSINGER/SCHLATZER (2010), S. 572 ff.

3 Verrechnungspreisanalyse der XY GmbH zur Ermittlung eines fremdüblichen Verrechnungspreises

In der folgenden Verrechnungspreisanalyse wird überprüft, ob der derzeitige Verrechnungspreis für die konzerninterne Transaktion des Klienten mit dem Fremdvergleichsgrundsatz in Einklang steht.

Derzeit gibt es zwischen der XY GmbH und der jeweiligen ausländischen Tochtergesellschaft eine Verrechnungspreisregelung in Form einer Transfer Pricing Policy. Diese Vereinbarung dient als Basis für die weiterführende Analyse im Zuge der Masterarbeit. Die Verrechnungsvereinbarung beinhaltet die Präambel, Vertragsparteien, Rechtsgrundlage, Allgemeines zur Rechtsstellung der Betriebe außerhalb von Österreich sowie die aktuell verwendete Verrechnungsmethode zwischen Mutter und Töchter als verbundene Unternehmen. Derzeit gilt folgende Regelung: Erbringt eine Tochtergesellschaft Leistungen an das Mutterunternehmen oder an ein anderes Tochterunternehmen werden sämtliche entstehenden Kosten zuzüglich eines Gewinnaufschlags von 25 % mithilfe der Cost Plus Methode verrechnet. Alle Overheadkosten und Fixkosten der Muttergesellschaft trägt diese selbst. Dies gilt aufseiten der XY GmbH für die Kosten des CEO, CFO und der Verwaltung insgesamt. Eine Konzernumlage für die Bereitstellung der Unternehmensführung des Klienten an die Tochtergesellschaften wird derzeit nicht verrechnet. Kosten einer Gesellschaft werden mit einem Aufschlag von 25 % am Ende einer Verrechnungspreisperiode, die ein Jahr umfasst, einberechnet. Akontorechnungen werden von den involvierten Unternehmen an die Mutter mit 35 % von der Auftragssumme zuzüglich einer Aufzahlung von 25 % verrechnet.²⁵ Werden mehrere verbundene Betriebe durch Entsendung von Mitarbeitern zu einem Auftrag herangezogen, ist die Akontoverrechnung im Verhältnis der entsandten Manpower aufzuteilen. Das Ziel der derzeitigen Transfer Pricing Policy zielt darauf ab, dass durch die Verrechnungsvereinbarung jede Tochter im jeweiligen Land einen Gewinn erzielen soll, welcher das Überleben sichert. Dieser soll in ebendiesem zur Versteuerung gebracht werden.²⁶

Um die bestehende Transfer Pricing Policy analysieren zu können, muss zunächst überprüft werden, ob es sich bei der Cost Plus Verrechnung mit einem Gewinnaufschlag in Höhe von 25 % um einen fremdüblichen Verrechnungspreis handelt. Gemäß der OECD-RL kann für die Analyse eines solchen Preises im Konzern das „best-practice“ Modell herangezogen werden. Dieses umfasst sowohl die Lieferung von körperlichen Wirtschaftsgütern als auch sämtliche Leistungen. Das

²⁵ Vgl. HAHN/RASSLAGG (2019), S. 211.

²⁶ Vgl. XY GMBH (2019), TRANSFER PRICING POLICY, S. 2 f.

Modell ist eine Empfehlung der OECD, welches die Wiederholung einzelner Schritte erlaubt. Dies ist dann erforderlich, wenn bei der Anwendung der Vergleichsdaten oder Vergleichstransaktionen diese nicht vorhanden oder in der gewünschten Form ermittelt werden können. Das Modell sieht acht Schritte vor, welche für die Verrechnungspreisanalyse der XY GmbH verwendet werden. Folgende Analysen und Prüfschritte sind in dieser enthalten:²⁷

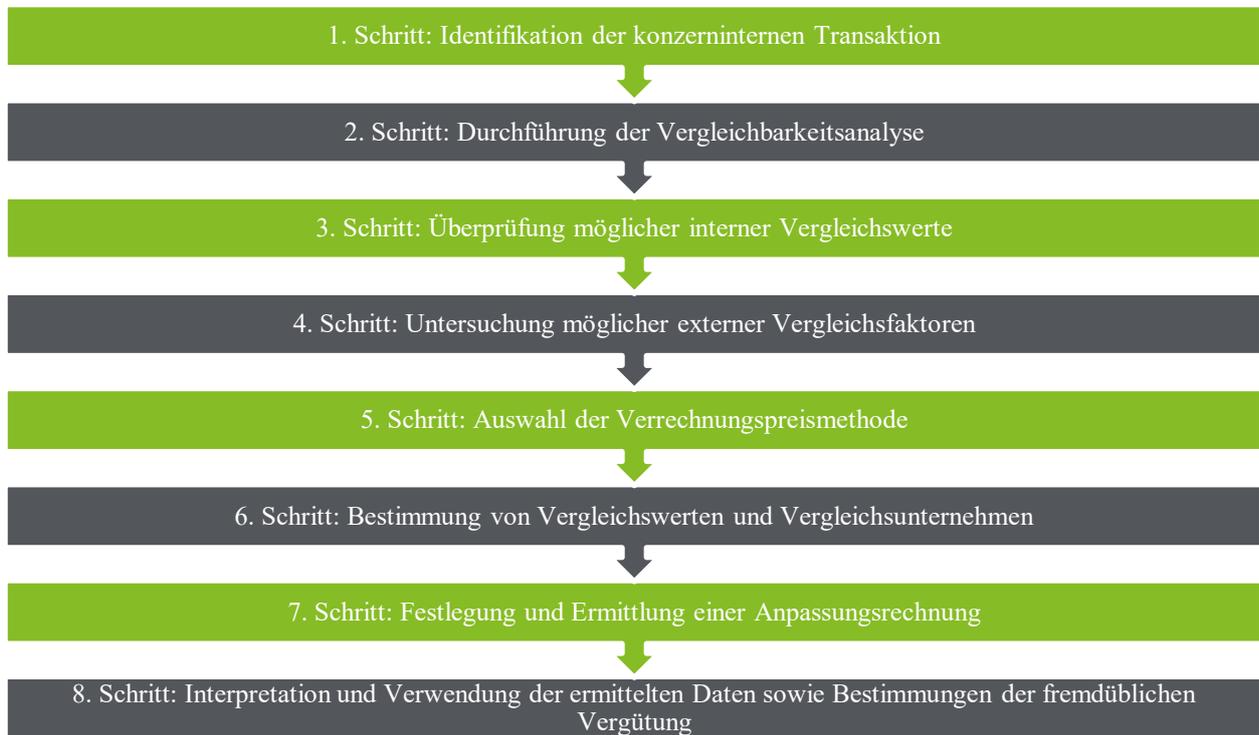


Abbildung 1: Bestimmung eines fremdüblichen Verrechnungspreises,
Quelle: in Anlehnung an OECD-RL (2017), S. 162 f.

Nachfolgend werden die einzelnen Schritte des Modells erläutert und anschließend auf den Verrechnungspreissachverhalt der XY GmbH angewandt. Dabei kann festgestellt werden, welche Bestandteile der Analyse bereits in der Transfer Pricing Policy beinhaltet sind und welche Analysen zu ihrer Optimierung in Form von Handlungsempfehlungen ergänzt werden können. Des Weiteren werden auch Bestandteile der Verrechnungspreisanalyse als Unterlage für eine mögliche Beantragung eines APAs benötigt.²⁸

²⁷ Vgl. ROLLER (2012), S. 281.

²⁸ Vgl. Kapitel 4.3.1. Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens, S. 59 ff.

3.1 Beschreibung der konzerninternen Transaktion

Im ersten Schritt wird der Geschäftsfall der XY GmbH definiert, für den der Verrechnungspreis innerhalb der Transfer Pricing Policy bestimmt wurde. Der Klient führt Transport- und Speditionsaufträge für internationale Auftraggeber durch. Als einziger Anbieter im europäischen Raum bietet der Betrieb die Sicherung von kostenintensiven, nicht am freien Markt erwerbbaaren Fahrzeugen an. Die Aufträge werden in mehreren Staaten abgewickelt, da dem Unternehmen in jedem Land ein Team von ExpertenInnen zur Verfügung steht. Das Know-how über diese speziellen Verladetätigkeiten sowie die Ausbildung der MitarbeiterInnen und die Kenntnisse der Güterabläufe im Eisenbahnverkehr machen ein derartiges Service möglich. Da die XY GmbH dieses Angebot in mehreren Ländern offeriert, wurden zu diesem Zweck anstatt von Betriebsstätten eigene Unternehmen in Form von Kapitalgesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit errichtet. Diese übernehmen die Tätigkeit einer selbstständigen Betriebsstätte. Die Tochtergesellschaften weisen dieselben Geschäftsführer wie das Mutterunternehmen auf. Diese treten mit den Kunden nicht direkt in Verbindung, sondern wickeln die Aufträge in den jeweiligen Ländern mit den dort fix und saisonal angestellten Mitarbeitern ab. Die Basis dafür ist ein mit dem Mutterunternehmen geschlossener Vertrag (Auftragsvertrag, Werkvertrag oder gemischter Vertrag). Die geschulten ArbeitnehmerInnen sind in den jeweiligen Ländern stationiert und führen dort an unterschiedlichen Standorten Verladetätigkeiten mit den richtigen Werkzeugen in der erforderlichen Festigkeit durch. Daneben stellen sie ihre MitarbeiterInnen den Tochtergesellschaften anderer Staaten zur Erfüllung der Aufträge zur Verfügung. Im Jahre 2019 wurden dadurch € 4.753.043,00 an Kosten innerhalb der Gruppe verrechnet.²⁹

Diese spezielle Dienstleistungstransaktion wird in den nachfolgenden Kapiteln analysiert sowie ihre Verrechnung auf die Fremdüblichkeit nach der OECD überprüft.

²⁹ Vgl. Kapitel 3.5.1, Anwendung der Cost Plus Methode bei der XY GmbH, S. 42 ff.

3.2 Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse

Ihre Anwendung ist das Herzstück des Fremdvergleichsgrundsatzes. Im Zuge dessen werden die für die derzeit verrechnete Transaktion der XY GmbH notwendigen Vergleichbarkeitskriterien untersucht. Stellt sich heraus, dass Teilbereiche der Vergleichstransaktion nicht mit dem konzern-internen Geschäftsfall vergleichbar sind, kann es im Einzelfall sinnvoll sein, Vergleichbarkeitsanpassungen vorzunehmen. Damit kann die Zuverlässigkeit der identifizierten internen oder externen Fremdvergleichswerte gesteigert werden. Es bedarf einer Vergleichbarkeitsanalyse, um zu überprüfen, ob die internen Transaktionen mit jenen von oder mit unabhängigen Dritten vergleichbar sind. Wirtschaftlich bedeutend ist daher alles, was eine Einwirkung auf die Preisbildung hat. Um der Frage nachzugehen, welche ökonomisch relevanten Merkmale im Zuge der Vergleichbarkeitsanalyse in die Prüfung einzubeziehen sind, empfiehlt die OECD folgende fünf Vergleichbarkeitsfaktoren:³⁰

- Vergleichbarkeit der Rahmenbedingungen des Unternehmens,
- Vergleichbarkeit der Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter des Unternehmens,
- Vergleichbarkeit der Produkte oder Dienstleistungen,
- Vergleichbarkeit wirtschaftlicher Umstände im maßgeblichen Markt,
- Vergleichbarkeit der Geschäftsstrategien.

Diese Faktoren stellen Merkmale dar, welche die Geschäftsfälle wesentlich beeinflussen und somit bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit in Betracht zu ziehen sind. Inwieweit die Vergleichbarkeitskriterien in die Analyse einfließen, hängt massiv von der anzuwendenden Verrechnungsmethode ab. Somit ist der Vergleichbarkeit von Produkteigenschaften der Preisvergleichsmethode eine signifikante Bedeutung beizumessen, während bei der Anwendung der Wiederverkaufsmethode oder der geschäftsfallbezogenen Nettomargenmethode diese nicht so stark ins Gewicht fällt.³¹

³⁰ Vgl. SCHWARZ/STEIN (2019), S. 173.

³¹ Vgl. GOTTHOLMSEDER/SCHRÖGER (2017), S. 8 ff.

3.2.1 Analyse der Rahmenbedingungen der XY GmbH

Welche wirtschaftlichen Kriterien in einer Vergleichbarkeitsanalyse zu untersuchen sind, ist in der OECD-Richtlinie nicht klar definiert. Jedoch führt diese Vergleichskriterien auf, welche im Zuge einer Verrechnungspreisanalyse relevant sein können.³² Für ein besseres Verständnis wird neben den Anforderungen eine allgemeine Analyse durchgeführt, welche die Firmenhistorie, rechtliche sowie funktionale Organisation anführt. Danach wird der relevante Markt sowie die Branche im Zuge einer Marktanalyse beschrieben. Diese beinhaltet die Marktgröße, die Wettbewerbsintensität, die Verfügbarkeit von Substituten der Waren oder Dienstleistungen und Angebot und Nachfrage. Außerdem sind noch die geografische Lage, die Art und der Umfang der Marktregulierung sowie Produktions- und Transportkosten zu analysieren.³³ Unter anderem können auch konjunkturelle Faktoren für die Vergleichbarkeitsanalyse bedeutend sein. Somit sollten Verrechnungspreise in der gleichen Hochphase gegenübergestellt werden. Um dies zu ermöglichen, sollten Finanzdaten aus ähnlichen Konjunkturphasen im Rahmen von Benchmarkstudien, ein Mehrjahresdurchschnitt oder die Verwendung von weniger konjunkturabhängigen Gewinnindikatoren (z. B. Bruttomargen) herangezogen werden.³⁴

Firmenhistorie der XY GmbH

Der Betrieb wurde im Jahre 2015 gegründet und ist mittlerweile einer Holding untergeordnet. Der Anlass für die Gründung war, dass KundInnen eine internationale Erfahrung in Bezug auf Schienenfahrzeugzulassung in Südosteuropa nutzen wollten. Durch ein hervorragendes Netzwerk im Osten von Europa und durch den exzellenten Kontakt zu den staatlichen Behörden wurde es dem Unternehmen in weiterer Folge ermöglicht, auch die nationale Zulassung von Triebfahrzeugtypen anzubieten. Im Sommer 2016 entwickelte sich ein Mangel bei der Ladungssicherung von kostenintensiven, nicht am freien Markt erwerbbaaren Fahrzeugen auf europäischen Schienen. Aufgrund von jahrzehntelanger Erfahrung im Bereich Verladung und deren Sicherung konnte die XY GmbH diese Marktnische nutzen und bot ein umfassendes Angebot an, welches die Ladungssicherung dieser Verkehrsmittel bei Eisenbahntransporten in verschiedenen Ländern innerhalb Europas gewährleistet. Das Unternehmen beschäftigte 2019 15,32 Angestellte, 1,13 ArbeiterInnen und Gerüfungige in Österreich, gemessen in Vollzeitäquivalent. Im Ausland werden bei den Töchtern im EU-Raum ein Vielfaches, der im Inland beschäftigten Personen eingesetzt. Im EU-Ausland werden sowohl fixe Fachkräfte in Leitungs- als auch Workerbereich ständig im Dienstverhältnis

³² Vgl. DAWID (2016), S. 110.

³³ Vgl. GOTTHOLMSEDER/SCHRÖGER (2017), S. 17.

³⁴ Vgl. ENGER (2009), S. 685 f.

gehalten und zusätzlich bei Bedarf auf eine geringfügige Ergänzung mit SaisonarbeiterInnen für Hilfstätigkeiten zurückgegriffen. Das Unternehmen ist führend in der Transportbranche und bietet Dienstleistungen an, welche einzigartig auf dem Markt und schwer mit Konkurrenzdienstleistungen vergleichbar sind. In Europa gibt es mehrere Tochtergesellschaften, welche Dienstleistungsaufträge ausführen. Das Mutterunternehmen, die XY GmbH, übernimmt die Leitung aller Zentralbereiche der Gruppe wie das Human Resource Management, Accounting, Marketing, Health and Safty Office sowie Controlling. Die EU-Auslandstöchter sorgen selbstständig für die Umsetzung der Vorgaben zum Human Ressource Management als auch für das notwendige Equipment.

Rechtliche Organisation der XY GmbH

Dieses Unterkapitel beschäftigt sich mit dem organisatorischen Aufbau des Konzerns. Im Jahre 2016 wurden neben der XY GmbH in Österreich auch die A GmbH im EU-Land A, die B GmbH im EU-Land B, die E GmbH im EU-Land E sowie die F GmbH im EU-Land F gegründet. Aufgrund des Erfolgs der Unternehmensgruppe wurden im Jahre 2017 die D GmbH im EU-Land D sowie im Jahre 2019 die Tochtergesellschaft C GmbH im EU-Land C gegründet. Jede dieser Gesellschaften ist zu 100 % eine Tochtergesellschaft der XY GmbH.

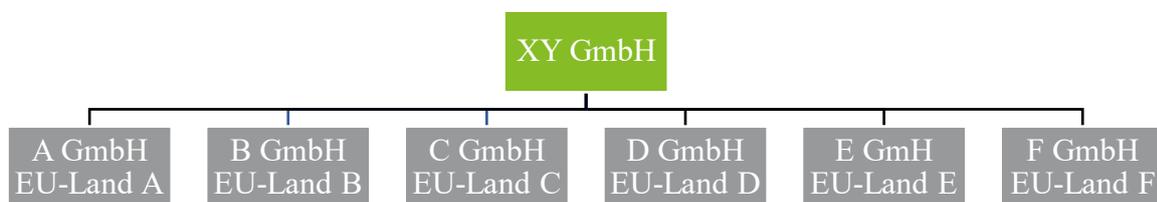


Abbildung 2: Rechtliche Organisation der XY GmbH,
Quelle: eigene Darstellung.

Funktionale Organisation der XY GmbH

Die Stabstellen der XY GmbH im Bereich Engineering bilden den Area Manager, Senior Transport und Transport Advisor, welche länderübergreifend im Einsatz sind. Zudem beschäftigt jede Tochtergesellschaft einen Regional Manager, welcher einem Team Leader vorsteht. Dieser wiederum ist der Ansprechpartner der Manual Worker. Die einzelnen Tätigkeiten der Funktionen werden im nachfolgenden Unterkapitel Geschäftsaktivitäten und Prozesse angeführt.

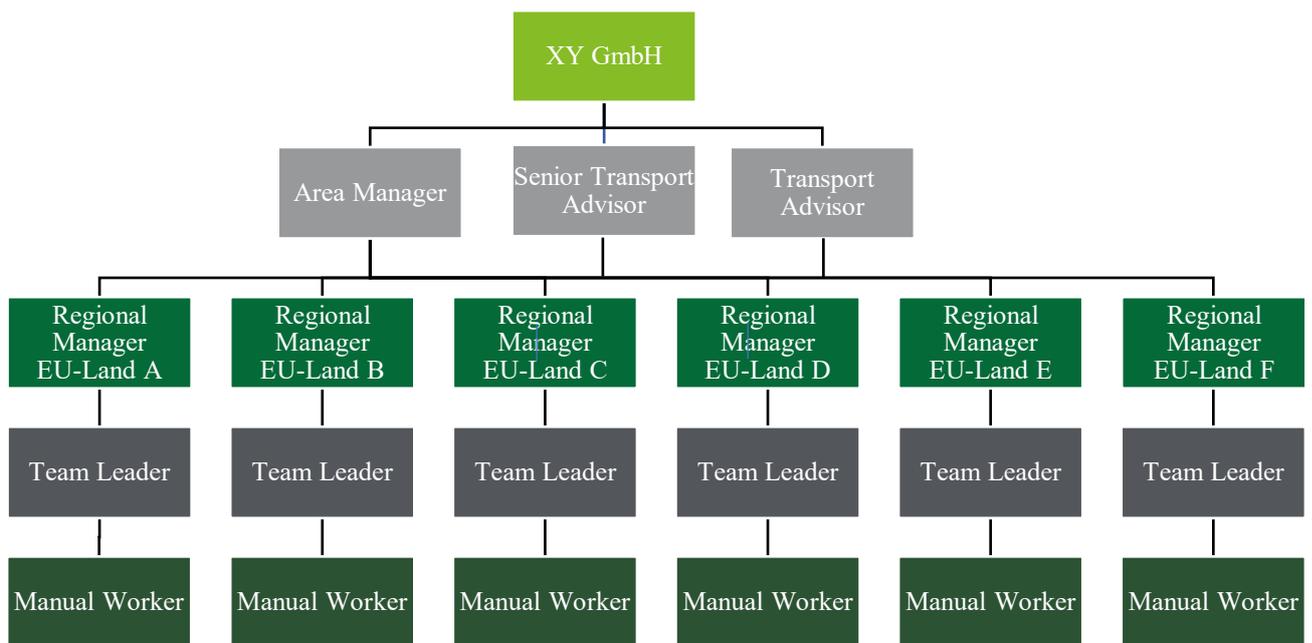


Abbildung 3: Funktionale Organisation der XY GmbH,
Quelle: eigene Darstellung.

3.2.2 Analyse der wirtschaftlichen Umstände im maßgeblichen Markt

Die Verladung von kostenintensiven, nicht am freien Markt erwerbbaaren Fahrzeugen ist eine Branche, der nur wenige Firmen innerhalb Europas zugehören. Daher gibt es lediglich eine kleine Anzahl von Unternehmen, welche international tätig sind. Neben der Tatsache, dass diese Spediti-
onsunternehmen zum Teil verstaatlicht sind, existieren neben der XY GmbH am europäischen Markt noch die ST Gruppe, die CD Gruppe im EU-Land D und die EF Gruppe im EU-Land F. Diese Namen wurden anonymisiert. Hierbei ist aber zu erwähnen, dass es keinen Wettbewerber am Absatzmarkt gibt, welcher ausschließlich die Ladungssicherung auf Zugschienen anbietet.

Die ST Gruppe ist ein weltweit führender Anbieter von Lösungskonzepten, welche die Befestigung verschiedener Fahrzeuge betrifft. Im Gegensatz zur XY GmbH bietet die Gruppe allerdings verschiedenste Produkte sowie Dienstleistungen im Bereich Spedition und Logistik an. Die Ladungssicherung von kostenintensiven, nicht am freien Markt erwerbbaaren Fahrzeugen ist jedoch nur eine Sparte von vielen, welche mithilfe von Flugzeugen durchgeführt wird.

Die CD Gruppe hat sich ebenso auf den Nischenmarkt in der Logistikbranche spezialisiert. Das Unternehmen bietet neben Transportleistungen auch andere Dienstleistungen an. Im Gegensatz zur XY GmbH ist die Firma jedoch nur im EU-Land D vertreten und auf die Beförderung sowie Verladung von kostenintensiven, nicht am freien Markt erwerbbaaren Fahrzeugen spezialisiert. Daher können Aufträge nicht so flexibel bearbeitet werden.

Die EF Gruppe stellt sich bei der Wettbewerbsanalyse als der größte Konkurrent heraus. Bei der Gruppe handelt es sich um ein Infrastrukturprojekt, welches die baltischen Staaten in das europäische Eisenbahnnetz integriert. Dabei soll ein neues Netzwerk im EU-Land A bis nach EU-Land B an die Nordsee gegründet werden. Das Unternehmenskonzept wird erst im Jahre 2025 fertiggestellt werden. Die XY GmbH könnte auch diesen Wettbewerb als Chance nutzen und eine Kooperation eingehen.

Analyse der Zulieferer der XY GmbH

Der Klient erwirbt sein zugekauftes Transportmaterial zu 90 % von österreichischen Unternehmen. Die verbleibenden 10 % teilen sich auf unterschiedliche europäische Zulieferer auf. Es werden Materialien für die Sicherung des Ladungsgutes wie Dornen, Ketten, Verzurrgurten sowie Holzblöcke erworben. Der Materialeinsatz spielt für den Konzern jedoch eine untergeordnete Rolle, da dieser 8 % der Gesamtkosten ausmacht.

Analyse der Geschäftsaktivitäten- und -prozesse der XY GmbH

Der CEO ist der zentrale Ansprechpartner für die KundInnen. Zu seinen Aufgabenbereichen zählen die Entgegennahme von Aufträgen der AbnehmerInnen sowie deren Bearbeitung und Weiterleitung an die zuständigen Regional Manager als auch dem Area Manager. Der CEO übernimmt das After Sales Service und ist die erste Ansprechstelle für Kundenfragen und Kundenwünsche. Die Personalakquise wird nach Absprache mit dem Regionalmanager und der Geschäftsleitung vom CFO durchgeführt.

Der Area Manager koordiniert das Material- und Transportmanagement in allen Ländern. Der Senior Transport Advisor sowie der Transport Advisor teilen dem Area Manager mit, welches Material in welcher Menge notwendig ist. Außerdem wird der Bericht an die Geschäftsleitung vom Area Manager erstattet sowie das Marketing durchgeführt. Eine weitere Aufgabe ist die Verantwortung für die ISO-9001-Zertifizierung, Personalplanung, die Überwachung der Infrastruktur an den Verladestellen sowie die Pflege der Datenbanken. Auch die korrekte Vorbereitung der Aufträge und Koordination von Materialanlieferung steht auf der Agenda.

Der Senior Transport Advisor ist für die Vorbereitung der Aufträge verantwortlich. Dies inkludiert die Berechnung und Planung von notwendigem Ladungssicherungsmaterial sowie die Unterweisung der Angestellten. Außerdem werden von ihm die Aufträge durchgeführt. Er ist Ansprechpartner an der Verladestelle, koordiniert die Ladungssicherung, unterstützt die Verladung und leitet ihre Qualitätssicherung. Der Senior Transport Advisor ist in erster Linie für die fachliche Überprüfung und vor allem für die Ausbildung der Transport Advisor und Regional Manager in der Beladungstechnik verantwortlich.

Die Transport Advisor beraten vor der Beladetätigkeit der speziellen Güter nach UIC-Norm. Zudem sind sie für die Arbeitseinteilung der Manual Worker sowie der Dokumentation und Weitermeldung des Verbrauches der Sicherheitmittel zuständig.

Die Agenda des Regional Managers umfasst die Zusammenstellung jeglicher Informationen zum Verladeort. Darüber hinaus organisiert dieser die Infrastruktur und akquiriert in Absprache mit dem Area Manager Personal. Die Regional Manager sind im Regelfall jene Personen, die bei den Be- und Entladungen die Führung übernehmen. Im Bereich des Regional Managers wird die ordnungsgemäße Abwicklung sämtlicher Verladungen in dem jeweiligen Land umgesetzt sowie Ladungssicherung vorbereitet, durchgeführt und auch nachbereitet. In einem anschließenden Prozess wird die korrekte Position der Ladeeinheit am Waggon in Abstimmung mit dem Senior Transport Advisor vollzogen. Danach erfolgt die Berichterstattung an die Area Manager, die

Inventurerstellung und Aufzeichnung sowie Überwachung der Arbeitszeit der MitarbeiterInnen im jeweiligen Land.

Die Manual Worker sind im Regelfall Zeitarbeiter und werden nur dann angestellt, wenn es Aufträge für die Ver- und Beladung gibt. Somit sind sie für die Ladungssicherung von Räder- und Kettenfahrzeugen sowie Trailer und Container zuständig. Des Weiteren bereiten sie den Verladeprozess auf Eisenbahnwaggons vor sowie die dazugehörigen Verladungsmittel. Bei den Ver- und Beladungen ist anzumerken, dass diese mit oder ohne Material durchgeführt werden sowie teilweise auch nur Entladungen von bestimmten Zügen beinhalten. Bei der Prüfung der Rechnungsbeilagen wird genau angeführt, um welchen Transport es sich handelt und wann eine Be- und Entladung gegeben ist. Außerdem wird in der Beilage angemerkt, ob eine Beladung mithilfe von oder ohne Ladungssicherung bzw. diese vom Subunternehmer bestellt worden ist.

Analyse der Vertriebsgebiete, Vertriebswege und Kunden der XY GmbH

Das Hauptumsatzgebiet der Unternehmensgruppe befindet sich in Europa. Bei den Kunden handelt es sich zu 97 % um ein Subunternehmen, welches von großen internationalen Betrieben beauftragt wird. Wie in dem vorigen Kapitel erwähnt, ist das Unternehmen in den wichtigsten infrastrukturellen Ländern bezogen auf den Schienentransport vertreten. Dies ermöglicht eine einzigartige Verladung, Transportation sowie Entladung in ganz Europa.

Die Spedition der Güter wird durch ein fremdes Unternehmen durchgeführt, welches der Kunde beauftragt. Die Unternehmensgruppe ist somit nicht in den Prozess bei der Bearbeitung von Speditionsverträgen sowie Zollabwicklungen beteiligt.

3.2.3 Durchführung einer Funktions- und Risikoanalyse

Neben der allgemeinen Analyse ist es ebenso wichtig, die Verteilung der Risiken und Funktionen zwischen den verbundenen Unternehmen zu untersuchen. Für die Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises ist daher eine Untersuchung der übernommenen Funktionen und Risiken der einzelnen Gesellschaften essenziell.³⁵ Ebenso ist es wichtig, die Vergleichbarkeit von Transaktionen im Vergleich zu fremden Unternehmen herzustellen. Im Zuge dessen kann somit beurteilt werden, ob der ermittelte Verrechnungspreis vergleichskonform ist. Auch die OECD-VPR fordert

³⁵ Vgl. STEINER (2017), S. 34 f.

eine aussagekräftige Funktions- und Risikoanalyse zur Bestimmung der jeweiligen Wertschöpfungsbeiträge.³⁶

Die Funktionsanalyse dient zum besseren Verständnis der zu vergleichenden Transaktionen. Weiters fungieren die wahrgenommenen Funktionen für die Bestimmung des Unternehmenstyps. Dabei wird zwischen Routineunternehmen, Strategieführer-Entrepreneur und Mittelunternehmen unterschieden. Routineunternehmen erledigen einfache Aufgaben oder Dienstleitungen und sind typischerweise im Lohnfertigungsbereich angesiedelt. Diese tragen wenig Risiko und verfügen über keine wesentlichen Wirtschaftsgüter, wie z. B. immaterielle Güter. Strategieführer-Entrepreneur stellen das zentrale Unternehmen im Konzern dar. Dieser Unternehmenstyp ist für die Firmen- und Geschäftsstrategie zuständig. Somit trägt er ein beträchtliches Risiko und besitzt wesentliche Wirtschaftsgüter. Strategieführer-Entrepreneur erwirtschaften den höchsten Gewinn innerhalb der Unternehmensgruppe. Mittelunternehmen bekennen sich weder zu Strategieführern noch zu Routineunternehmen. Vielmehr sind sie Unternehmen, welche die Produktion oder den Vertrieb ausführen. Aufgrund komplexer Funktionen übernehmen sie auch ein höheres Risiko. Durch die Festlegung des Unternehmenstyps kann die Erstellung einer zeitintensiveren Funktions- und Risikoanalyse durch die Finanzverwaltung unterbleiben, wenn deren Dokumentation vom Unternehmen rechtzeitig erbracht wird.³⁷

Außerdem wird im Zuge dieser Analyse die untersuchte Geschäftseinheit, auch *tested party* genannt, bestimmt. Damit wird jenes Unternehmen bezeichnet, welches bei der Funktions- und Risikoanalyse weniger starke Funktionen und Risiken innerhalb eines Konzerns wahrnimmt.³⁸

Neben der Untersuchung der Funktionen ist auch eine Analyse der Verteilung des getragenen Risikos durchzuführen. Typische Risiken, welche ein Unternehmen zu tragen hat, sind z. B. Marktrisiko, Finanzierungsrisiko, Forschungsrisiko, Entwicklungsrisiko, Investitionsrisiko, Preisrisiko oder das Wechselkursrisiko. Risiken werden oft mit den übernommenen Funktionen gleichgestellt. Weichen diese Parameter jedoch voneinander ab, muss eine Anpassungsrechnung durchgeführt werden.³⁹ Die ausgeübten Funktionen sowie getragenen Risiken und gehaltenen Wirtschaftsgüter müssen anhand des Beitrags zu ihrer Wertschöpfung beurteilt werden. Nach der Analyse resultiert

³⁶ Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2017), S. 60 ff.

³⁷ Vgl. BREM/TUCHA (2006), S. 499.

³⁸ Vgl. MACHO/PERNIKI (2011), S. 296.

³⁹ Vgl. DAWID (2016), S. 70 ff.

ein umfassendes Unternehmensbild der Gruppe. Es zeigt welche Wirtschaftsgüter eingesetzt wurden und welche Risiken und Funktionen diese übernommen haben.⁴⁰

Bei der Konzeptionierung einer Funktions- und Risikoanalyse sollten folgende Informationsquellen des Unternehmens zugänglich sein:⁴¹

- Funktionales sowie rechtliches Organigramm des Konzerns,
- Übernommene Funktionen sowie eingesetzte Wirtschaftsgüter i. Z. m. der Produktherstellung,
- Übernommene Funktionen sowie eingesetzte Wirtschaftsgüter i. Z. m. dem Vertriebsbereich,
- Übernommene Funktionen sowie eingesetzte Wirtschaftsgüter i. Z. m. der Forschung und Entwicklung,
- Übernommene Funktionen sowie eingesetzte Wirtschaftsgüter i. Z. m. der Unternehmensverwaltung.

3.2.3.1 Analyse des Wertschöpfungsprozesses

Innerhalb des Konzerns werden unterschiedliche Dienstleistungen angeboten. Der Wertschöpfungsprozess unterscheidet sich nur sehr gering voneinander.

Die XY GmbH in Österreich bietet Spezialverladungen an, wobei sie teilweise zu dem zugekauften Material eigens entwickelte Verzurrmaterialien verwendet. Auf heimischen Boden wird ein Teil des Verzurrmaterials produziert und anschließend an die gesamte Gruppe geliefert. Der Einkauf von Verzurrmaterial und Befestigungsmaterial wird direkt von der XY GmbH wahrgenommen, dies auf Rechnung und Namen der jeweiligen Auslandstochter. Der Bestand an Transportsicherungsmaterial befindet sich in jedem Land und wird zentral über einen Server in Österreich verwaltet. Dieser ist den jeweiligen Tochtergesellschaften zugänglich. Durch ein computerunterstütztes Lagerbestandssystem kann jede beteiligte Tochtergesellschaft über einen Server in einem Rechenzentrum zugreifen.

Die Verrechnung wird über den CFO, der in Österreich über eine eigene Servicegesellschaft verfügt, durchgeführt. Diese erfolgt im Namen und auf Rechnung der verbundenen Unternehmen im Ausland. Jeder Auftrag wird unter der Einhaltung von ISO-Zertifizierungen mit entsprechender

⁴⁰ Vgl. LEHNER (2014), S. 291.

⁴¹ Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2017), S. 78 f.

Dokumentation speziell abgewickelt. Das Know-how wird durch den CEO und dem Senior Transport Advisor zur Verfügung gestellt.

Alle Dienstleistungen, welche das Unternehmen anbietet, werden in den jeweiligen Ländern durch die dortigen Manual Worker durchgeführt. Die Team Leader koordinieren die Tätigkeiten. Area Manager, Senior Transport Advisor sowie Transport Advisor nehmen standortübergreifend die Kontroll- und Verantwortungsposition ein.

	XY GmbH	A	B	C	D	E	F
Forschung- und Entwicklung	Material						
Supply Chain	Lager AT	Lager EU- Land A	Lager EU- Land B	Lager EU- Land C	Lager EU- Land D	Lager EU- Land E	Lager EU- Land F
Marketing, Produktmanagement	Vertrieb, Marketing, Produktmanagement						
Dienstleistungen		A B C	A B C	A B C	A B C	A B C	A B C

Tabelle 1: Darstellung des Wertschöpfungsprozesses der XY GmbH,
Quelle: eigene Darstellung.

Im Zuge der Funktions- und Risikoanalyse wurde ein Musterfragenkatalog in Anlehnung an Macho/Steiner/Spensberger erstellt.⁴² Aufgrund der Analyse konnten folgende Funktionen und Risiken des Konzerns aufgezeigt werden.

⁴² S. Anhang S. 81 f.

3.2.3.2 Analyse der übernommenen Funktionen innerhalb der Unternehmensgruppe

Business Development: Die XY GmbH in Österreich ist die Entscheidungsträgerin für alle globalen unternehmerischen Aktionen und Aktivitäten zur Förderung, einschließlich Marktforschung und Werbung. Das Managementteam der XY GmbH gibt allen Tochtergesellschaften die operative Richtung vor, wenn es um Entscheidungen auf höchster Ebene geht. Für das Erreichen von Zielen ist jedoch jede Tochtergesellschaft selbst verantwortlich.

Einkauf: Die Einkaufsfunktion wird ausschließlich durch die Servicegesellschaft in Österreich begleitet. Diese übt, plant und verhandelt Einkäufe. Die Bestellung erfolgt im Namen und auf Rechnung der jeweiligen verbundenen Unternehmen. Zentral eingekauft durch die Mutter werden die Arbeitskleidung, Versicherungen, alle Reisekosten wie insbesondere Flüge, Mietfahrzeuge, MitarbeiterInnen für Verladungen und Werkzeuge. Darüber hinaus ist die XY GmbH für die Aushandlung und Festlegung von Preisen, Bedingungen und Konditionen mit Drittlieferanten oder Frachtunternehmen verantwortlich.

Lagerhaltung: Die Kontrollen beim Eintreffen im Lager, die Feststellung von Qualitätsmängeln sowie die Bestandsprüfung im Rahmen einer fristgerechten körperlichen Bestandsaufnahme in Form von Zählen, Wiegen und Messen werden von der XY GmbH ausgeführt. Da es kein Zentrallager gibt, erfolgt die anschließende Lieferung bei Bedarf an die jeweiligen Tochtergesellschaften.

Marketing und Service: Diese Bereiche und die Werbung werden durch die XY GmbH in Österreich durch den CEO und CFO ausgeführt. Der CEO bestimmt das Marketing-Budget und die Servicegesellschaft kümmert sich um das Marketing. Weiters ist die XY GmbH für die Durchführung der Marketingstrategie verantwortlich und trägt die alleinige Verantwortung für die Überwachung der vorherrschenden Wettbewerbsbedingungen und Kundenbedürfnisse.

Produktion: Die teilweise Herstellung der Befestigungsmaterialien erfolgt in Österreich. Der Produktions- und Fertigungsprozess richtet sich speziell an das benötigte Material für den Kundenauftrag.

Qualitätskontrolle: Für Fertigwaren und Rohstoffe, die von Dritten bezogen werden, führen die Transport Advisor eine Qualitätssicherung durch. Im Zuge dessen werden die Produkte geprüft, um sicherzustellen, dass sie den ISO-Zertifizierungen entsprechen. Jede verrichtete Dienstleistung der XY GmbH hat spezifische Eigenschaften, die getestet und bewertet werden müssen, um zu

gewährleisten, dass die Kundenspezifikation eingehalten wird. Die Transport Advisor sind für die Einhaltung dieser Qualitätsstandards intern sowie der CEO nach außen verantwortlich.

Vertrieb: Die XY GmbH ist für die Preisentscheidungen, Etablierung eines bekannten und wiedererkennbaren Images, die Auswahl von Zielmärkten und Kunden sowie die Art der Kommunikation mit eben diesen zuständig. Der internationale sowie nationale Vertrieb erfolgt in Österreich einschließlich der damit verbundenen Auftragsbearbeitung. Außerdem wird der Kundendienst ebenso von der österreichischen Gesellschaft übernommen.

Verwaltung: Neben der Ausführung der Finanz- und Buchhaltungsfunktion, zu der die Erstellung von Rechnungen, die Verwaltung der offenen Posten und die Durchführung von Zahlungs- oder Mahnläufen gehört, übernimmt die XY GmbH die Verwaltungs- und Koordinationsfunktionen sowie den Controlling- und Human Resource Management Bereich.

3.2.3.3 Analyse der übernommenen Risiken innerhalb der Unternehmensgruppe

Auslastungsrisiko: Durch einen länderübergreifenden Einsatz von Manual Workers kann dieses Risiko, für das die XY GmbH verantwortlich ist, ein wenig eingeschränkt werden.

Dienstleistungshaftung: Der Klient trägt das gesamte Dienstleistungshaftungsrisiko. Jedoch gibt es Haftpflichtversicherungen für Schäden aus der Tätigkeit sowie Zusatzversicherungen für Unfälle, die MitarbeiterInnen während der Arbeit zustoßen könnten. Somit kann dieser Risikoteil teilweise ausgelagert werden. Die EU-Töchter haften der XY GmbH als beauftragte Subunternehmer für ihre Leistung für die gesetzeskonforme Abwicklung im jeweiligen Land.

Entwicklungsrisiko: Da der Klient die Forschungs- und Entwicklungsfunktion übernimmt, ist ausschließlich er für das Entwicklungsrisiko innerhalb der Gruppe verantwortlich.

Gewährleistungsrisiko: Die XY GmbH trägt das volle Gewährleistungsrisiko für sämtliche Aufträge. Grund dafür ist, dass die österreichische Gesellschaft ausschließlich dem Kunden gegenübertritt.

Kreditrisiko: Die Finanzierung der Gruppe erfolgt ausnahmslos über Außenfinanzierungen. Das Kreditrisiko sowie das Inkassorisiko wird von dem Klienten getragen, da dieser direkt mit den Kunden in Kontakt tritt. Es bestehen keine Sicherheiten in Form von Bürgschaften.

Lagerhaltungsrisiko: Es besteht kein Lagerhaltungsrisiko für die Gruppe.

Marktrisiko: Die XY GmbH trägt Risiken im Zusammenhang mit Kostenschwankungen für die verwendeten Rohstoffe und Ausrüstungen. Ebenso nimmt der Betrieb die Risiken bei der Produktentwicklung der Marktnachfrage nach anpassungsfähigen Produkten auf sich. Die XY GmbH trägt auch Marktrisiken aufgrund von Nachfrageschwankungen bei Transportleistungen.

Risiko fehlgeschlagener Geschäftsstrategien: Der Klient trägt das Risiko, dass unternommene Marketingkonzepte, Preisstrategien, Geschäftspläne oder Werbestrategien scheitern und nicht zum finanziellen Erfolg führen könnten.

Wechselkursrisiko: Die ausländische Tochtergesellschaft führt im Auftrag der XY GmbH die Dienstleistung für den Kunden durch, somit treffen sie keine Wechselkursrisiken. Das Fremdwährungsrisiko liegt bei der Firma sowie den EU-Töchtern. Bis auf das deutsche Tochterunternehmen werden Fremdwährungen verwendet. Alle Aufträge werden zudem in Euro fakturiert. Es besteht keine Risikoabsicherung in Form eines Hedgings.

Übernommene Funktionen	Gewichtung möglicher Punkte	Mutterunternehmen	ausländisches Tochterunternehmen
Akquisition	XXX	XXX	-
Auftragsausführung	XXX	X	XX
Auftragsbearbeitung	XXX	XXX	-
Business Development	XXX	XXX	-
Einkauf	XXX	XXX	-
Human Ressource	XXX	X	XX
Inkasso	XXX	XXX	-
Kundendienst	XXX	XXX	-
Lagerhaltung	XXX	XXX	-
Marketing	XXX	XXX	-
Marketingstrategie	XXX	XXX	-
Marketingumsetzung	XXX	XXX	-
Marktforschung	XXX	XXX	-
Preispolitik	XXX	XXX	-
Produktion	XXX	XXX	-
Qualität	XXX	XX	XX
Verwaltung	XXX	XXX	-
Warenverteilung	XXX	XXX	-
Gewichtungsergebnis (= Σ der X)	54	48	6

XXX = volle Funktionsausübung
 XX = starke Funktionsausübung

X = schwache Funktionsausübung
 - = keine Funktionsausübung

Übernommene Risiken	Gewichtung möglicher Punkte	Mutterunternehmen	ausländisches Tochterunternehmen
Auslastungsrisiko	XXX	XXX	-
Dienstleistungshaftung	XXXX	XX	XX
Entwicklungsrisiko	XXX	XXX	-
Gewährleistungsrisiko	XXX	XXX	-
Kreditrisiko	XXX	XXX	-
Marktrisiko	XXX	XXX	-
Preisrisiko	XXX	XXX	-
Risiko fehlgeschlagener Geschäftsstrategien	XXX	XXX	-
Wechselkursrisiko	XXXX	XX	XX
Gewichtungsergebnis (= Σ der X)	29	25	4

XXX = volle Risikoübernahme
 XX = starke Risikoübernahme

- = keine Risikoübernahme

Tabelle 2: Darstellung der Funktions- und Risikoanalyse,
 Quelle: in Anlehnung an MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2017), S. 90 ff.

Als Schlussfolgerung der oben genannten detaillierten Funktionen und Risiken sowie Vermögenswerte kann festgestellt werden, dass die ausländische Tochtergesellschaft in Bezug auf die Transaktion als Unternehmen mit geringem Wagnis eingestuft werden kann. Da jedes Tochterunternehmen die gleichen Funktionen sowie Risiken in Verbindung mit dem Mutterunternehmen übernimmt, wird ein ausländisches Tochterunternehmen angeführt. Somit ist diese Tochterfirma in der Lage, Routinefunktionen zu adaptieren und geringe Wagnisse zu tragen. Es handelt sich hierbei um die tested party. Die XY GmbH ist somit Strategieführerin.

3.2.4 Analyse der angebotenen Dienstleistungen der XY GmbH

Auch in der Produktanalyse ist es notwendig, eine Vergleichbarkeit zu erzielen. Eigenschaften von Produkten und Dienstleistungen spielen eine zentrale Rolle für die Kalkulation eines Preises. Die Einbeziehung der Produktanalyse in die Vergleichbarkeitsanalyse hängt stark davon ab, welche Verrechnungsmethode angewendet wird. So ist es bei der Preisvergleichsmethode voraussetzend, dass die Eigenschaften des Produkts und der Dienstleistung eine Übereinstimmung haben. Jede Verrechnungsmethode sollte jedoch die Vergleichbarkeit der Produkteigenschaften beachten.⁴³

Die zentralen Dienstleistungen der XY GmbH umfassen folgende drei Sparten: die Zulassung von Schienenfahrzeugen für Süd- und Osteuropa, die Ladungssicherung der Fahrzeuge sowie die Ausstellung von Sicherheitsbescheinigungen. Diese werden in weiterer Folge detaillierter beschrieben.

Ladungssicherung von kostenintensiven, nicht am freien Markt erwerbbaaren Fahrzeugen

Bei dieser bietet die XY GmbH ihren Kunden ein maßgeschneidertes Service an. Das Unternehmen stellt europaweites Experten Know-how zur Verfügung und unterstützt ihre internationalen AbnehmerInnen bei der Logistik auf Schienen. Die Ladungssicherung wird unter Einhaltung von Verladerrichtlinien durchgeführt. Das Unternehmen überführt die entsprechenden Fahrzeuge in Seehäfen, Bahnhöfen oder auch beim Kunden vor Ort. Vor der Verladung erfolgt die Planung der dazu benötigten Waggons und Ladungssicherungsmittel. Im Zuge der Durchführung kontrolliert das Unternehmen, ob die jeweiligen Waggontypen zur Verfügung stehen. In weiterer Folge wird die Ladungssicherung mit dem entsprechenden Mittel durchgeführt. Ist das Fahrzeug am Bestimmungsort angelangt, entfernt das Unternehmen das Ladungssicherungsmittel. Das Material wird

⁴³ Vgl. DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), S. 79 f.

je nach Zustand entsorgt, aufgearbeitet oder für den nächsten Einsatz in einer Lagerhalle aufbewahrt.

Zulassung von Schienenfahrzeugen

Die XY GmbH verkauft auch zertifizierte Services in diesem Bereich. Diese Dienstleistung inkludiert die Vertretung des jeweiligen Antragsstellers bei nationalen oder europäischen Ämtern, die Durchführung der Prozesse gemäß deren Richtlinien sowie Verordnungen. In weiterer Folge koordiniert das Unternehmen Ortstermine für die physische Abnahme von Triebfahrzeugen mit Behörden, Werkstätten und Infrastrukturunternehmen. Eine zusätzliche Dienstleistung in dieser Sparte ist die Planung und Durchführung von Testfahrten und Zulassungsfahrten mit diesen Fahrzeugen.

Ausstellung von Sicherheitsbescheinigungen

Das Unternehmen bietet dem Kunden dadurch Unterstützung bei der Beratung der Antragstellung, der Beschaffung und Aufbereitung von Dokumenten, Nachweisen, Zertifikaten, Zeugnissen sowie weiteren Unterlagen, welche für den Auftrag erforderlich sind. Außerdem stellt die XY GmbH ihre Kontakte zu den nationalen Behörden her und vereinbart Termine mit den entsprechenden Ämtern.

Bezogen auf die Umsätze des Unternehmens gliedern sich diese zu 95 % auf die Ladungssicherung und jeweils zu 2,5 % auf die Zulassung von Schienenfahrzeugen und die Ausstellung von Sicherheitsbescheinigungen.

3.2.5 Analyse von vertraglichen Vereinbarungen

Vereinbarungen, welche in Verträgen über konzerninterne Leistungen festgelegt werden, müssen mit jenen Konditionen, welche gegenüber einem Dritten beschlossen worden wären, im Einklang stehen. Allein schon die Begutachtung der vertraglichen Grundlagen einer Geschäftsbeziehung kann die Verteilung der Risiken abschätzen. Nicht nur ein schriftlich rechtlich bindendes Dokument, sondern ebenso andere formell niedergeschriebene sowie mündliche Vereinbarungen können für die Vertragsanalyse herangezogen werden.⁴⁴

Im Falle des Nichtvorhandenseins einer verschriftlichten Vereinbarung ist es möglich, dass Unternehmen nachweisen, dass auch fremde Dritte eine solche Geschäftsbeziehung ohne schriftliche

⁴⁴ Vgl. SCHEFFLER (2011), S. 456.

Vereinbarung oder Vertrag abgeschlossen hätten. Somit können auch diese Vereinbarungen ebenfalls zur Analyse identifiziert werden.⁴⁵

Preisbildung

Die Dienstleistung wird nach individuellen Vereinbarungen mit dem Auftraggeber ermittelt.

APA

Derzeit bestehen keine Advance Pricing Agreements oder Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung. Jedoch überlegt die XY GmbH, für den in der Arbeit festgelegten Verrechnungspreis eine Vorabverständigung in Form eines Roll-Backs einzuleiten. Diese Thematik wird im nachfolgenden vierten Kapitel behandelt.

3.2.6 Analyse der strategischen Ausrichtung

Auch die Vergleichbarkeit der Geschäftsstrategie ist eine Voraussetzung für das Vorliegen vergleichbarer Geschäfte. Vor allem die Erschließung von neuen Märkten, die Erweiterung von bereits bestehenden und die Markterhaltung sind Bedingungen, welche in dieser Analyse betrachtet werden.⁴⁶

Strategie der XY GmbH

Das Unternehmen sieht sich als zuverlässiger und fachkundiger Experte im Eisenbahnbusiness. Mithilfe von Expertenwissen im Bereich Schienenfahrzeugzulassung und Ladungssicherungstechnik sowie perfekt geschulten MitarbeiterInnen, welche langjährige Erfahrung in der Ladungssicherung haben, bietet der Betrieb dem Kunden ein exzellentes Service an. Darüber hinaus kann die XY GmbH durch hervorragende Kontakte zu den verantwortlichen Behörden und Institutionen in den Ländern professionelle Dienstleistungen anbieten. Durch die strategische Verteilung der Tochtergesellschaften in Süd- und Osteuropa kann das Unternehmen sämtliche Verladungstechniken innerhalb Europas durchführen. Durch die Mitgliedschaft des Internationalen Eisenbahnverbands (UIC) sowie bei der Mitwirkung in die einschlägige Erstellung der Ladungssicherungsrichtlinie kann die Firma ihren internationalen Bekanntheitsgrad und ihr Wissen einbringen. Das Unternehmen pflegt ein großartiges Netzwerk zu nationalen Institutionen und beherrscht sämtliche globalen Richtlinien, Verordnungen und Regelwerke, welche im Bereich Schienenfahrzeugzulassung essenziell sind. Bei der Verladung von kostenintensiven, nicht am freien Markt erwerbba-

⁴⁵ Vgl. KOLLER/SCHOLZ (2013), S. 333.

⁴⁶ Vgl. DAWID (2016), S. 112 f.

Fahrzeugen steht der Betrieb für hervorragend ausgebildetes Personal, welches eine langjährige Erfahrung in der Ladungssicherungstechnik mitbringt.

Maßgeblicher Faktor sind somit der Kundenstock der Unternehmensgruppe und das einzigartige Verladungs-Know-how. Die unten stehende Tabelle enthält eine Beschreibung der wesentlichen Wirtschaftsgüter des Konzerns, die für Verrechnungspreiszwecke von Bedeutung sind. Außerdem beinhaltet sie die Angabe, zu welchem Unternehmen sie rechtlich gesehen gehören.

Nr.	Beschreibung immaterieller Wirtschaftsgüter	Wirtschaftliche Eigentümer
1	Kundenstock	XY GmbH
2	Verladungs-Know-how	XY GmbH

Tabelle 3: Darstellung bedeutsamer immaterieller Wirtschaftsgüter der XY GmbH,
Quelle: eigene Darstellung.

3.3 Überprüfung von internen Vergleichstransaktionen

Nach der Vergleichbarkeitsanalyse erfolgt im vierten Schritt die Überprüfung existierender interner Vergleichswerte. Diese haben möglicherweise eine direktere und engere Beziehung zum geprüften Geschäftsfall als externe Werte. Im Gegensatz zu externen Vergleichstransaktionen haben interne den Vorteil, dass sie kostengünstiger und vollständiger sind. Jedoch sind diese Werte nicht immer verlässlicher. Besteht eine interne Vergleichstransaktion, ist diese ebenfalls mit den fünf Vergleichbarkeitsfaktoren zu überprüfen.⁴⁷

Da die XY GmbH eine einzigartige Dienstleistung im europäischen Raum anbietet, ist das Heranziehen von internen Vergleichsfaktoren zu empfehlen. Somit kann zwischen internen Transaktionen mit verbundenen Unternehmen und jene mit unabhängigen Dritten differenziert werden. Für den Betrachtungszeitraum 2018-2019 wurden folgende Aufträge durchgeführt:

⁴⁷ Vgl. BERNEGGER/ROSAR/ROSENBERGER (2012), S. 309 f.

Auflistung der Erlöse und Kosten verbundener Unternehmen an Muttergesellschaft und fremden Dritten aus der konsolidierten Bilanz

GJ	Bezeichnung	Verbundene Unternehmen an Muttergesellschaft	Fremde Dritte (entnommen aus konsolidierter Bilanz)
2019	Erlöse	€ 5.600.000,00	€ 8.400.000,00
	Kosten	€ 412.000,00	€ 988.000,00
	Spanne	92,64 %	88,24 %
2018	Erlöse	€ 5.040.000,00	€ 7.560.000,00
	Kosten	€ 350.000,00	€ 839.000,00
	Spanne	93,06 %	88,90 %
Gesamt	Erlöse	€ 10.640.000,00	€ 15.960.000,00
	Kosten	€ 762.000,00	€ 1.827.000,00
	Spanne	92,84 %	88,55 %

Tabelle 4: Darstellung der Erlöse und Kosten von verbundenen Unternehmen und fremden Dritten,
Quelle: eigene Darstellung.

Die oben angeführte Tabelle zeigt die Auflistung der Erlöse und Kosten aus den Geschäftsjahren (GJ) 2019 und 2018. Da im Jahre 2017 nicht alle Töchter für den Verrechnungspreissachverhalt existierten, wird dieses GJ außer Acht gelassen. Die entnommenen Daten aus BMD ergeben eine durchschnittliche Spanne von 92,84 % innerhalb der verbundenen Unternehmen, welche an die Mutter fakturieren und einen Wert von 88,55 %, welcher fremden Dritten in Rechnung gestellt wird.

3.4 Untersuchung möglicher externer Vergleichsfaktoren

Potenzielle externe Vergleichswerte können mithilfe von verschiedenen Informationsquellen identifiziert werden. Dieses Unterkapitel beschäftigt sich mit der Nutzung von Datenbankstudien, ausländischen Vergleichswerten sowie nicht offengelegten Informationen gegenüber der Steuerpflichtigen.

Einsatz von Datenbankstudien

Ziel von Datenbanken ist es, eine vielfältige Anzahl von potenziellen Vergleichsbetrieben herauszufiltern. Jene sind mit dem vergleichenden Unternehmen und dessen konzerninterner Transaktion betreffend Risiko und Funktion vergleichbar. Durch die Ermittlung von Bandbreiten soll die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise begründet werden.⁴⁸

Es existiert eine Vielzahl von Datenbank Anbietern, die sich mit Verrechnungspreisen beschäftigen. Unter anderem gibt es die Anbieter: Royalty Rates Database, Bloomberg und Loan Connector, welche sich auf den Transaktionsschwerpunkt von immateriellen Wirtschaftsgütern und Darlehen spezialisiert haben. Der größte Datenbankanbieter im europäischen Raum ist die Amadeus-Datenbank, welche bei konzerninternen Waren- sowie Dienstleistungstransaktionen eingesetzt wird. Die Auswahl einer Datenbank hängt von der zu untersuchenden Transaktion ab. Tools oder Datenbanken werden nicht nur von Steuerpflichtigen und ihren BeraterInnen, sondern auch von zahlreichen Finanzverwaltungen weltweit genutzt. Häufig angewendet wird die Datenbankanalyse bei der Ermittlung von am Markt beobachtbaren Transaktionen sowie im Bereich der transaktionsbezogenen Gewinnmethoden.⁴⁹

Die Vorgehensweise bei einer Datenbankstudie gliedert sich in folgende Schritte:⁵⁰

- Auswahl der Datenbank,
- Quantitatives Datenbankscreening,
- Qualitatives Datenbankscreening,
- Beurteilung der Bandbreite,
- Dokumentation der einzelnen Schritte.

Als erste Aktion werden geeignete Vergleichsunternehmen innerhalb der Datenbank durch quantitative und qualitative Screenings identifiziert. Beim quantitativen Screening werden diese Unternehmen anhand verschiedener Suchkriterien wie z. B. geografische Lage, Branchencodes, Unabhängigkeitskriterien etc. festgestellt. Anschließend werden die Vergleichsunternehmen im Rahmen des qualitativen Screenings analysiert und überprüft. Dabei werden qualitative Informationen zu den Unternehmen gesucht und die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren berücksichtigt.⁵¹ Aus den beiden Screenings resultiert ein Set an Vergleichsunternehmen, deren Finanzdaten anhand von Finanzindikatoren analysiert werden. Um eine verlässliche Vergleichbarkeitsanalyse zu

⁴⁸ Vgl. SCHMIT/REITER (2017), S. 212 f.

⁴⁹ Vgl. TAFERNER/TRAINDL (2017), S. 256.

⁵⁰ Vgl. ZÖCH (2020), S. 248.

⁵¹ Vgl. BERNEGGER/ROSAR/ROSENBERGER (2012), S. 20 ff.

gewährleisten, ist es ratsam, Mehrjahresdaten zu verwenden. Das Ergebnis der Analyse stellt eine Bandbreite von fremdüblichen Werten dar. Befindet sich z. B. die EBIT-Marge der tested party in diesem Bereich, bedeutet das, dass die angesetzten konzerninternen Verrechnungspreise fremdverhaltenskonform festgelegt wurden.⁵²

Bei den Datenbankstudien sind gemäß VPR ebenso die Dokumentationserfordernisse zu beachten. Informationen bzgl. des Suchprozesses sind offenzulegen, sodass diese im Rahmen der technischen Möglichkeit nachprüfbar sind.⁵³

Bei einer Außenprüfung werden Datenbankstudien üblicherweise kritisch analysiert. Im Zuge dessen werden die Vergleichsunternehmen detailliert untersucht und fallweise nicht angenommen. Dadurch scheiden diese beim Datenset der Datenbankanalyse aus. Werden innerhalb der Außenprüfung Vergleichsunternehmen nicht akzeptiert, kommt es dazu, dass der Verrechnungspreis außerhalb der Bandbreite liegt und in weiterer Folge die Finanzverwaltung dazu berechtigt ist, eine Korrektur auf den Medianwert der neuen Bandbreite zu veranlassen. Aus diesem Grund ist es essenziell, dass eine ausreichende Anzahl an Vergleichsunternehmen identifiziert wird und auch die fünf Vergleichbarkeitskriterien der OECD erfüllt werden.⁵⁴

Zudem stellt die Nachvollziehbarkeit und Verprobung der Datenbankanalyse die Behörden im Zuge einer Außenprüfung Jahre nach der Erstellung vor eine große Herausforderung. Aufgrund der COVID-19-Krise werden Unternehmen die Verrechnungspreispolitik überdenken und gegebenenfalls neu definieren, wodurch es zu Anpassungsrechnungen kommen könnte. Somit ist Sicht der kaufmännischen Sorgfaltspflicht, die bestmögliche Beweisvorsorge zu treffen, wodurch eine umfassende und zeitnahe Dokumentation zu erfolgen hat, um Anpassungen begründen zu können.⁵⁵

Sonstige externe Vergleichswerte

Im Zuge der Vergleichbarkeitsanalyse werden oft nur Transaktionen innerhalb eines Landes gewählt. Dies kann zu einem Datenmangel führen, wenn in einem Staat nicht genügend Transaktionsdaten für den Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen. Gemäß den OECD-RL ist somit eine Mischung von Daten aus verschiedenen Ländern nicht verboten. Hierbei ist nur zu beachten, dass die Datenmischung ebenso die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren der OECD erfüllen muss.⁵⁶

⁵² Vgl. HAHN/RASSLAGG (2019), S. 351.

⁵³ Vgl. TRAINDL u. a. (2020), S. 117 f.

⁵⁴ Vgl. WAHL/PREISSER (2008), S. 51.

⁵⁵ Vgl. POSAUTZ (2020), S. 163 ff.

⁵⁶ Vgl. OECD-VPR 2017 (2017), Onlinequelle [20.11.2020], S. 170 f.

Finanzverwaltungsbehörden können auch in nicht-offengelegte Transaktionsdaten von verschiedenen Unternehmen Einsicht nehmen. Gemäß der OECD-RL dürfen diese Daten nicht als Vergleichsdaten verwendet werden, wenn die Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit haben, diese zu begutachten und gegebenenfalls eine Vergleichbarkeitsanalyse durchzuführen oder sich zu verteidigen.⁵⁷

Analyse von externen Vergleichsfaktoren der XY GmbH

Diese können nicht ermittelt werden, da die durchgeführte Dienstleistung des Betriebs einzigartig ist. Die Durchführung einer Datenbankstudie wäre mit hohen Kosten verbunden und würde den zeitlichen Rahmen sprengen. Somit sind Vergleichbarkeitskriterien nicht vorhanden. Daher kann die Transaktion nicht mit anderen Dienstleistungen verglichen werden.

3.5 Auswahl der Verrechnungspreismethode für die XY GmbH

Bei der Prüfung, ob die Verrechnungspreise verbundener Unternehmen dem Fremdvergleichsprinzip entsprechen, ist grundsätzlich jene Methode vorzuziehen, die die größte Vergleichbarkeitssicherheit für die Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises bietet. Denn der Fremdvergleich besteht in einer Ableitung der Preise für konzerninterne Geschäfte aus den Beträgen vergleichbarer Fremdgeschäfte. Durch die gewählte Methode soll überprüft werden, ob die zwischen nahestehenden Unternehmen vereinbarten Tarife der Höhe nach auch zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären.⁵⁸

Die Wahl der sichersten Vergleichsmethode richtet sich nach der Verfügbarkeit von Informationen, die für den Fremdvergleich notwendig sind. Außerdem muss die gewählte Verrechnungspreismethode der Art der Transaktion als auch des Unternehmens Produkt und Marktcharakteristika Rechnung tragen. Bei der Wahl der sichersten Vergleichsmethode benötigen daher die folgenden fünf OECD-VPR aufgezählten Vergleichbarkeitsfaktoren einer Analyse.⁵⁹ Die sachgerechte Methoden-anwendung supponiert, dass diese ausreichend betrachtet worden sind und eine entsprechende Dokumentation darüber dargestellt wird. Eine ausreichende Vergleichbarkeit ist dann vorhanden, wenn die Unterschiede zwischen den zu vergleichenden Geschäften oder Unternehmen ohne erheblichen Einfluss auf Preise und Kosten oder Gewinnmargen gegeben sind.⁶⁰

⁵⁷ Vgl. DOLEZEL/SPORNBERGER (2018), S. 148 ff.

⁵⁸ Vgl. FUNK/ROSSMANITH (2017), S. 83.

⁵⁹ Vgl. EWERT/WAGENHOFER (2014), S. 580 ff.

⁶⁰ Vgl. ZIMMERMANN (2012), S. 15 f.

Bei gleicher Sicherheitswahrscheinlichkeit ist nach den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD sowie jenen von Österreich, den Standardmethoden der Vorrang zu geben. Sollten bei allen Methoden die Unterschiede bestehen bleiben, die die Vergleichbarkeit beeinflussen, müssen diese bei der angewandten Verfahrensweise durch entsprechende Auf- und Abschläge auf Preise sowie Kosten oder Gewinnmargen berücksichtigt werden können.⁶¹

Verrechnungspreismethoden

Im Folgenden werden die Standardmethoden und die Gewinnmethoden beschrieben sowie auf ihre Anwendbarkeit auf die Verrechnungspreissituation der XY GmbH hin untersucht.

Preisvergleichsmethode

Bei dieser werden zur Prüfung der Fremdüblichkeit von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen Preise als Vergleichskriterium verwendet. Dabei werden jene zwischen verknüpften Betrieben mit den Beträgen in Beziehung gesetzt, die von nicht zusammengehörenden Firmen unter vergleichbaren Umständen beschlossen worden wären.⁶²

Beim internen Preisvergleich werden Preise, die zwischen verbundenen Unternehmen in Rechnung gestellt werden, jenen gegenübergestellt, die der Partnerbetrieb vereinbart hat. Im Gegenzug werden beim externen Preisvergleich Beträge, die zwischen zusammengehörenden Betrieben verrechnet werden, mit solchen verglichen, wie sie am Markt zwischen Fremden beschlossen worden sind.⁶³

Obwohl die Preisvergleichsmethode gemäß den OECD-Richtlinien die direkteste und zuverlässigste Methode zur Prüfung der Fremdüblichkeit konzerninterner Transaktionen ist, wird diese in der Praxis nur selten angewandt. Grund dafür ist, dass die Voraussetzungen für den Preisvergleich in vielen Fällen nicht gewährleistet sind. Dieser setzt ein sehr hohes Maß an Produktvergleichbarkeit und Vergleichbarkeit unterschiedlicher preisrelevanter Faktoren wie z. B. Transaktionsvolumen voraus. Ein externer Preisvergleich ist nur bei standardisierten Massengütern existent, die an Warenbörsen oder anderen öffentlichen Märkten regelmäßig gehandelt werden. Ein solcher wird möglicherweise bei Darlehensbeziehungen in Betracht gezogen, da Informationen über marktübliche Zinssätze an den Finanzmärkten vorhanden sind. Ein interner Preisvergleich setzt voraus, dass zumindest eines der verbundenen Unternehmen neben Konzerntransaktionen auch eng

⁶¹ Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2017), S. 172.

⁶² Vgl. ORASCH (2019), S. 358.

⁶³ Vgl. HOLZINGER (2019), S. 248 ff.

vergleichbare Transaktionen mit unverbundenen Betrieben durchführt. Häufig werden Güter gleichermaßen über dritte Gesellschaften abgesetzt, es ist aber nicht möglich, ein hinreichendes Maß an Vergleichbarkeit, z. B. wegen unterschiedlicher geografischer Märkte zu gewährleisten.⁶⁴

Folgende Vergleichbarkeitskriterien sind insbesondere für die Möglichkeit der Anwendung der Preisvergleichsmethode zu beachten:⁶⁵

- Vergleichbarkeit von Produkten und Leistungen,
- Absatzvolumen,
- Marktgegebenheiten,
- Vertragsbedingungen,
- Geografische Tätigkeiten,
- Immaterielle Einflussfaktoren,
- Risiken.

Wiederverkaufspreismethode

Im Gegensatz zur Preisvergleichsmethode, bei der Verrechnungspreise direkt mit Fremdpreisen beurteilt werden, wird bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode die Bruttomarge aus dem Verkauf von Produkten, die von verbundenen Unternehmen bezogen wurden, mit Bruttomargen aus vergleichbaren Transaktionen mit oder zwischen unabhängigen Betrieben verglichen. Das bedeutet, dass der Wiederverkäufer durch den Verkaufserlös eine angemessene Brutto-Gewinnspanne erzielen sollte. Diese Methode empfiehlt sich besonders für Vertriebsgesellschaften und deren Aktivitäten.⁶⁶

Die Wiederverkaufsmethode stellt im Gegensatz zur Preisvergleichsmethode weniger hohe Anforderungen im Hinblick auf die Produktvergleichbarkeit dar. Der Vergleich von Bruttomargen priorisiert vielmehr die Vergleichbarkeit von Funktionen und Risiken. Problematisch ist die Anwendung der Wiederverkaufsmethode dann, wenn Unternehmen neben dem Vertrieb weitere Vorgänge durchführen, durch die ein wesentlicher Mehrwert generiert wird. Wenn also beispielsweise Teile des Produktionsprozesses von der Vertriebsgesellschaft übernommen werden, schränkt die

⁶⁴ Vgl. HOLZINGER (2019), S. 248 ff.

⁶⁵ Vgl. ROSENBERGER/LOIDL/MOSHAMMER (2012), S. 715.

⁶⁶ Vgl. DAWID (2016), S. 94.

Anwendbarkeit der Wiederverkaufspreismethode aufgrund der Unterschiede in den Kostenstrukturen im Vergleich mit unabhängigen Vertriebsgesellschaften beträchtlich ein.⁶⁷

Kostenaufschlagsmethode

Diese geht von den Kosten aus, die bei einem verbundenen Unternehmen bei konzerninternen Lieferungen und Leistungen entstehen. Die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise wird durch Vergleich des Gewinnaufschlags auf diese Ausgaben mit Gewinnaufschlägen aus vergleichbaren Transaktionen mit oder zwischen unverbundenen Betrieben untersucht. Ähnlich wie bei der Wiederverkaufsmethode hat diese Methode weniger hohe Anforderungen an die Produktvergleichbarkeit als die Preisvergleichsmethode. Wie bei der Kostenaufschlagsmethode steht die Vergleichbarkeit von Funktionen und Risiken im Vordergrund.⁶⁸

Besonders eignet sich diese Methode im Allgemeinen, wenn Lieferungen von Halbfertigerzeugnissen an verbundene Unternehmen erfolgen oder wenn konzerninterne Dienstleistungen erbracht werden. Bezogen auf die Leistungen wird die Kostenaufschlagsmethode häufig für die Verrechnungspreisfindung bei Routinefunktion oder bei Funktionen, die mit einem geringen Risiko versehen sind, angewendet. Die Voraussetzung dafür ist, dass keine marktüblichen Preise identifiziert werden können.⁶⁹

Im Zuge der Kostenaufschlagsmethode ist es wichtig, dass die Höhe des Kostenaufschlags auf der Grundlage einer vergleichbaren Kostenbasis bestimmt wird. Komplex kann es hierbei mitunter sein, effizienzbedingte Kostenunterschiede zu identifizieren. In der Regel wird diese Methode auf Vollkostenbasis angewendet.⁷⁰

Um bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode einen inneren Bruttoaufschlag kalkulieren zu können, wird vorausgesetzt, dass bestimmte Transaktionen wie etwa die Erbringung von Dienstleistungen nicht nur konzernintern stattfinden, sondern auch an fremde Dritte erfolgen. Die Ermittlung des äußeren Bruttoaufschlags im Zuge dieser Methode gestaltet sich in der Praxis regelmäßig schwierig bis unmöglich, da verlässliches Datenmaterial, aus dem Kosten und Bruttomargen abgeleitet werden können, nicht öffentlich verfügbar ist. Grundsätzlich wäre ein Zugang zu den Kostenrechnungssystemen fremder Unternehmer notwendig, um ausreichende Information für die Vergleichbarkeitsanalyse zu erhalten, was aber nicht der Fall ist.⁷¹

⁶⁷ Vgl. REK/BRÜCK/LABERMEIER/PACHE (2008), S. 60 f.

⁶⁸ Vgl. KUSSMAUL/RUINER (2010), S. 605.

⁶⁹ Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2017), S. 297.

⁷⁰ Vgl. HOLZINGER (2019), S. 248 ff.

⁷¹ Vgl. DAWID (2016), S. 184.

Gewinnteilungsmethode

Die Profit Split Methode, wie sie ebenso genannt wird, wird dann angewandt, wenn beide an der Transaktion beteiligten Unternehmen über wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter verfügen, die den Gesamtgewinn aus der Transaktion stark beeinflussen, und beide Parteien erhebliche wirtschaftliche Risiken tragen. Unter diesen Bedingungen ist die Ermittlung fremdüblicher Preise oder Gewinnmargen aufgrund der Einzigartigkeit der eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter nicht möglich. In diesem Fall wird auf der Basis einer Analyse des jeweiligen Wertschöpfungsbeitrags der involvierten Parteien der Gesamtgewinn verteilt. Die Zuverlässigkeit der Ergebnisse kann gegebenenfalls dadurch gesteigert werden, dass vom gesamten Profit zunächst fremdübliche Gewinne für Routinefunktionen abgezogen werden und lediglich der Residualgewinn aufgeteilt wird.⁷²

Für die Ermittlung der Erträge für Routinefunktionen können unterschiedliche Aufteilungsschlüssel herangezogen werden. Folgende können gemäß OECD-VPR angewandt werden:⁷³

- Vermögensbasierte Aufteilungsschlüssel: eingesetztes Kapital, Anlagevermögen, operatives Vermögen, immaterielle Werte etc.,
- Kostenbasierte Aufteilungsschlüssel: wesentliche Kosten und/oder Investitionen in wesentlichen Tätigkeiten, wie z. B. Forschung und Entwicklung, Marketing etc.,
- Personenbezogene Aufteilungsschlüssel: Vergütung oder Anzahl von wesentlichem Schlüsselpersonal,
- Umsatz- und mengenbasierte Aufteilungsschlüssel: Umsatz, Umsatzvolumen,
- Sonstige Aufteilungsschlüssel: gewichtete Wertschöpfungskette, externe Vergleichsstudien oder Hedgefonds-Strategien.

⁷² Vgl. STEGER (2019), S. 299 f.

⁷³ Vgl. OECD-VPR 2017 (2017), Onlinequelle [28.12.2020], S. 145 f.

Geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode

Im Rahmen dieser transaktionsbezogenen Methode werden für einzelne Transaktionen oder für Gruppen von wirtschaftlich vergleichbaren Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen die Transaktionen verglichen. Verschiedene Gewinnkennzahlen können in Abhängigkeit der jeweiligen Umstände für den Margenvergleich verwendet werden. Wichtig zu erwähnen ist, dass als Nettogewinn das Betriebsergebnis herangezogen wird, da für Verrechnungspreiszwecke die Finanzierungsstruktur der untersuchten Unternehmen außer Betracht bleiben soll.⁷⁴

Dieses Ergebnis kann zu verschiedenen anderen Größen aus GuV und Bilanz in Bezug gesetzt werden. Die Umsatzrendite (Betriebsergebnis/Umsatzerlöse) wird häufig bei Vertriebsgesellschaften angewendet, während die Rendite auf das betriebsnotwendige Vermögen ($\text{RoA} = \text{Betriebsergebnis} / \text{Operating Assets}$) eher bei kapitalintensiven Produktionsbetrieben Anwendung findet.⁷⁵

Bezug nehmend auf die Verrechnungspreisfindung bei konzerninternen Dienstleistungen, für welche kein Marktpreis erlangt werden kann, ist eine starke Ähnlichkeit zwischen der Kostenaufschlagsmethode und der geschäftsfallbezogenen Nettomargenmethode vorhanden. Der Unterschied resultiert allerdings darin, dass diese im Gegensatz zu grundsätzlichen Kostenaufschlagsmethoden nicht auf Bruttowerten, sondern auf Nettowerten basiert.⁷⁶

3.5.1 Anwendung der Cost Plus Methode bei der XY GmbH

Wie im Kapitel zuvor erwähnt, verrechnet die ausländische Tochtergesellschaft ihre Leistungen über eine Dienstleistungsvereinbarung mit dem Klienten. Im Zusammenhang mit der erläuterten Dienstleistung wird derzeit die Cost Plus Methode angewendet.

Die Wiederverkaufsmethode kann sofort ausgeschlossen werden, da diese vornehmlich bei konzernabhängigen Vertriebsgesellschaften zur Anwendung kommt und keine praktikable Lösung bietet. Außerdem kann die Preisvergleichsmethode ebenso verworfen werden, da es weder entsprechende Vergleichsunternehmen noch Dienstleistungen und Sicherungswerkzeuge am freien Markt gibt. Die Unternehmensgruppe bietet eine Dienstleistung an, welche nicht mit den Angeboten von Wettbewerbern direkt verglichen werden kann.

⁷⁴ Vgl. BRÜLISAUER/HUBER (2020), S. 169 ff.

⁷⁵ Vgl. GOTTHOLMSEDER/SCHRÖGER (2017), S. 42.

⁷⁶ Vgl. SCHMIDJELL-DOMMES (2017), S. 81.

Die Kostenaufschlagsmethode eignet sich im Gegensatz zu anderen Verrechnungspreismethoden für die Verrechnung von Dienstleistungen bei Routinefunktionen und mit geringem Risiko versehenen Funktionen, insofern keine marktüblichen Preise identifiziert werden.

Auch bei der Wahl eines angemessenen Gewinnaufschlags sind bestimmte Rahmenbedingungen zu berücksichtigen. Einerseits sehen die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien eine Bandbreite von 5 % bis 15 % vor, wobei der gewählte Zuschlagssatz jedenfalls fremdüblich zu erfolgen hat.⁷⁷ Das Erbringen von Routinefunktionen und das Vorliegen geringer Risiken legen einen niedrigen Ansatz des Gewinnaufschlags nahe. Andererseits sieht das EU-Verrechnungspreisforum einen Gewinnaufschlag zwischen 3 % und 10 % vor.⁷⁸ Der laut Verrechnungspreisforum am häufigsten gewählte Aufschlag beträgt 5 %. Im Rahmen des Aktionsplans 10 des Base Erosion and Profit Shifting wird eine Bandbreite zwischen 2 % und 5 % bei Anwendung der Cost Plus Methode festgelegt, wobei der Gewinnaufschlag die erbrachten Leistungen sowie die ausgeübten Risiken decken soll.⁷⁹

Für die Aufwendungen, welche die Unternehmensgruppe an alle anderen Gesellschaften betreibt, kann grundsätzlich die Kostenaufschlagsmethode angewandt werden. Die Konzerngruppe hat als Kostenaufschlag 25 % gewählt. Da die ausländische Tochtergesellschaft nur ein geringes wirtschaftliches Risiko trägt und lediglich vorgegebene Standardaufgaben zu erfüllen hat, liegt der gewählte Kostenaufschlag nicht in den oben angeführten Bandbreiten und stellt sich darum nicht als fremdüblich dar. Zusätzlich kann ein angemessener Gewinnaufschlag des ausländischen Tochterbetriebs von 25 % nicht anhand von Drittvergleichen durch Benchmarking festgestellt werden. Die durch die Betriebsführung entstehenden Ausgaben werden zu 100 % an die XY GmbH weiterbelastet, wobei dies mit einem Aufschlag von 25 % geschieht.

Weiters erbringt das Mutterunternehmen für die Tochtergesellschaften Supportdienstleistungen (Marketing, Rechnungswesen, Controlling). Wobei die derzeitigen Weiterverrechnungen der tatsächlich entstandenen Ausgaben zu 100 % und einem Gewinnaufschlag in Höhe von 25 % im Jahre 2019 erfolgten. Da diese Unkosten jedoch als Standard zu sehen sind, sollten diese angefallenen Kosten zu 100 % ohne einen Gewinnzuschlag im Konzern weiterverrechnet werden. Dies könnte in der Unternehmensgruppe zu einer Vervielfachung der Gewinnaufschläge führen. Nach

⁷⁷ Vgl. VPR 2010 (2010), Onlinequelle (01.12.2020), Rz. 77.

⁷⁸ Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2014), S. 6.

⁷⁹ Vgl. PFLEGER/RENNER/STEINER (2019), S. 301.

Berücksichtigung der nicht Einbeziehung der Standardkosten in die Ermittlung der Cost Plus Methode, ergeben sich aus der darauffolgenden Tabelle folgende Daten:

GJ 2019	Cost Plus	
Personalkosten	€	2.466.640,00
Abschreibung auf das AV	€	209.872,00
Sonstige betriebliche Aufwendungen	€	2.076.531,00
Gesamt	€	4.753.043,00
Cost Plus Aufschlag in Höhe von 25 %	€	1.188.261,00
Gesamte Kosten	€	5.941.304,00

Tabelle 5: Cost Plus Berechnung der XY GmbH,
Quelle: eigene Darstellung.

Die oben angeführte Tabelle zeigt die Kostenauswirkung vor und nach der Verrechnung der Cost Plus Methode.

3.5.2 Prüfung der Eignung der Profit Split Methode

In einem weiteren Schritt wird die Anwendung dieser überprüft, da es sich bei der angebotenen Dienstleistung um eine einzigartige handelt, für welche keine Fremdvergleichsdaten zu ermitteln sind. Alle involvierten Gesellschaften bringen sich durch exklusive immaterielle Wirtschaftsgüter in die Wertschöpfung ein und tragen somit zum Erfolg des Unternehmens bei. Dadurch haben alle beteiligten Betriebe einen Anspruch auf das Residualergebnis aus den Erlösen, den das Mutterunternehmen erzielt. Daher wird die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode näher betrachtet. Aufgrund der nicht vorhandenen Fremdvergleichswerte für einen Gewinnaufteilungsschlüssel zwischen fremden Dritten wird die Eignung der Residualgewinnaufteilungsmethode überprüft.⁸⁰

In einem ersten Schritt wird innerhalb der Profit Split Methode, der aufzuteilende Transaktionsgewinn in Form einer Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt. Dabei werden die Aufträge der XY GmbH getrennt voneinander betrachtet. Als Beispiel wurde ein Projekt mit einer Auftragssumme in Höhe von € 500.000,00 gewählt, welche das Mutterunternehmen an seine deutsche Tochter erteilt. Die unten stehende Tabelle zeigt die Aufteilung der Umsätze des Projektes sowie die der dadurch verursachten Kosten.

⁸⁰ Vgl. STEGER (2019), S. 299 f.

	XY GmbH	Ausländische Tochter
Produktumsätze	€ 500.000,00	€ 200.000,00
Davon Außenumsatz	€ 500.000,00	€ -
Davon Innenumsatz	€ -	€ 200.000,00
Wareneinsatz/Produktionskosten	€ 19.000,00	€ 19.000,00
Personalkosten	€ 200.000,00	€ 195.000,00
EBIT	€ 281.000,00	€ 14.000,00
Aufzuteilender Gewinn	€ 267.000,00	

Tabelle 6: Aufzuteilender Gewinn zwischen der XY GmbH und der ausländischen Tochtergesellschaft, Quelle: DAWID (2016), S. 205 ff. (leicht modifiziert).

Die XY GmbH fakturiert die € 500.000,00 an den Kunden, wobei die deutsche Tochter ihre verursachten Kosten an den Betrieb verrechnet, welche einen Innenumsatz darstellen. Die € 200.000,00, welche das ausländische Tochterunternehmen an den Klienten fakturiert, sind als Wareneinsatz und Personalkosten in der unternehmensinternen GuV wiederzufinden, wobei € 5.000,00 als Personalaufwand zugezogen wurden. Somit ergibt sich ein aufzuteilender Gewinn in Höhe von € 267.000,00 nach Abzug des negativen EBITs von € 14.000,00 der Tochter.

Im nächsten Schritt werden für die im Rahmen der Wertschöpfungskette ausgeübten Routinefunktionen Vorabvergütungen kalkuliert.⁸¹ Die vorhin ermittelte Funktions- und Risikoanalyse hat ergeben, dass die Funktionen Verwaltung und Einkauf als Routinefunktionen eingestuft werden können. Für die Routinevergütung muss in weiterer Folge ein prozentueller Gewinnaufschlag der Kosten ermittelt werden. Da dies die Durchführung einer Datenbankstudie voraussetzt, welche im Rahmen der Arbeit nicht durchgeführt werden kann, müsste eine Annahme für diese Vergütung getroffen werden. Auch die Ermittlung eines Aufteilungsschlüssels, welcher anhand personenbezogener Faktoren kalkuliert werden würde, stellt sich als schwierig dar. Hierfür müsste der gesamte Personaleinsatz der einzelnen durchgeführten Aufträge aufgeteilt und in weiterer Folge mit einer Gewichtung nach der eingesetzten Schlüsselkräfte pro Auftrag berechnet werden. Somit stößt die Nutzung der Profit Split Methode hier an ihre Grenzen, was die Fortsetzung der Berechnung eines fremdüblichen Gewinnaufschlags im Zuge der Masterarbeit nicht ermöglicht. Daher wird die Anwendung dieser Praxis verworfen.

⁸¹ Vgl. DAWID (2016), S. 206.

3.6 Identifikation von Vergleichsunternehmen und -werten

Der nächste Schritt der Vergleichbarkeitsanalyse beinhaltet die Wahl oder Ablehnung von potenziellen Vergleichswerten. Zur Ermittlung von möglichen vergleichbaren Geschäftsfällen gegenüber fremden Dritten stehen zwei Methoden zur Auswahl: der additive sowie der deduktive Ansatz.⁸²

Beim additiven Ansatz handelt es sich um eine Methode, bei der die steuerpflichtige Person eine Liste von fremden Dritten erstellt. Dieses Verzeichnis führt potenzielle vergleichbare Geschäftsfälle an. Außerdem werden Informationen zu den Geschäftsfällen von Dritten gesammelt, um zu gewährleisten, dass die festgelegten Vergleichbarkeitskriterien auch die geeigneten Vergleichswerte bilden. Der Vorteil dieser Methode ist das zielsichere Ergebnis, welches sämtliche Geschäftsvorfälle von den Akteuren auf dem Markt des Steuerpflichtigen beinhaltet. Um eine Objektivität zu gewährleisten, ist es essenziell, das Verfahren transparent, systematisch sowie nachprüfbar zu gestalten. Der additive Ansatz ähnelt dem vorherigen Schritt, welcher die Identifizierung interner Vergleichswerte ermittelt.⁸³

Der deduktive Ansatz eruiert zu Beginn eine Unternehmensauswahl, welche in derselben Branche als die XY GmbH tätig ist und die gleichen Funktionen ausübt. Anschließend werden die Daten um öffentlich zugängliche Informationen, welche z. B. aus Datenbanken stammen, erweitert. Die Vorteilhaftigkeit des deduktiven Ansatzes stellt die Reproduktion und Transparenz der Methode dar. Dieser ist leichter nachzuprüfen, weil das Hauptaugenmerk auf die Relevanz der Auswahlkriterien gerichtet ist. In der Praxis wird je nach Umständen auch eine Mischform der beiden genannten Ansätze durchgeführt. Dabei werden neben der Verwendung von Datenbanken aus dem deduktiven Ansatz Informationen von fremden Dritten beachtet.⁸⁴

Die Ermittlung von Vergleichswerten spielt eine wichtige Rolle bei der Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse. Daher sollte es transparent, systematisch sowie nachprüfbar dargestellt werden. Gleichmaßen wirkt die Bestimmung der Auswahlkriterien auf das Ergebnis der Analyse ein und sollte die wichtigsten wirtschaftlichen Eigenschaften der vergleichbaren Geschäftsfälle ausdrücken. In der Praxis werden qualitative als auch quantitative Kriterien zum Einsatz gebracht, welche bei der Ermittlung von potenziellen Vergleichswerten herangezogen werden. Qualitative

⁸² Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2017), S. 359 f.

⁸³ Vgl. PERNEKI/DORFER (2012), S. 165.

⁸⁴ Vgl. PERNEKI/DORFER (2012), S. 165.

Kriterien werden aus Produktportfolios und Geschäftsstrategien abgeleitet. Bei der Auswahl von quantitativen Kriterien können gemäß der OECD-Richtlinie folgende aufgelistet werden:⁸⁵

- Größenkriterien bezogen auf den Umsatz der Vermögenswerte oder der MitarbeiterInnenanzahl,
- Größenkriterien bezogen auf den Einsatz von immateriellen Werten, wie z. B. das Verhältnis des Nettowerts der immateriellen Werte oder von Forschung und Entwicklung,
- Größenkriterien bezogen auf die Relevanz von Exportumsätzen,
- Größenkriterien bezogen auf den Zusammenhang mit Lagerbeständen,
- Sonstige Größenkriterien von fremden Dritten, welche sich in einer besonderen Phase des Unternehmenszyklus befinden, wie z. B. Gründungsphase oder Insolvenzphase.

Da für die XY GmbH keine Finanzinformationen von möglichen Wettbewerbern als Benchmark aus Datenbanken herangezogen werden können, kann der deduktive Ansatz ausgeschlossen werden. Genauso stößt die Durchführung des additiven Ansatzes bei diesem Verrechnungspreissachverhalt an seine Grenzen, da auch keine Liste aus subjektiv gewählten Wettbewerbern erstellt werden kann. Es gibt schlicht keine ähnlichen Wettbewerber auf dem Markt. Somit können auch ermittelte Margen von fremden Dritten nicht mit jenen der XY GmbH verglichen werden.

3.7 Durchführung einer möglichen Anpassungsrechnung zur Herstellung der Vergleichbarkeit

Im Zuge dieser Methode werden Vergleichswerte je nach Notwendigkeit angepasst, um die Kriterien der Genauigkeit und der Verlässlichkeit zu erfüllen und anschließend dem Fremdvergleichsgrundsatz gemäß der OECD zu entsprechen. Somit wird durch die Anpassungsrechnung die Vergleichbarkeit gewährleistet, was in weiterer Folge dazu führt, dass keine Unterschiede zwischen den verglichenen Sachverhalten die untersuchten Bedingungen beeinflussen können.⁸⁶

Bei ihrer Durchführung können unterschiedliche Arten verwendet werden. Zum einen gibt es die Vergleichbarkeitsanpassung, welche Unterschiede, die aufgrund der Anwendung von verschiedenen Rechnungslegungspraktiken bei konzerninternen sowie gegenüber fremden Dritten entstehen, eliminiert. Zum anderen werden im Zuge der Betriebskapitalanpassung Abweichungen in Höhe der Forderungen, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie aus Lagerbeständen

⁸⁵ Vgl. OECD-VPR 2017 (2017), Onlinequelle [19.09.2020], S. 173 f.

⁸⁶ Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2017), S. 143 ff.

beglichen. Eine Anpassungsrechnung sollte nur dann vollzogen werden, wenn sie auch einen positiven Einfluss auf die Verlässlichkeit der Ergebnisse hat.⁸⁷

Da die Tochtergesellschaften ausschließlich an die österreichische XY GmbH fakturieren und somit nicht mit fremden Dritten in Geschäftskontakt treten, werden weder Dienstleistungen noch Materialien an Konkurrenzunternehmen verkauft. Auch der Klient gewährt keinen Rabatt auf den ursprünglichen Preis innerhalb des Konzerns sowie auch nicht gegenüber Dritten. Somit kann die Anwendung einer Anpassungsrechnung verworfen werden.

3.8 Interpretation der Verrechnungspreisanalyse sowie Bestimmung der fremdüblichen Vergütung in Form von Handlungsempfehlungen

Im letzten Schritt der Vergleichbarkeitsanalyse werden die zuvor ermittelten Daten des Verrechnungspreissachverhalts interpretiert und in weiterer Folge wird der fremdübliche Preis ermittelt sowie Handlungsempfehlungen für die Transfer Pricing Policy abgeleitet.

Resultiert aus den vorab durchgeführten Analysen ein eindeutiger Betrag, kann dieser als fremdüblicher Verrechnungspreis angenommen werden. In Bezug auf Verrechnungspreise kann jedoch auch eine Bandbreite von Messwerten resultieren, indem alle zuvor kalkulierten Ergebnisse einen zuverlässigen Wert repräsentieren. Daraus lässt sich schließen, dass das Fazit eine Annäherung an jene Bedingungen erzielt, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wäre.⁸⁸

Im ersten Moment erscheint die Anwendung der Profit Split Methode als eine geeignetere Verrechnungspreismethode für die XY GmbH als die Cost Plus Technik. Doch bei der Prüfung der Eignung im engeren Sinne wird schnell klar, dass der Einsatz der geeigneteren Variante innerhalb der Masterarbeit nicht angewandt werden kann. Zum einen werden die Projekte der XY GmbH nicht auf Kostenstellen verbucht, wodurch die Kosten nicht genau den einzelnen Vorhaben zugeordnet werden können. Zum anderen ist es erforderlich, eine detaillierte Kalkulation der Personalkosten pro Auftrag durchzuführen, um jeder Gesellschaft den anteiligen Personalaufwand zu verrechnen. Da die XY GmbH ausschließlich an den Kunden herantritt, würde bei der Verwendung dieser Vorgehensweise der verursachte Verlust aller anderen Firmen aufgeteilt und somit müsste das Unternehmen einen wesentlichen Teil davon tragen. Ein weiteres Hindernis bei

⁸⁷ Vgl. HAHN/RASSLAGG (2019), S. 211 f.

⁸⁸ Vgl. HOLZINGER (2019), S. 248 ff.

der Anwendung der Profit Split Methode ist die Ermittlung der Vergütungen bei Routinefunktionen. Hierzu ist es nötig, Datenbankrecherchen heranzuziehen, die von einer speziellen Verrechnungspreisabteilung, welche auch die notwendige Datenbank-Software besitzt, durchgeführt werden. Falls sich aus der Datenbankrecherche fremdübliche Routinevergütungen ermitteln lassen, müsste in einem nächsten Schritt ein Aufteilungsschlüssel für die restlich verbleibenden Gewinne und/oder Verluste der Konzerngesellschaften festgelegt werden. Auch hier stellt dies eine Hürde dar, da für jedes Projekt das eingesetzte Personal gewichtet nach Schlüsselkräften analysiert werden müsste und die Informationsbeschaffung einige Zeit beanspruchen würde.

Der ermittelte Gewinnaufschlag für die Cost Plus Methode ist anhand der geringen Übernahme von Funktionen und Risiken aus der Funktions- und Risikoanalyse nicht in einem ersten Blick gegeben. Doch wenn diese gewichtet werden, ist schnell ersichtlich, dass das Verladen der kostenintensiven, nicht am freien Markt erwerbaren Fahrzeuge Know-how erfordert, welches bei den MitarbeiterInnen geschult werden muss. Deshalb ist es essenziell, dass den Tochtergesellschaften eine angemessene Vergütung zusteht, damit dieses Personal mit einer Vorlaufzeit eingeschult werden kann. Somit muss ein Gewinn den einzelnen Töchtern zugewiesen werden, damit deren Existenz gegeben ist. Auch im Zuge der Cost Plus Methode wäre es empfehlenswert, eine Datenbankstudie durchzuführen, damit der gewählte Gewinnaufschlag mithilfe einer Datenbankrecherche untermauert werden kann.

Resultierend aus der Verrechnungspreisanalyse ist dem Kooperationspartner ein Aufschlag von 10 % anzuraten. Durchschnittlich werden gemäß der VPR 5 % Gewinnaufschlag verrechnet. Die österreichische Verrechnungspreisrichtlinie sieht einen Aufschlag innerhalb der Bandbreite von 5 % -15 % als fremdüblich an. Das EU-Verrechnungspreisforum jedoch betrachtet einen Plusbetrag bis maximal 10 % als fremdüblich. Daraus resultierend, dass die Tochtergesellschaften vorwiegend die Aufträge ausführen, fällt der von 10 % in diese Kategorie. Der Tatsache nach, dass bei der Verladung der speziellen Güter ein hohes Risiko vor Ort herrscht, ist ein erhöhter Gewinnaufschlag gegeben.

Des Weiteren sollten Standardkosten, welche den Einkauf von Arbeitskleidung, Versicherungen, alle Reisekosten wie insbesondere Flüge, Mietfahrzeuge, MitarbeiterInnen für das Verladen und Werkzeuge betreffen, nicht mit einem Preisaufschlag innerhalb der Cost Plus Methode verrechnet werden. Dies würde zu einer nicht sachgemäßen Verschiebung der Gewinne innerhalb des Konzerns führen.

Um zu verhindern, dass bei einer möglichen Betriebsprüfung der Verrechnungspreis aufgrund fehlender Argumentationen nicht anerkannt wird, ist es essenziell, die bereits bestehende Transfer Pricing Policy zu erweitern. Diese beinhaltet derzeit lediglich neben der Präambel, die Rechtsgrundlagen sowie eine kurze Beschreibung der verwendeten Verrechnungspreismethode sowie die Höhe des Aufschlags. Zuerst wäre es ratsam, genauer auf die konzerninterne Transaktion einzugehen, da es sich um eine einzigartige Dienstleistung handelt, welche in nicht vergleichbarer Weise innerhalb Europas angeboten wird. Hierbei wäre es auch empfehlenswert, zu erläutern, dass interne sowie externe Vergleichswerte nicht ermittelt werden konnten.

Gleichmaßen sind die alleinige Darstellung der verwendeten Methode sowie die der Höhe des Gewinnaufschlags innerhalb der Transfer Pricing Policy zu knapp geschildert. Hier wäre es ratsam, die durchgeführte Beschreibung aller übernommenen Funktionen und Risiken, die dazu erstellte Funktions- und Risikoanalyse sowie die Analyse des Wertschöpfungsprozesses in die Verrechnungspreisvereinbarung aufzunehmen. Auch die funktionale und rechtliche Organisation der Unternehmensgruppe sollten bei der Vereinbarung ergänzt werden.

Eine anschließende und gut argumentierte Interpretation des zu verwendeten Gewinnaufschlags und der Methode sollten die Transfer Pricing Policy abrunden. Des Weiteren wäre es wünschenswert, wenn im Zuge dessen auch jene Vorgehensweisen knapp geschildert werden könnten, welche nicht für den Verrechnungspreis infrage kommen. Dabei sollte ebenso argumentiert werden, warum diese nicht angewendet werden konnten.

Der Verrechnungspreis der XY GmbH wurde nun analysiert und auch optimiert. Offen bleibt jedoch die Frage, ob es Möglichkeiten für das Unternehmen gibt, diesen bei zukünftigen Prüfungen abzusichern. Das nachfolgende Kapitel geht diesem Thema nach.

4 Advance Pricing Agreement als Instrument zur Konfliktprävention

Das vorherige Kapitel analysiert den Verrechnungspreis der XY GmbH. Durch die Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse konnte der Verrechnungspreissachverhalt gemäß dem OECD-VPR untersucht werden. Daraus resultiert ein Verrechnungspreis, welcher mit einem Gewinnaufschlag in Höhe von 10 % anhand der Cost Plus Methode zur Verrechnung empfohlen wird. Auch wenn dieser mithilfe der vorhin durchgeführten Analyse als fremdüblich erscheint, bedeutet dies für die XY GmbH nicht, dass dadurch eine volle Rechtssicherheit bei einer möglichen Betriebsprüfung gegeben ist. Nachfolgend wird analysiert, ob es Möglichkeiten für die XY GmbH gibt, einen Verrechnungspreis gegenüber dem Betriebsprüfer im Vorhinein abzusichern. Des Weiteren beschäftigt sich das vierte Kapitel der Masterarbeit mit verschiedenen Instrumenten der Konfliktprävention, welche zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten seitens des Unternehmens angewandt werden könnten. Besonders in Fällen, in denen es zwischen dem Steuerpflichtigen und der involvierten Finanzverwaltung zu Unstimmigkeiten in Bezug auf den Verrechnungspreis kommen könnte. Die XY GmbH wird nachfolgend auch als Steuerpflichtiger bezeichnet.

4.1 Instrumente zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten

Obwohl während der vorhin durchgeführten Verrechnungspreisanalyse der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wurde, könnten die ermittelten 10 % Gewinnaufschlag mithilfe der Cost Plus Methode seitens der Finanzbehörde schwer nachvollziehbar sein. Da im Zuge einer möglichen Betriebsprüfung von Verrechnungspreisen mindestens zwei Steuerhoheiten aus verschiedenen Ländern einen Verrechnungspreissachverhalt beurteilen, können für die XY GmbH daraus Doppelbesteuerungen entstehen. Grund dafür ist, dass die Finanzverwaltungen diverse Rechtsetzungen und auch Rechtsanwendung verfolgen. In diesem Zusammenhang können sich unterschiedliche Sichtweisen zwischen der XY GmbH und der inländischen Finanzverwaltung ergeben. Industrieländer schenken bei der Überprüfung der Verrechnungspreise immateriellen Wirtschaftsgütern mehr Aufmerksamkeit, wohingegen Schwellenländer verstärkt die materiellen Güter begutachten.⁸⁹

Dieses Unterkapitel erläutert die grundlegenden Instrumente der Konfliktprävention von Verrechnungspreisen. Ein Blick wird auch auf den geeigneten Einsatz jedes Hilfsmittels, bezogen auf den Verrechnungspreissachverhalt der XY GmbH, für eine mögliche Konfliktabwendung gelegt.

⁸⁹ Vgl. BRÜLISAUER/HUBER (2020), S. 169 ff.

Danach wird das Geeignetste genauer analysiert. Daraus ableitend wird der Verfahrensweg der Beantragung eines solchen Instruments speziell auf die XY GmbH umgelegt. Bei den Konfliktpräventionsinstrumenten kann zwischen Vorabverständigungen, Verständigungsverfahren sowie Schiedsverfahren unterschieden werden, welche in weiterer Folge nun zur besseren Verständlichkeit grundlegend erläutert werden.

4.1.1 Vorabverständigungen als Instrument der Konfliktprävention

Gemäß dem Auskunftspflichtgesetz gebührt einem Steuerpflichtigen die Auskunftserteilung. Somit kann ein Begehren um Auskunft bei der zuständigen Behörde eingebracht werden. Binnen acht Wochen ist diese dazu verpflichtet, die Information zu gewähren. Die Auskunftserteilung ist jedoch nicht in Form eines Bescheides zu vollziehen, denn dadurch unterbleibt die Bindungswirkung seitens der Behörde.⁹⁰ Durch einen kostenpflichtigen Auskunftsbescheid hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, vor Verwirklichung eines Sachverhalts diesen bei der zuständigen Behörde einzureichen. Durch die Ausstellung eines Bescheides durch die Finanzverwaltung erlangt der Abgabepflichtige eine gewisse Rechts- und Planungssicherheit auf Verrechnungspreise.⁹¹ Bei den Vorabverständigungen wird zwischen den Advance Ruling gemäß § 118 BAO und den Advance Pricing Agreements unterschieden.

Advance Ruling gemäß § 118 BAO

Seit 2011 haben Unternehmen die Möglichkeit, über einen geplanten Sachverhalt eine verbindliche Rechtsauskunft bei der Finanzbehörde gegen Entrichtung eines Verwaltungskostenbeitrags zu erlangen. Der Gesetzgeber gibt vor, dass eine Auskunftserteilung in den Bereichen Umgründungen, Gruppenbesteuerung, Umsatzsteuerrecht, internationales Steuerrecht sowie Verrechnungspreise beim Finanzamt angefragt werden kann. Auskünfte solcher Art erfolgen in Form eines Bescheids und sind für die österreichische Finanzverwaltung bindend.⁹² Der Auskunftsbescheid ist innerhalb von zwei Monaten ab der Antragstellung vom Finanzamt zu erlassen. Aufgrund einer Amtshilferichtlinie werden alle Advance Rulings mit anderen Steuerbehörden ausgetauscht. Da dieses jedoch nur eine Bindungswirkung für die österreichische Steuerbehörde entfacht, kann die ausländische Steuerverwaltung das Ruling prüfen und gegebenenfalls eine Gegenberichtigung oder auch ein Verständigungsverfahren anordnen.⁹³

⁹⁰ Vgl. FRABERGER u. a. (2014), S. 549 ff.

⁹¹ Vgl. DOMMES/GAHLEITNER/STEINER (2009), S. 56 ff.

⁹² Vgl. RITZ/KORAN (2019), S. 5 ff.

⁹³ Vgl. MACHO (2019), S. 268 ff.

Advance Pricing Agreements

Diese sind grundsätzlich Vereinbarungen, die zwischen verbundenen Unternehmen vor der Abwicklung von Transaktionen vereinbart werden. Im Zuge dessen wird bei APAs zwischen unilateralen, bilateralen sowie multilateralen Formen unterschieden.⁹⁴ Unilaterale Advance Pricing Agreements sind Abkommen zwischen einem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung eines Staates, wobei nur Letztere an die Verrechnungspreise gebunden ist. Verrechnungspreiskorrekturen können somit trotz der unilateralen Vereinbarungen von anderen Ländern vollzogen werden, sofern diese durch den Verrechnungspreissachverhalt betroffen sind. Der Vorteil dieser Instrumente ist, dass sie bereits vor der Verwirklichung des Verrechnungspreissachverhalts eine Rechts- und Planungssicherheit gewähren. Daneben bringen die Kosteneffizienz sowie die Verfahrensdauer eines APAs Vergünstigungen für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung. Des Weiteren gibt es bei APAs den Sondertatbestand des Rollback, somit kann dieser ebenso über einen bereits vereinbarten Verrechnungspreis beantragt werden, wenn bestimmte Voraussetzungen vorherrschend sind. So stellen etwa ein vergleichbarer Verrechnungspreissachverhalt sowie vergleichbare Umstände in den zurückliegenden Zeiträumen eine solche Basis dar. Hierbei ist jedoch die Zustimmung aller Finanzverwaltungsbehörden einzufordern, da auch bei einer Absegnung des Abkommenspartners die Sicherheit der Vermeidung von Doppelbesteuerung in Bezug auf die Vorjahre besteht.⁹⁵

4.1.2 Verständigungsverfahren als Instrument der Konfliktprävention

Wird der Verrechnungspreis innerhalb eines internationalen Konzerns aufgrund mangelnden Fremdvergleichs im Rahmen einer Betriebsprüfung korrigiert, kann der Unternehmensgruppe eine Doppelbesteuerung drohen. Entweder muss eine Gegenberichtigung erfolgen oder ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden.⁹⁶

⁹⁴ Vgl. RITZ/KORAN (2019), S. 5 ff.

⁹⁵ Vgl. DOMMES/GAHLEITNER/STEINER (2009), S. 56 ff.

⁹⁶ Vgl. MACHO (2019), S. 268 ff.

Es wird zwischen folgenden Verständigungsverfahren unterschieden:⁹⁷

- Einzelfall-Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA,
- Allgemeine Konsultationsverfahren gemäß Art 25 Abs. 3 OECD-MA,
- DBA-ergänzende Konsultationsverfahren gemäß Art. 25 Abs. 3 OECD-MA,
- Verständigungsverfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen,
- Verständigungsverfahren nach dem EU-BStbG.

Einzelfall-Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA

Diese haben das Ziel, eine zwischenstaatliche Einigung über einen zugrunde liegenden Sachverhalt zu erzielen, in der eine abkommenswidrige Doppelbesteuerung droht oder bereits eingetreten ist. Das Verfahren wird durch den Steuerpflichtigen eingeleitet. Grundsätzlich muss die Antragstellung innerhalb von drei Jahren ab der ersten Mitteilung einer drohenden Doppelbesteuerung passieren. Der Fristenlauf beginnt jedoch bereits vor dem Erhalt des abkommenswidrigen Bescheides, nämlich sobald der Steuerpflichtige im Zuge der Betriebsprüfung eine solche feststellt.⁹⁸

Allgemeine Konsultationsverfahren gemäß Art 25 Abs 3 OECD-MA

Hier handelt es sich um eine zwischenbehördliche Kommunikation über mögliche Auslegungsschwierigkeiten im Zusammenhang mit DBAs. Der Steuerpflichtige hat in diesem Verfahren keine Mitwirkung und kann es auch nicht einleiten. Er kann jedoch die Behörde um die Einleitung von Amtswegen bitten.⁹⁹

DBA-ergänzende Konsultationsverfahren gemäß Art. 25 Abs. 3 OECD-MA

Hierbei werden Doppelbesteuerungsprobleme außerhalb der DBA durch Anwendung von innerstaatlichen Instrumenten gelöst. Da dieses Verfahren in Österreich kaum angewendet wird, wird darauf nicht näher eingegangen.¹⁰⁰

Verständigungsverfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen

Dieses Verfahren dient den Abgabepflichtigen zur Verrechnungspreiskonfliktlösung innerhalb der EU involvierten Unternehmen. Der Steuerpflichtige kann dabei wählen, ob er abkommensrechtliche Verständigungsmöglichkeiten oder das EU-Schiedsübereinkommen verwendet. Beide

⁹⁷ Vgl. KUBIK/SCHMIDJELL-DOMMES/STARINGER (2019), S. 2 ff.

⁹⁸ Vgl. ZÖCHLING/PLOTT (2016), S. 266 ff.

⁹⁹ Vgl. KUBIK/SCHMIDJELL-DOMMES/STARINGER (2019), S. 71 f.

¹⁰⁰ Vgl. BURGSTALLER/LANG (2006), S. 255 f.

Verfahren setzen den Antrag des Steuerpflichtigen an die zuständige Behörde voraus. Dieser muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme über die drohende Doppelbesteuerung eingebracht werden.¹⁰¹

Verständigungsverfahren nach dem EU-BStbG

Der Steuerpflichtige hat auch die Möglichkeit, eine Streitbeilegungsbeschwerde gemäß dem EU-BStbG einzubringen. Damit hat dieser im Gegensatz zu den DBA und EU-Schiedsübereinkommens Verfahren ein aktiv durchsetzbares Recht auf Einleitung eines Verfahrens. Wurde dieses von der zuständigen Behörde freigegeben, so ist ein Verständigungsverfahren einzuleiten. Die Frist beträgt grundsätzlich zwei Jahre, kann jedoch auf Anfrage eines betroffenen Mitgliedsstaates um maximal eines verlängert werden. Wurde innerhalb des Verständigungsverfahrens keine Lösung gefunden, wird bei diesem Verfahren im Gegensatz zum Verständigungsverfahren automatisch ein Schiedsverfahren nach dem EU-BStbG eingeleitet.¹⁰²

4.1.3 Schiedsverfahren als Instrument der Konfliktprävention

Hierbei handelt es sich um eine Ergänzung des Verständigungsverfahrens.¹⁰³ Durch die fehlende Verpflichtung, den verfahrensgegenständlichen Besteuerungskonflikt im Einvernehmen zu beenden, wurde dieses Verfahren konzipiert. Bei den Schiedsverfahren wird grundsätzlich zwischen vier Formen unterschieden:¹⁰⁴

- Schiedsverfahren gemäß Art 25 Abs 5 OECD-MA,
- Schiedsverfahren gemäß Art 18 – 26 MLI,
- Schiedsverfahren nach der EU-Schiedskonvention,
- Schiedsverfahren nach dem EU-BStbG.

Schiedsverfahren gemäß Art 25 Abs 5 OECD-MA

Beinhalten DBAs besondere Schiedsklauseln werden Verständigungsverfahren um ein abkommensrechtliches Schiedsverfahren ergänzt. Dieses Verfahren kann auf Antrag des Steuerpflichtigen begehrt werden, sofern das Verständigungsverfahren innerhalb einer Frist nicht abgeschlossen werden kann. Voraussetzung für das abkommensrechtliche Schiedsverfahren ist jedoch, dass

¹⁰¹ Vgl. HAHN (2017), S. 157 ff.

¹⁰² Vgl. TURCAN (2019), S. 287 ff.

¹⁰³ Vgl. LANG/SCHUCH/STARINGER (2013), S.361 f.

¹⁰⁴ Vgl. ZÖCHLING/PLOTT (2016), S. 266 ff.

keiner der involvierten Staaten eine gerichtliche Entscheidung zu dem gegenständlichen Sachverhalt vollzogen hat.¹⁰⁵

Schiedsverfahren gemäß Art 18 – 26 MLI

Damit das Verfahren der DBA Schiedsverfahren verbessert wird, wurde seitens der OECD das multilaterale Instrument (MLI) entwickelt. Dadurch wird ein verpflichtendes bindendes Schiedsverfahren eingeleitet, falls die DBA-Vertragsstaaten nicht innerhalb von zwei Jahren den Besteuerungskonflikt im Zuge des Verständigungsverfahrens beseitigen können. Das MLI kann jedoch nur angewandt werden, wenn die anderen involvierten Staaten sich ebenso im Rahmen des BEPS-Projektes zur Übernahme eines Schiedsverfahrens bekannt haben.¹⁰⁶

Schiedsverfahren nach der EU-Schiedskonvention

Das EU-Schiedsübereinkommen ist verpflichtend und wird nach dem Verständigungsverfahren eingeleitet, wenn eine einseitige Verrechnungspreiskorrektur zwischen verbundenen Unternehmen erfolgt. Die Einleitung eines Schiedsverfahrens sollte innerhalb einer Frist von zwei Jahren geschehen, wenn das erste Verfahren zu keinem Ergebnis führt. Im Zuge dieser Methode wird der Besteuerungskonflikt innerhalb von sechs Monaten einem beratenden Ausschuss vorgelegt. Dieser legt dem betroffenen Amt eine Stellungnahme vor, bei welcher innerhalb einer Halbjahresfrist um Einvernehmung gebeten wird. Die Behörde kann jedoch eine abweichende einvernehmliche Lösung finden. Sollte innerhalb der festgesetzten Zeit kein zufriedenstellendes Ergebnis für die involvierten Parteien erlangt werden, wird der Bescheid seitens des Ausschusses bindend.¹⁰⁷

Schiedsverfahren nach dem EU-BStbG

Wurde das Verständigungsverfahren seitens der Behörde ohne Einigung beendet, kann der Steuerpflichtige mithilfe des EU-BStbG ein Schiedsverfahren einleiten. Durch das EU-BStbG soll das EU-Schiedsübereinkommen verbessert werden. Bei den Schiedsgerichten kann neben dem beratenden Ausschuss auch einer für alternative Streitbeilegung für das Verfahren herangezogen werden. Der Steuerpflichtige hat keinen Einfluss, welche Art von Kommission für den Verrechnungspreiskonflikt gewählt wird. Der beratende Ausschuss ist gemäß § 72 EU-BStbG vorgegeben, wohingegen der für alternative Streitbeilegung von der zuständigen Behörde vereinbart wird. Durch das EU-BStbG gebühren dem Steuerpflichtigen im Gegensatz zum Schiedsverfahren nach DBA,

¹⁰⁵ Vgl. ZÖCHLING/PLOTT (2016), S. 266 ff.

¹⁰⁶ Vgl. HAHN (2017), S. 157 ff.

¹⁰⁷ Vgl. ZÖCHLING/PLOTT (2016), S. 266 ff.

MLI sowie EU-Schiedsübereinkommen weitere Rechte, welche eine Verfahrenverschleppung verhindern sollen. Das EU-BStbG kann anders als das DBA Verfahren jedoch nur innerhalb der EU angewandt werden. Weitere Inhalte aus dem BStbG werden innerhalb der Masterarbeit nicht mehr angeschnitten, da dies den Rahmen sprengen würde.¹⁰⁸

4.1.4 Auswahl des möglichen Konfliktpräventionsinstruments für die XY GmbH

Die unten stehende Tabelle zeigt nochmals die zuvor beschriebenen Instrumente der Konfliktprävention, untergliedert in die einzelnen Sparten Vorabverständigungen, Verständigungsverfahren sowie Schiedsverfahren.

Vorabverständigungen	Verständigungsverfahren	Schiedsverfahren
Advance Ruling nach § 118 BAO	Einzelfall-Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA	Schiedsverfahren nach Art 25 Abs 5 OECD-MA
Advance Pricing Agreement	Allgemeine Konsultationsverfahren nach Art 25 Abs 3 OECD-MA	Schiedsverfahren nach Art 18 – 26 MLI
	DBA-ergänzende Konsultationsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 OECD-MA	Schiedsverfahren nach der EU-Schiedskonvention
	Verständigungsverfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen	Schiedsverfahren nach BStbG
	Verständigungsverfahren nach BStbG	

Tabelle 7: Auflistung aller Instrumente der Konfliktpräventionsmaßnahmen, Quelle: eigene Darstellung.

Da der Verrechnungspreissachverhalt seitens der XY GmbH bereits verwirklicht wurde und mehrere ausländische Finanzbehörden durch den Sachverhalt betroffen sind, kann das Advance Ruling verworfen werden. Die Bindungswirkung des Instrumentes gilt nur für die österreichische Behörde und somit kann keine Rechtssicherheit gegen andere Finanzämter begehrt werden. Grundsätzlich ist die Anwendung des Advance Pricing Agreements für die XY GmbH nicht anwendbar, da bereits ein Verrechnungspreissachverhalt besteht. Jedoch gibt es seitens der österreichischen Finanzbehörde die Möglichkeit, ein Rollback-Verfahren zu beantragen. Dieses wäre lediglich für den bereits verwirklichten Verrechnungspreis des Unternehmens i. H. v. 25 % möglich. Da die vorhin durchgeführte Verrechnungspreisanalyse nur eine Empfehlung darstellt, kann das Management sich gegen den empfohlenen Verrechnungspreis entscheiden und den gegenwärtigen

¹⁰⁸ Vgl. TURCAN (2019), S. 287 ff.

Verrechnungspreis beibehalten. Aus diesem Grund wird auch für diese Szenario untersucht, ob die Beantragung des APAs mit allen involvierten Töchtern überhaupt möglich ist. Gleichzeitig sollen dadurch auch Handlungsempfehlungen für zukünftige Verrechnungspreisüberlegungen i. Z. m. APAs abgeleitet werden können. In einem weiteren Schritt wird deshalb weiterhin überprüft, ob dieses Instruments für die XY GmbH anwendbar ist. Weiters wird kontrolliert ob auch alle involvierten ausländischen Behörden die Chance eines Rollbacks gewähren und welche Vor- und Nachteile sich aus dem APA ergeben.

Die Voraussetzungen für ein Verständigungsverfahren sind nicht gegeben, da die XY GmbH nicht im Zuge einer Betriebsprüfung untersucht wurde. Somit wurde die Höhe des Verrechnungspreises nicht infrage gestellt, was auch zu keiner Drohung einer abkommenswidrigen Besteuerung führt.

Weder das Schiedsverfahren nach OECD-MA noch das MLI oder das BStbG können derzeit als Konfliktpräventionsinstrument für die XY GmbH verwendet werden. Das Schiedsverfahren gemäß Art. 25 Abs. 5 OECD-MA kann erst innerhalb von 24 Monaten nach einem Verständigungsverfahren beantragt werden, wenn darin keine Lösung gefunden wird. Auch jenes nach dem MLI kann frühestens drei Jahre nach dem ersten Verfahren eingeleitet werden. Da die XY GmbH noch keine Verständigungsverfahren einberufen hat, ist das Schiedsverfahren für das Unternehmen außer Acht zu lassen.

4.2 Rechtsgrundlage für die Durchführung eines Advance Pricing Agreements

Das nationale Recht sieht keine ausdrücklichen Vorschriften für die Realisation eines APAs vor. Als internationale Rechtsgrundlage wird das in den DBAs festgeschriebene Verständigungsverfahren herangezogen, obwohl eine Vereinbarung für die Einleitung eines APAs dort nicht explizit angeführt ist.

Gemäß Art. 25 Abs. 1 OECD-MA kann ein APA eingeleitet werden, wenn eine Doppelbesteuerung vom Schutzmechanismus des Verständigungsverfahrens erfasst ist und noch nicht verwirklichte Sachverhalte diesem Mechanismus zugutekommen. Der Art. 25 Abs 3 OECD-MA verweist darauf, dass die Vorabverständigungen nach den gleichen Grundsätzen wie die Verständigungsverfahren zu führen sind.¹⁰⁹

Das APA kann ausschließlich mit DBA-Partnern geführt werden, somit besteht für andere Länder keine rechtliche Basis. APAs können auf die EU-Schiedskonvention nicht angewandt werden, da

¹⁰⁹ Vgl. DOMMES/GAHLEITNER/STEINER (2009), S. 56 ff

ein Verständigungsverfahren nach Art. 6 der EU-Schiedskonvention nur durchgeführt werden kann, wenn der in Art. 4 EU-Schiedskonvention genannte Fremdvergleichsgrundsatz nicht zum Einsatz kommt. Gemäß den EU-Leitlinien zur Führung eines Advance Pricing Agreements gibt es keinen Einigungszwang. Somit ist das APA als gescheitert anzusehen, sollten die involvierten Finanzverwaltungen zu keiner Lösung im Verrechnungspreissachverhalt kommen.¹¹⁰

Wie oben erwähnt, ist die Basis für die Einleitung eines multilateralen APAs gegeben, da die beteiligten Unternehmen ein DBA mit Österreich abgeschlossen haben. Da sich die XY GmbH sowie ihre Töchter alle innerhalb der EU befinden, kann diese Voraussetzung erfüllt werden.

4.3 Vorgehensweise der Unternehmensgruppe zur Erlangung eines möglichen Advance Pricing Agreements

Das folgende Kapitel zeigt, welche Schritte notwendig sind, falls die XY GmbH ein APA für den Verrechnungspreis i. H. v. 25 % beantragt. In Österreich gibt es keine gesetzlichen Bestimmungen zum Ablauf eines APAs. Daher bildet der Art. 25 OECD-MA des Verständigungsverfahrens auch die rechtliche Gestaltung des APAs. Das APA-Verfahren gliedert sich wie folgt auf:¹¹¹

- Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens,
 - Prefiling Meeting,
 - Antrag auf Ersuchung der Durchführung eines APAs,
- Durchführung des APAs auf zwischenstaatlicher Ebene,
 - Detailverhandlung zwischen den zuständigen Behörden,
 - Förmlicher Abschluss der Verständigungsvereinbarung,
- Berichtserstattung in Form von Monitoring.

4.3.1 Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens

Zuständig dafür gemäß Art 25 OECD-MA ist die jeweilige Behörde im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens. Für die XY GmbH wäre somit in Österreich das BMF für die Durchführung des Vorabverständigungsverfahrens zuständig. Für die anderen Tochtergesellschaften ist die jeweilige ausländische Behörde zuständig. Die Zuständigkeit für die Ausstellung von Auskunftsbesccheiden sowie die Erhebung des Verwaltungskostenbeitrags in Österreich obliegt den Finanzämtern. Gemäß § 118 Abs. 5 BAO betrifft dies die Finanzbehörde, welche nach sachlicher und örtlicher

¹¹⁰ Vgl. BERNEGGER/ROSAR/ROSENBERGER (2012), S. 933.

¹¹¹ Vgl. DOMMES/GAHLEITNER/STEINER (2009), S. 56 ff.

Grundlage für den Steuerpflichtigen zuständig ist. Im Falle von mehreren Finanzämtern ist jenem der Vorzug zu geben, welches als Erstes Kenntnis vom APA-Antrag erlangt.¹¹² Die Finanzbehörde ist zwar für die Bearbeitung des APA-Antrags zuständig, jedoch können nach Komplexität des Sachverhalts die Großbetriebsprüfung sowie fachspezifische Abteilungen im BMF in das Verfahren integriert werden. Bevor der APA-Bescheid erlassen wird, unterliegt dieser einem Quality-Review der zuständigen Fachabteilung des BMFs, um eine Qualitätssicherung zu gewährleisten. Bevor ein APA jedoch eingeleitet wird, sollte ein informelles Gespräch (Prefiling Meeting) mit dem BMF gehalten werden.¹¹³

Prefiling Meeting

Dieses kann vor einem förmlichen Antrag auf einen Auskunftsbescheid von der XY GmbH durchgeführt werden. Obwohl es nicht verpflichtend ist, dient es jedoch dem Unternehmen dazu, offene Fragen bezüglich des Sachverhalts mit der entsprechenden Behörde in einem informellen Gespräch zu klären. Somit wird dem Steuerpflichtigen eine Gelegenheit eingeräumt, über die übermittelten Unterlagen sowie einen groben Zeitplan zu diskutieren. Dadurch können höhere Erfolgsaussichten eines APAs erzielt werden, da die Behörde bereits im Prefiling Meeting einen Einblick in den Verrechnungspreissachverhalt bekommt. Daher ist es empfehlenswert, ein solches mit allen beteiligten Staaten im APA zu führen. Weiters kann darin besprochen werden, welche weiteren Unterlagen für den förmlichen Antrag benötigt werden. Ein konstruktives Prefiling Meeting mit der Behörde kann den APA-Verfahrensablauf beschleunigen.¹¹⁴

Antrag auf Ersuchung der Durchführung eines APAs

Nach dem Prefiling Meeting müsste die XY GmbH ein formelles Ersuchen auf Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens bei der Behörde in Österreich einreichen, da sie die Mutter der multinationalen Unternehmensgruppe ist. Da jedoch mehrere Tochtergesellschaften durch das APA betroffen sind und es sich somit um einen Antrag für ein multilaterales APA handelt, sollte das Anliegen auch bei den zuständigen Ämtern der involvierten Unternehmen eingebracht werden.¹¹⁵ Der Inhalt sowie der Umfang für den APA-Antrag sind sehr subtil darzustellen. Jedoch hängt es vom jeweiligen Einzelfall ab, welche Unterlagen für den Antrag seitens der

¹¹² Vgl. BERNEGGER/ROSAR/ROSENBERGER (2012), S. 927 ff.

¹¹³ Vgl. RITZ/KORAN (2019), S. 44 ff.

¹¹⁴ Vgl. DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), S. 470 f.

¹¹⁵ Vgl. BERNEGGER/ROSAR/ROSENBERGER (2012), S. 936 ff.

Finanzverwaltung angefordert werden. Folgende Inhalte sind gemäß der österreichischen Finanzverwaltung beizulegen:¹¹⁶

- Beschreibung der konzerninternen Transaktion,
- Darstellung der Konzernstruktur der Unternehmensgruppe,
- Darstellung von wirtschaftlichen Umständen im maßgeblichen Markt,
 - Branche, Markt,
 - Geschäftsaktivitäten,
- Funktions- und Risikoanalyse,
- Finanzdaten der involvierten Gesellschaften,
- Angestrebte Laufzeit des APAs,
- Prognoserechnung über die Entwicklung der Finanzsituation der involvierten Gesellschaften für den Zeitraum, welche der Laufzeit des APAs entspricht,
- Vergleichbarkeitsanalyse und gegebenenfalls Datenbankstudien,
- Gegebenenfalls Gültigkeitsbedingungen.

Das APA umfasst üblicherweise nur die Anerkennung der Verrechnungspreismethode. Der Antragsteller, die XY GmbH, hat in Form einer Gültigkeitsbedingung (critical assumption) zu formulieren, aufgrund welcher kritischen Annahme die gewählte Methode einen fremdvergleichsgültigen Verrechnungspreis kalkuliert. Im Zuge dessen ist die verwendete Technik genau zu beschreiben, wobei alle genutzten Unterlagen für die Berechnung des Preises der Finanzverwaltung zu ermitteln sind. Die Gültigkeitsbedingung ist im APA ein essenzieller Bestandteil und steht daher in Abhängigkeit zu diesem. Hat eine Änderung darin eine Auswirkung auf die betroffene Vereinbarung innerhalb des APAs, bedeutet dies die Nichtanwendbarkeit des Verfahrens.¹¹⁷

Welche Unterlagen von der jeweiligen Behörde konkret benötigt werden, hängt jedoch vom Verrechnungspreissachverhalt und dem zu bewertenden Amt ab. In einem weiteren Schritt prüft diese den Sachverhalt, wobei sie eine Nachreichung von schriftlichen Belegen beanspruchen kann. Auch Interviews werden mit den jeweiligen Entscheidungsträgern vor Ort geführt. Somit ist ein besserer Einblick in operative Abläufe sowie die tatsächliche Darstellung der Funktions- und Risikoanalyse gewährleistet. Reicht das Unternehmen die geforderten Unterlagen bei Bedarf nicht nach, kann die Behörde den Antrag zurücknehmen, wodurch das Vorabverständigungsverfahren beendet ist.¹¹⁸

¹¹⁶ Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2017), S. 255 ff.

¹¹⁷ Vgl. DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), S. 494 ff.

¹¹⁸ Vgl. DOMMES/GAHLEITNER/STEINER (2009), S. 56 ff.

Jedoch können die bereits übermittelten schriftlichen Belege für zukünftige Betriebsprüfungen verwendet werden. Nachfolgend untersucht das BMF die eingereichten Unterlagen und teilt dem Steuerpflichtigen mit, ob das APA zur offiziellen Bearbeitung aufgenommen wurde. Bei einer positiven Erledigung seitens der Behörde nimmt diese mit den anderen involvierten Ämtern Kontakt auf.¹¹⁹

Rechtsanspruch auf Auskunftserteilung

Gemäß § 311 Abs. 1 BAO hat die österreichische Behörde innerhalb von sechs Monaten über den vorliegenden APA Antrag der XY GmbH zu entscheiden. Wird diese Frist vernachlässigt, kann das Unternehmen einen Devolutionsantrag im unabhängigen Finanzsenat (UFS) einbringen. Falls dieser nicht bearbeitet wird, kann eine Säumnisbeschwerde an den VwGH gerichtet werden.¹²⁰ Unklar ist, ob es sich bei dieser Frist um die Entscheidungs- oder Bearbeitungsfrist handelt. Gerade im Bereich der multilateralen APAs ist diese sechs Monatsfrist sehr kurz. Deshalb spielt hier das Prefiling Meeting eine zentrale Rolle für das APA.¹²¹

4.3.2 Durchführung eines Advance Pricing Agreements auf zwischenstaatlicher Ebene

Bejaht das BMF das APA, sollte durch Kontaktierung der anderen Behörden ein Zeitplan aufgestellt werden. Jede Dienststelle fasst in Form eines Positionspapiers die Bewertungsergebnisse des Sachverhalts basierend auf ihrer eigenen Rechtsauffassung sowie den dargelegten Informationen des Steuerpflichtigen zusammen. Dieses dient als Grundlage für die Detailverhandlungen und ist den jeweiligen Finanzverwaltungen zu senden. Danach erfolgt die Detailverhandlung, welche eine Vorabverständigungsvereinbarung zum Ziel hat. Bei den Verhandlungen kann es hilfreich sein, dass die betreffenden Unternehmen sowie die steuerliche Vertretung anwesend sind, um die übermittelten Unterlagen zu erklären. Im Falle der positiven Erledigung wird eine Vorabverständigungsvereinbarung zwischen den involvierten Behörden in Kraft gesetzt.¹²²

Förmlicher Abschluss der Verständigungsvereinbarung

Nach der Verständigungsvereinbarung wird das zuständige Finanzamt über den Ausgang des APAs von der verantwortlichen Behörde unterrichtet. Das APA wird von der jeweiligen Finanzbehörde mit Übereinstimmung des nationalen Rechts umgesetzt. Durch den Abschluss der Verständigungsvereinbarung bekennen sich alle involvierten Vertragsstaaten zur gefundenen Lösung

¹¹⁹ Vgl. BERNEGGER/ROSAR/ROSENBERGER (2012), S. 936 ff.

¹²⁰ Vgl. RITZ/KORAN (2019), S. 41 ff.

¹²¹ Vgl. DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), S. 469 f.

¹²² Vgl. DOMMES/GAHLEITNER/STEINER (2009), S. 56 ff.

innerhalb des APAs. Des Weiteren wird der XY GmbH Rechtssicherheit verschafft, indem dieses Ergebnis tatsächlich umgesetzt wird, sofern der Sachverhalt im Einklang des Advance Pricing Agreements steht und auch die Gültigkeitsbedingungen eingehalten wurden.¹²³

Ist die XY GmbH mit dem APA nicht zufrieden, kann das Unternehmen dieses ablehnen. In diesem Fall ist es seitens der Behörde möglich, dieses per Bescheid dennoch durchzusetzen. Der Unternehmer kann jedoch gegen den Bescheid ein Rechtsmittel einbringen.¹²⁴

4.3.3 Berichterstattung in Form von Monitoring

Bei einer positiven Erledigung der Behörde betreffend des APAs muss ein Monitoring oder eine Berichterstattung durch die XY GmbH erfolgen. Gemäß den OECD-VPG bestehen zwei Möglichkeiten. Einerseits kann die Behörde die Übermittlung eines jährlichen Compliance Reports vom Steuerpflichtigen verlangen. In diesem wird festgeschrieben, dass die Bedingungen des APAs und die Gültigkeitsbedingung weiterhin eingehalten werden. Andererseits könnte die Finanzverwaltung im Rahmen der Verrechnungspreisprüfung innerhalb einer Betriebsprüfung die protokollierten Daten untersuchen und schlussendlich feststellen, ob sich der Steuerpflichtige an die Regelungen gehalten hat.¹²⁵

Rechtsschutz

Der vom Finanzamt ausgestellte Auskunftsbeseid ist mithilfe des Rechtsmittels der Berufung gemäß § 243 BAO anfechtbar.¹²⁶ Im Falle einer Anfechtung werden während des Verfahrens die festgesetzten Abgaben des Bescheids ausgesetzt. Dieser kann auch rückwirkend auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amts wegen abgeändert oder aufgehoben werden, wenn sich der Spruch als nichtig erweist.¹²⁷

Laufzeit

Bei einem APA ist diese individuell zu bestimmen. In der Regel beläuft sich der Zeitraum zwischen drei bis fünf Jahren, beginnend mit dem Wirtschaftsjahr, in dem der Antrag auf ein APA gestellt wird. Im Zuge eines Rollbacks kann die Geltungsdauer unter Zustimmung der beteiligten Behörden auch für zurückliegende Zeitabschnitte geltend gemacht werden. Nach Ablauf der Laufzeit kann ein APA verlängert oder neu beantragt werden. Vorausgesetzt der

¹²³ Vgl. BERNEGGER/ROSAR/ROSENBERGER (2012), S. 936 ff.

¹²⁴ Vgl. DOMMES/GAHLEITNER/STEINER (2009), S. 56 ff.

¹²⁵ Vgl. BERNEGGER/ROSAR/ROSENBERGER (2012), S. 929 f.

¹²⁶ Vgl. RITZ/KORAN (2019), S. 53 ff.

¹²⁷ Vgl. DAMBÖCK/GALLA/NOWOTNY (2012), S. 480.

Verrechnungspreissachverhalt und die wirtschaftlichen Bedingungen haben sich nicht wesentlich geändert und die betroffene Finanzverwaltung stimmt dem Verlängerungsantrag oder einem Neubeschluss zu.¹²⁸

4.3.4 Ermittlung des Verwaltungskostenbeitrags

Gemäß § 118 Abs 10 BAO ist für die verbindliche Auskunftserteilung ein Verwaltungskostenbeitrag zu vergüten. Dieser ergibt sich aus dem Umsatzerlös der letzten zwölf Monate gemäß § 232 Abs. 1 UGB und beträgt zwischen € 1.500,00 und € 20.000,00.¹²⁹ Da es sich bei der XY GmbH jedoch um ein Konzernmitglied handelt und diese Unternehmensgruppe zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, ist gemäß § 244 UGB i. V. m. § 246 UGB ein Verwaltungskostenbeitrag i. H. v. € 20.000,00 zu entrichten.¹³⁰ Wird der Antrag vom Finanzamt zurückgewiesen oder vom Antragsteller zurückgezogen, ist ein Verwaltungskostenbeitrag i. H. v. € 500,00 zu entrichten. Generell wird dieser mithilfe eines Abgabenbescheids festgeschrieben. Gemäß § 210 Abs. 1 BAO ist der Beitrag nach einem Monat ab Bescheidfestsetzung zu bezahlen. Dieser kann als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.¹³¹ Diese Regelung bezieht sich jedoch nur auf das unilaterale Advance Ruling. Für bi- und multilaterale APAs sieht der österreichische Gesetzgeber keine Verwaltungskosten vor. Somit ist vonseiten der XY GmbH in Österreich kein Verwaltungskostenbeitrag für die Beantragung eines Advance Pricing Agreements zu entrichten. Jedoch ist die Zusammenkunft mit den ausländischen Steuerverwaltungen für die Übereinstimmung des APA-Sachverhalts kostenintensiv.¹³²

Die unten angeführte Tabelle zeigt die Gebühren für die Beantragung eines APAs der beteiligten Länder, die Verlängerungsgebühr sowie die Laufzeit eines gültigen APAs.

¹²⁸ Vgl. SATTLEGGER (2015), S. 1051 ff.

¹²⁹ Vgl. BACHL (2010), S. 1095.

¹³⁰ Vgl. RITZ/KORAN (2019), S. 60 ff.

¹³¹ Vgl. EHRKE-RABEL/RITZ (2010), S. 663.

¹³² Vgl. BERNEGER/ROSAR/ROSENBERGER (2012), S. 929 f.

Land	Gebühr	Verlängerungsgebühr	Laufzeit in Jahren
Österreich	€ -	€ -	3-5
EU-Land A	€ 20.000,00	€ 15.000,00	3-5
EU-Land B	€ 11.741,00 – 46.965,00	€ 5.870,00 – 23.483,00	3-5
EU-Land C	€ 3.000,00 – 10.000,00	€ n/A	5
EU-Land D	€ 27.980,00	€ 13.990,00	3-5
EU-Land E	€ 20.000,00	€ 15.000,00	3-5
EU-Land F	€ n/A	€ n/A	-

Tabelle 8: Auflistung der Verwaltungskostenbeiträge je EU-Land,

Quelle: in Anlehnung an APA and MAP Country Guide 2019 (2019), Onlinequelle [23.01.201], S. 1 ff.

Aus der Tabelle ist ersichtlich, dass die Gebühren für die Beantragung eines APAs innerhalb der EU durchaus verschieden sind. Im EU-Land C beträgt diese mindestens € 3.000,00 und im EU-Land B kann sie sich auf bis zu € 46.965,00 belaufen. Auch die Verlängerungsgebühr beträgt bei den meisten Ländern 50 % der Gebühr, wobei es für EU-Land C keine gibt. EU-Land F schließt keine multilateralen APAs ab und wird daher für die weitere Betrachtung nicht mehr mit einbezogen.

Überprüfung der Rollback-Möglichkeit der involvierten Staaten

Wie schon erwähnt, kann aus der österreichischen Gesetzeslage ein Rollback-Verfahren für das APA beantragt werden. Da jedoch fünf weitere Staaten diesem zustimmen müssten, wird in einem nächsten Schritt überprüft, ob die verbleibenden Länder über eine Regelung bezüglich einer solchen Anwendung verfügen. Die folgende Tabelle veranschaulicht dies:

Land	Rollback Möglichkeit
Österreich	Ja
EU-Land A	Ja
EU-Land B	Ja
EU-Land C	Nein
EU-Land D	Nein
EU-Land E	Nein

Tabelle 9: Auflistung der Rollback Möglichkeit je EU-Land,

Quelle: in Anlehnung an APA and MAP Country Guide 2019 (2019), Onlinequelle [23.01.201], S. 1 ff.

Die oben stehende Tabelle zeigt, dass lediglich zwei der fünf überbleibenden Staaten die Möglichkeit eines Rollbacks gewähren. Die Voraussetzung für die Durchführung dieses Verfahrens ist laut dem APA and MAP Country Guide ident mit der der österreichischen Finanzverwaltung zu sehen.¹³³

4.4 Kritische Betrachtung des Advance Pricing Agreements

Im folgenden Unterkapitel werden die zuvor festgelegten Merkmale des APAs innerhalb einer kritischen Begutachtung analysiert. Die sich daraus ergebenden Vor- und Nachteile sollen der XY GmbH einen Aufschluss darüber geben, ob das Instrument für den Sachverhalt des Unternehmens geeignet erscheint.

Das APA kann grundsätzlich als Methode zur Streitbeilegung bei Verrechnungspreisangelegenheiten eingesetzt werden. Durch die Beantragung eines solchen Verfahrens können je nach Sachverhalt positive als auch negative Aspekte zum Vorschein kommen. Nachfolgend wird die XY GmbH als Abgabepflichtiger bezeichnet.

Im Zuge des APA-Verfahrens wird der Sachverhalt seitens der beteiligten Behörden und des Abgabepflichtigen inhaltlich analysiert. Innerhalb dieser materiellen Prüfung des Antrags wird dieser jedoch nicht bewertet oder infrage gestellt. Da für die Behörde keine Ermittlungspflicht besteht, dient das APA als Instrument für die Beurteilung von rechtlichen Angelegenheiten und somit für die verbindliche Lösung des Rechtsproblems innerhalb des Ansuchens. Im Umkehrschluss

¹³³ Vgl. APA and MAP Country Guide 2019 (2019), Onlinequelle [23.01.201], S. 1 ff.

werden darin abkommensrechtliche Fragen gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz Art 9 und Art 7 OECD-MA mit den beteiligten Partnerstaaten abgestimmt.¹³⁴ Im Zuge des Verfahrens können keine Rechtsfragen bezogen auf das innerstaatliche Recht diskutiert werden. Sollte der Abgabepflichtige spezielle und vor allem komplexe Sachverhalte im Vorhinein gelöst haben, so wäre das Advance Ruling gemäß § 118 BAO durchzuführen. Jedoch ist dieses nicht für eine ausländische Behörde geeignet, da dieses eine differenzierte Lösung für die Ermittlung des fremdüblichen Verrechnungspreises hat. Somit ist es ratsam, am Beginn ein bi- oder multilaterales APA durchzuführen und im Anschluss ein Advance Ruling zu beantragen. Erst dann steht der Sachverhalt im Einklang mit dem innerstaatlichen Recht.¹³⁵

Bevor der Abgabepflichtige ein APA durchführt, sollte sich dieser im Klaren sein, dass durch die Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens der Finanzbehörde sämtliche Erkenntnisse, welche innerhalb des APA-Verfahrens auftreten, vorliegen. Somit könnte die Behörde überprüfen, ob in der Vergangenheit diese gewonnenen Eindrücke in der Verrechnung der konzerninternen Leistungen mitberücksichtigt wurden. Sollte die Dienststelle zum Entschluss kommen, dass etwas nicht berücksichtigt wurde, so muss diese unter Einhaltung der abkommensrechtlichen Verjährungsfristen rückwirkend den Bescheid abändern. Auch im Falle eines nicht positiv abgeschlossenen APA-Verfahrens kann die Behörde die Erkenntnisse für eine Abgabenerhebung in der Zukunft vorlegen. Durch den EU-Verhaltenskodex haben sich die europäischen Mitgliedsstaaten dazu bekannt, Spontaninformationen über uni-, bi- sowie multilaterale APAs auszutauschen, die erfolgreich beschlossen wurden. Alle beteiligten Finanzbehörden im APA Verfahren bekommen jegliche Auskünfte sowie Informationen, die den einzelnen Behörden geliefert wurden.¹³⁶

Im Zuge einer Amtshilferichtlinie wurde die Zusammenarbeit von ausländischen Ämtern erweitert und Fristen zur Übermittlung des Informationsstands festgelegt. Somit verstärkt die Richtlinie den verpflichtenden Austausch von Informationen i. Z. m. Vorabverständigungen.¹³⁷

Da sich das Unternehmen für den Antrag eines APAs noch intensiver mit dem Verrechnungspreissachverhalt beschäftigt und die Beweggründe für die Methodenwahl auch anschließend in Form eines Prefiling Meetings mit der Behörde abstimmen kann, können Unstimmigkeiten schon im Vorhinein vermieden werden, was ein klarer Vorteil für das APA ist. Wird für einen neuen Verrechnungspreissachverhalt das Vorabverständigungsverfahren beansprucht, kann dadurch die

¹³⁴ Vgl. MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2017), S. 243 f.

¹³⁵ Vgl. DAMBÖCK/GALLA (2012), S. 484 ff.

¹³⁶ Vgl. SATTLEGGGER (2015), S. 1051 ff.

¹³⁷ Vgl. JOURISEK (2011), S. 235 f.

zukünftige Steuerbelastung für ein Investitionsprojekt präziser berechnet werden. Falls das APA Verfahren zu einer positiven Erledigung führt, können somit Doppelbesteuerungen, Strafzahlungen und Zinsnachteile innerhalb der involvierten Länder vermieden werden.¹³⁸ Hierbei ist zu erwähnen, dass dies mit möglichst allen beteiligten Behörden beschlossen werden sollte.

Die Einleitung eines APAs ist mit Kosten verbunden. Wie schon dargestellt, ist die Gebühr für das APA in den einzelnen Ländern unterschiedlich. Hinzu kommen etwaige Reisekosten, Beratungskosten sowie auch interne Kosten in Form von zeitlichen Ressourcen, welche für die Abstimmung mit den jeweiligen Behörden und den Vorbereitungen der Unterlagen für die Einreichung eines APAs anfallen. Auch die positive Erledigung eines APAs würde für das Unternehmen laufend einen Mehraufwand in Form des Monitorings bedeuten.¹³⁹ Oft ist es sinnvoll, eine Vergleichsrechnung durchzuführen. Diese stellt die Kosten einer traditionellen Vorgehensweise, welche die Durchführung der Transaktion, Dokumentationserstellung, Betriebsprüfung und eventuelle Konfliktbeilegung beinhaltet, mit den Kosten für das APA Verfahren gegenüber.¹⁴⁰

Die XY GmbH sollte außerdem berücksichtigen, dass neben den Ausgaben auch die Verfahrensdauer eine Rolle spielt. Umso mehr Länder im APA Verfahren involviert sind, desto komplexer und auch zeitlich intensiver verläuft es. So dauerte im Jahre 2018 in Österreich ein APA-Abschluss durchschnittlich 20 Monate.¹⁴¹ Kritisch zu sehen ist die Verfahrensdauer vor allem bei Investitionen im Ausland, da es bei einer Verzögerung des APA-Verfahrens auch zu einer Verschiebung der Kapitalanlagen kommen könnte. Somit geht die Rechtssicherheit des APAs nur mit einer langen Planungs- und Vorlaufzeit konform.¹⁴²

Durch das APA wird eine kooperative Zusammenarbeit mit den Behörden gefördert. Alle im Zuge des Verfahrens Involvierten arbeiten zusammen, um den fremdüblichsten Verrechnungspreis zu kalkulieren. Somit ist die Kooperationsbereitschaft seitens des Abgabepflichtigen höher als bei Betriebsprüfungen. Da sich die Behörden genauer mit dem Unternehmen beschäftigen, können die Prozesse von den Dienststellen besser verstanden werden. Eine enge Kooperation hat außerdem einen positiven Einfluss auf die Verfahrensdauer. Diese kann sich ebenso negativ auswirken, da

¹³⁸ Vgl. GIVATI (2009), S. 137 ff.

¹³⁹ Vgl. EIKEL/SURETH/HÜBNER (2013), S. 367 ff.

¹⁴⁰ Vgl. LOH/PETERS (2007), S. 116 ff.

¹⁴¹ Vgl. EU-Transfer Pricing Forum (2019), Online-Quelle [28.02.2021], S. 2.

¹⁴² Vgl. EIKEL/SURETH/HÜBNER (2013), S. 367 ff.

der Behörde sämtliche Informationen und Unterlagen des Verrechnungspreissachverhalts dargelegt werden.¹⁴³

Das Rollback-Verfahren ist ein hilfreiches Instrument, um für bereits bestehende Verrechnungspreise im Nachhinein eine Rechtssicherheit zu erlangen. Die vorhin genannten kritischen Anmerkungen beziehen sich auch auf das Rollback-Verfahren. Zusätzlich kann noch erwähnt werden, dass es innerhalb der EU nur vereinzelte Länder gibt, die auch ein Rollback-Verfahren zulassen. In Bezug auf die XY GmbH ist es somit fraglich, ob die Beantragung eines solchen Verfahrens mit den zwei beteiligten EU-Ländern als ökonomisch sinnvoll zu sehen ist. Denn auch bei einer positiven Durchführung eines APAs könnten die übrigen Länder den Verrechnungspreis als nicht fremdüblich ansehen. Des Weiteren besteht ein hohes Risiko, dass bei der Beantragung ein oder mehrere involvierte Behörden die gegenwärtigen und vergangenen Verrechnungen der konzerninternen Leistungen durch die Übermittlung der Unterlagen im Nachhinein als nicht fremdüblich sehen und dadurch eine Verrechnungspreiskorrektur durchgeführt werden müsste, die es vielleicht ohne Überprüfung nicht gegeben hätte.

In der unten stehenden Tabelle wurden nun die möglichen beteiligten Länder für das Ansuchen eines APAs der XY GmbH betrachtet. Die Tabelle zeigt die Gesamtzahl der derzeit befindlichen uni-, bi- und multilateralen APAs der einzelnen Staaten sowie die Anzahl der gewährten APAs im Jahr 2018. Die Tabelle entstammt aus dem EU Joint Transfer Pricing Forum.

Land	Gesamtzahl der Ende 2018 in Kraft befindlichen bi- und multilateralen APAs		Gesamtzahl der Ende 2018 in Kraft befindlichen unilateralen APAs		Anzahl der gewährten APAs im Jahr 2018	
	EU	NICHT-EU	EU	NICHT-EU	EU	NICHT-EU
Österreich	11	2	17	26	3	6
EU-Land A	19	24	-	-	17	17
EU-Land B	5	4	17	22	9	-
EU-Land C	9	-	5	-	6	-
EU-Land D	-	-	44	10	18	9
EU-Land E	-	3	12	-	3	-
EU-Land F	-	-	-	-	-	-

Tabelle 10: Auflistung der APAs je EU-Land,

Quelle: in Anlehnung EU Joint Transfer Pricing Forum 2018 (2019), Onlinequelle [28.02.2021], S. 1 ff.

¹⁴³ Vgl. EIKEL/SURETH/HÜBNER (2013), S. 367 ff.

In Österreich waren im Jahr 2018 innerhalb der EU elf bi- und multilaterale APAs in Kraft, bei den Unilateralen wurden bis 2018 deutlich mehr abgeschlossen. Gewährt wurden 2018 lediglich drei Advance Pricing Agreements innerhalb und sechs außerhalb der Europäischen Union. Das EU-Land A hatte bis 2018 19 EU sowie Nicht-EU APAs in Kraft. 2018 verzeichnete das Land insgesamt 34. Bei den Unilateralen sind hingegen wiederum nur EU-Länder dabei. EU-Land B schloss bis 2018 mehr unilaterale als bi- und multilaterale APAs ab. Das EU-Land C gewährte bis zum Jahr 2018 lediglich EU-Unternehmen ein laterales APA. Das EU-Land E hat nur APAs mit Nicht-EU Ländern in Kraft. Das EU-Land F wies bis zum Jahr 2018 weder welche innerhalb noch außerhalb der EU auf.

Daraus lässt sich ableiten, dass EU-Land A die meisten APAs abschloss. Die XY GmbH könnte die Rollback-Möglichkeit mit den EU-Ländern A und B in Form eines Advance Pricing Agreements beantragen. Hier ist es fraglich, wie hoch die Chance eines erfolgreichen APA-Verfahrens wäre, da EU-Land B eher den Unilateralen zustimmt.

Resultierend daraus, dass lediglich zwei der sechs involvierten Länder die Möglichkeit eines Rollbacks ermöglichen, ist der XY GmbH die Beantragung eines solchen nicht zu raten. Bei dem multilateralen APA Verfahren würden ausschließlich zwei von sechs beteiligten Staaten den vorgelegten Sachverhalt diskutieren. Falls dieses positiv abgeschlossen wird, gilt es jedoch nur innerhalb Österreichs, dem EU-Land A sowie dem EU-Land B. Die übrigen EU-Länder könnten die Verrechnungspreissachverhalte in Zukunft trotzdem bemängeln und dies könnte trotz multilateralen APAs zu einer Doppelbesteuerung führen. Kritisch zu betrachten ist außerdem die Gültigkeitsbedingung. Hierbei ist zu beachten, dass die XY GmbH diese innerhalb der drei Jahre in Österreich laufend zu erfüllen hat. Sollte das Unternehmen dieser Bedingung nicht mehr nachkommen, könnte das APA vorzeitig beendet und gegebenenfalls neu verhandelt werden.

Somit kann festgestellt werden, umso mehr Länder in einem gemeinsamen Verrechnungspreissachverhalt verwickelt sind, desto unwahrscheinlicher ist die Beantragung eines APAs.

5 Resümee

Das abschließende Kapitel resümiert die gewonnenen Erkenntnisse innerhalb der Masterarbeit und gibt einen Ausblick, welche Verrechnungspreisthematiken für die XY GmbH von Bedeutung sein könnten.

5.1 Zusammenfassung

Verrechnungspreise spielen heutzutage eine zentrale Rolle, da immer mehr Unternehmen eine multinationale Unternehmensgruppe aufweisen. Damit dadurch eine Steuervermeidung und Gewinnverlagerung vermindert wird, ist es wichtig, eine transparente Verrechnungspreispolitik zu betreiben. Da bei internationalen Verrechnungspreisthematiken oft mehr als zwei Steuerbehörden involviert sind, kann es oftmals herausfordernd sein, eine plausible Argumentation für die verwendete Methode und auch Höhe des Verrechnungspreises zu finden. Die Basis für eine solche Begründung bildet eine detaillierte Verrechnungspreisanalyse, welche in weiterer Folge als Verrechnungspreisvereinbarung festgehalten wird.

Die der XY GmbH beinhaltet die Präambel, Rechtsgrundlagen, eine kurze Beschreibung der verwendeten Verrechnungspreismethode sowie die Höhe des Aufschlags, welcher angewendet wird. Da bei einer möglichen Betriebsprüfung der Verrechnungspreissachverhalt genau analysiert wird, ist es wichtig, eine erhöhte Beweiskraft und Argumentationsstärke für die Wahl der Methode zu erläutern. Die analysierte Verrechnungspreisvereinbarung würde als Argumentation für innerhalb der Prüfung nicht genügen. Da die XY GmbH Dienstleistungen anbietet, die nicht am freien verfügbaren Markt angeboten werden, ist es essenziell die Vereinbarung mit der davor dargestellten Wertschöpfungskette und einer subtilen Darstellung aller angebotenen Leistungen zu adaptieren. Eine weitere unerlässliche Ergänzung der Transfer Pricing Policy sollte auch die ermittelte Funktions- und Risikoanalyse sein. Diese bildet einen Hauptbestandteil der Fremdüblichkeitsüberprüfung und ist vor allem bei der Dienstleistungserbringung sehr wichtig detailliert darzustellen. Da äußerst wenige Funktionen sowie Risiken seitens der Tochtergesellschaften übernommen werden, konnten diese als Routineunternehmen und das Mutterunternehmen als Strategieführerin festgestellt werden. Somit können die Töchter nur einen geringen Aufschlag an die Mutterweiterfakturieren. Die derzeitige Verrechnung der zwischenbetrieblichen Transaktionen der XY GmbH mithilfe der Cost Plus Methode in Höhe von 25 % gemäß der Transfer Pricing Policy entspricht nicht der OECD Fremdüblichkeit. Im Zuge der Untersuchung von internen Vergleichstransaktionen konnten aufgrund fehlender vergleichbarer Wettbewerber keine Werte herangezogen werden.

Auch die Ermittlung von möglichen externen Vergleichsfaktoren führte zu keinem Ergebnis. Es bestünde zwar die Möglichkeit, eine Datenbankstudie durchzuführen, jedoch ist diese innerhalb einer Masterarbeit aufgrund der fehlenden Ressourcen nicht realisierbar. Es ist allerdings seitens des Kooperationspartners zu empfehlen, eine solche zu arrangieren, um einen fremdüblicheren und genaueren Gewinnaufschlag zu ermitteln. Für die Methodenwahl der XY GmbH konnten die Cost Plus sowie die Profit Split Methode verwendet werden. Bei genauerer Betrachtung der Profit Split Methode konnte jedoch festgestellt werden, dass diese aufgrund ihrer Komplexität sowie der Voraussetzung einiger Informationen, welche derzeit nicht bestehen, dementiert werden kann. Allerdings kann eine zukünftige Verwendung nicht ausgeschlossen werden, da diese bei einer zuvor durchgeführten Datenbankanalyse durchaus zu einem fremdüblichen Verrechnungspreis führen kann. Somit ist die derzeitige Anwendung der Cost Plus Methode resultierend aus den Ergebnissen innerhalb der Masterarbeit, die derzeit Optimale. Jedoch wird nach der Verrechnungspreisanalyse für das Unternehmen eine Verrechnung in Höhe von maximal 10 % empfohlen. Dieser Wert liegt innerhalb der Bandbreite der VPR sowie des EU-Verrechnungspreisforums. Des Weiteren sollte die Verrechnung aller zentral eingekauften Standardleistungen, welche den Einkauf von Arbeitskleidung, Versicherungen, alle Reisekosten wie insbesondere Flüge, Mietfahrzeuge, Mitarbeiter für Verladungen und Werkzeuge betreffen, nicht mithilfe des Gewinnaufschlags in Höhe von 10 % verrechnet werden. Dies führt zu einer Gewinnverschiebung innerhalb des Konzerns.

Für die Absicherung des gewählten Verrechnungspreises wurden anschließend die Instrumente der Konfliktprävention untersucht. Dabei ist zwischen Vorabverständigungsverfahren-, Verständigungsverfahren sowie Schiedsverfahren zu unterscheiden. Der Einsatz des Verfahrens hängt vom zeitlichen Stand des Verrechnungspreissachverhalts ab. So kann unter anderem ein Vorabverständigungsverfahren beantragt werden, sofern der VP noch nicht realisiert wurde. Eine Ausnahme stellt hier das Rollback-Verfahren dar, das auch bei einem bereits realisierten Verrechnungspreis gefordert werden kann. Das Verständigungsverfahren kann beantragt werden, sofern ein Unternehmen innerhalb einer Prüfung mit der Behörde in einem Konflikt steht. Das Schiedsverfahren bildet sich aus einem nicht erfolgreich absolvierten Verfahren.

In Österreich gibt es keine eigene Rechtsgrundlage für die Beantragung eines APAs, somit bezieht sich das heimische Gesetz auf das OECD-MA. Würde die XY GmbH ein APA beantragen, würde zuerst ein Vorabverständigungsverfahren seitens des Unternehmens eingeleitet werden müssen. In Form eines Prefiling Meetings hätte die Firma die Möglichkeit, mit der Behörde Fragen über den entsprechenden Verrechnungspreissachverhalt zu klären. Anschließend wäre dies in einem Antrag auf Ersuchung der Durchführung eines APAs durch die XY GmbH sowie ihre Töchter an die

zuständigen Ämter einzureichen. Welche Unterlagen für die Einreichung notwendig sind, ist von Fall zu Fall unterschiedlich. Bejaht die österreichische Behörde das APA, würde im nächsten Schritt die Durchführung auf zwischenstaatlicher Ebene erfolgen. In diesem Verfahrensabschnitt tauschen die involvierten Dienststellen in Form eines Positionspapiers die Bewertungsergebnisse aus und entscheiden über den Sachverhalt mithilfe einer Vorabverständigungsvereinbarung. Wurde das APA durch alle zuständigen Behörden bejaht, ist die XY GmbH in Österreich verpflichtet, laufend zu berichten, ob die Bedingungen aus der festgelegten Gültigkeitsbedingung eingehalten werden können. Für die Einreichung eines APAs ist länderspezifisch ein Verwaltungs-kostenbeitrag zu leisten. Je nach dem beteiligten EU-Land variiert dieser. So ist z. B. in Österreich bei einem multilateralen APA kein Beitrag zu leisten, im EU-Land D ein Betrag in Höhe von € 27.980,00. Neben diesen Kosten fallen noch jene für die Zusammenkunft der unterschiedlichen Steuerbehörden an. Da es sich bei der XY GmbH um ein Unternehmen handelt, welches mehrere Töchter in unterschiedlichen EU-Ländern aufweist, konnte festgestellt werden, dass das Advance Pricing Agreement grundsätzlich in Form eines Rollbacks in Österreich möglich ist. Dieses kann ausschließlich für den bereits bestehenden Verrechnungspreis des Unternehmens eingebracht werden. Da jedoch lediglich zwei von sechs involvierten Staaten ein solches anbieten, ist dieses Verfahren für die XY GmbH eher nicht zu empfehlen. Denn auch bei einer möglichen Betriebsprüfung ist somit keine vollständige Rechtssicherheit in Form eines multilateralen APAs für alle beteiligten Behörden gegeben. Innerhalb der differenzierten Betrachtung des Advance Pricing Agreements konnte festgestellt werden, dass dieses durchaus ein geeignetes Verfahren als Instrument zur Streitbeilegung bei Verrechnungspreisangelegenheiten ist. Jedoch ist hier kritisch zu betrachten, dass der Behörde sämtliche Informationen vorgelegt werden müssen und diese auch bei einer Abweisung des APAs bei einer zukünftigen Prüfung gegen die XY GmbH verwendet werden könnten. Vor allem bei einer europäischen Betrachtung der sich derzeit in Kraft befindlichen Advance Pricing Agreements wird verdeutlicht, dass an dieser Stelle definitiv Aufholbedarf herrscht. Denn obwohl im dargelegten Sachverhalt jedes involvierte Land ein EU-Mitglied ist, sind die Kriterien für die Beantragung eines APAs sehr unterschiedlich, was viele Unternehmen abschrecken könnte.

5.2 Kritische Reflexion und Ausblick

Im Hinblick auf das zukünftige Umsatzwachstum der XY GmbH könnte das Unternehmen einzelne Bestandteile der Masterarbeit für die Erstellung des Local sowie Master Files verwenden. Sollte die XY GmbH in Zukunft einen neuen Verrechnungspreis innerhalb der Gruppe kalkulieren, kann es sinnvoll sein, dass die Überlegung gemacht wird, welche Tochtergesellschaften durch die interne Verrechnung betroffen sind. Dadurch kann eine Vorabverständigung nicht zuletzt der Komplexität im Vorhinein ausgeschlossen werden. Außerdem wäre es überlegenswert, dass der Konzern eine Kostenrechnung implementiert, um in einem weiteren Schritt eine detaillierte Kalkulation der Personalkosten darzustellen. Konfliktpräventionsmaßnahmen werden in Zukunft zunehmend an Bedeutung gewinnen. Insbesondere in diesem Bereich könnten zukünftige Forschungen anknüpfen, indem untersucht wird, warum dieses Instrument innerhalb der EU von sehr wenigen Unternehmen erfolgreich abgeschlossen werden kann. Es stellt sich außerdem die Frage, woran eine positive Erledigung scheitert.

Literaturverzeichnis

Fachliteratur:

- BENDLINGER, S./KOFLEDER, G./ LANG, M./SCHMIDJELL, S. [2018]: SWI-Spezial-Die österreichischen DBA nach BEPS, Wien: Linde, 2018.
- BERNEGGER, S./ROSAR, W./ROSENBERGER, F. [2012]: Handbuch Verrechnungspreise, 2., akt. Aufl., Wien/Linz: Linde, 2012.
- BRÄHLER, G. [2017]: Internationales Steuerrecht, Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 8., akt. Aufl., Ilmenau: Springer Gabler, 2017.
- BURGSTALLER, E./LANG, M. [2006]: Mitarbeiter-Stock-Options im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien: Linde, 2006.
- DAMBÖCK, A./GALLA, H./NOWOTNY, C. [2012]: Verrechnungspreisrichtlinien, Wien: Linde, 2012.
- DAWID, R. [2016]: Verrechnungspreise, Grundlagen und Praxis, 2., Aufl., Frankfurt: Springer Gabler, 2016.
- EWERT, R./WAGENHOFER, A. [2014]: Interne Unternehmensrechnung, 8., Aufl., München: Springer Gabler, 2014.
- FRABERGER, F./PLOTT, C./BAUMANN, A./WAITZ-RAMSAUER, K. [2014]: Handbuch Konzernsteuerrecht, 2., Aufl., Wien: LexisNexis, 2014.
- FUNK, W./ROSSMANITH, J. [2017]: Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling, Hamburg: Springer Gabler, 2017.
- GOTTHOLMSEDER, G./SCHRÖGER, M. [2017]: Grundlagen der Verrechnungspreise, 1., Aufl., Wien: LexisNexis, 2017.
- HOFMANN, B./JANN, M./JERABEK, R. [2017]: BEPS: Neue Regeln und Herausforderungen für österreichische Unternehmen, Wien: Linde, 2017.
- KUBIK, K./SCHMIDJELL-DOMMES, S./STARINGER, C. [2019]: SWI-Spezial EU-Besteuerungsbeilegungsgesetz, Wien: Linde, 2019.

- LANG, M./SCHUCH, J./STARINGER, C. [2013]: Die österreichische DBA-Politik: das österreichische Musterabkommen, Wien: Linde, 2013.
- LEHNER, M. [2014]: Kostenverteilungsverträge, 1., Aufl., Wien: Linde, 2014.
- MACHO, R./STEINER, G./SPENSBERGER, E. [2014]: Case Studies Verrechnungspreise kompakt, 2., akt. Aufl., Wien: Linde, 2014.
- MACHO, R./STEINER, G./SPENSBERGER, E. [2017]: Verrechnungspreise kompakt, 3., Aufl., Wien/Linz/München: Linde, 2017.
- REK, R./BRÜCK, M./LABERMEIER, A./PACHE, S. [2008]: Internationales Steuerrecht in der Praxis, Frankfurt: Springer Gabler, 2008.
- Rieke, S. [2015]: Verrechnungspreise im Spannungsfeld zwischen Konzernsteuerung und internationalem Steuerrecht, Wiesbaden: Springer Gabler, 2015.
- RITZ, C./KORAN, B. [2019]: SWK-Spezial Advance Ruling, Der Auskunftbescheid gemäß § 118 BAO. 2., Aufl., Wien: Linde, 2019.
- SCHEFFLER, W. [2011]: Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3., vollst. Neubearb. Aufl., München: Vahlen, 2011.
- SCHMIDJELL-DOMMES, S. [2017]: Internationales Steuerrecht, 5., akt. Aufl., Wien: LexisNexis, 2017.
- SCHREIBER, U. [2017]: Besteuerung der Unternehmen, Eine Einführung in Steuerrecht und Steuerwirkung, 4., Aufl., Mannheim: Springer Gabler, 2017.
- STEFANER, M./SCHRAGL, M. [2016]: SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung, 1., Aufl., Wien: Linde, 2016.
- VÖGELE, A./RAAB, J. [2020]: Verrechnungspreise: Betriebswirtschaft Steuerrecht, 5., Neubearb. Aufl., München: Beck, 2020.
- ZÖCHLING, H./PLOTT, C. [2016]: Der steuerliche Fitness-Test für Unternehmen – Fehler vermeiden – Risiko minimieren – Einsparungspotentiale nutzen durch Tax Compliance, 1., Aufl., Wien: Linde, 2016.

Fachzeitschriften:

- BACHL, R. [2010]: Der Verwaltungskostenbeitrag für einen finanzbehördlichen Auskunftsbescheid, in: *ecolex* vom 01.11.2010, S. 1095-1101.
- BREM, M./TUCHA, T. [2006]: Dokumentation von Verrechnungspreisen: zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse, in: *IStR* vom 20.07.2006, S. 499-505.
- BRÜLISAUER, P./HUBER, C. [2020]: Transfer Pricing in multinationalen Unternehmen bei komplexen Geschäftsmodellen, in: *TPI* vom 15.08.2020, S. 169-180.
- DOLEZEL, A. /SPORNBERGER, M. [2018]: Verrechnungspreise und Strafprävention, in: *TPI* vom 18.06.2018, S. 148-153.
- DOMMES, S./GAHLEITNER, G./STEINER, G. [2009]: APA-Verfahren in Österreich: Rechtlicher Rahmen und erster Erfahrungsbericht, in: *SWI* vom 01.02.2009, S. 56-64.
- EHRKE-RABEL, T./RITZ, C. [2010]: Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, in: *RdW* vom 01.10.2010, S. 663-666.
- EIKEL, P./SURETH, C./HÜBNER, V. [2013]: Advance Pricing Agreements (APAs) als Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten – eine kritische Betrachtung, in: *StuW* vom 10.05.2013, S. 367-379.
- ENGER, G. [2009]: Änderung von Verrechnungspreisen in der Rezession, in: *IStR* vom 01.10.2009, S. 685-691.
- GIVATI, Y. [2009]: Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax, in: *Virginia Tax Review* vom 15.07.2009, S. 137-175.
- HAHN, T. [2017]: Streitbeilegungsmechanismen, in: *TPI* vom 15.06.2017, S. 157-159.
- HAHN, T./RASSLAGG, T. [2019a]: Berücksichtigung von „Loss Comparables“ bei TNMM-Datenbankstudien – ein (No-)Go?, in: *TPI* vom 15.12.2019, S. 351-358.
- HAHN, T./RASSLAGG, T. [2019b]: Vergleichbarkeitsanalyse und Vergleichbarkeitsanpassungen in der Praxis, in: *TPI* vom 14.08.2019, S. 211-214.
- HOLZINGER, R. [2019]: Transfer Pricing bei “Higher-Value-Adding“-Dienstleistungen durch Anwendung des Stage Gate-Modells-Berücksichtigung unterschiedlicher Funktions- und Risikoprofile, in: *TPI* vom 29.11.2019, S. 248-257.

- JOURISEK, H. [2011]: Die neue Amtshilferichtlinie der EU im Bereich der Ermittlungshilfe, in: SWI vom 01.06.2011, S. 235-242.
- KOLLER, C./SCHOLZ, F. [2013]: Rechtskraftwirkung des klagabweisenden Versäumungsurteils, in: ecolex vom 01.04.2013, S. 333-336.
- KUSCHIL, H./ LOUKOTA, H. [2005]: § 6 Z 6 EstG (neu) und die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, in: ÖStZ vom 01.07.2005, S. 283-288.
- KUSSMAUL, H./RUINER; C. [2010]: Die sog. Standardmethoden zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise – Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufpreismethode und Kostenaufschlagsmethode, in: IStR vom 19.08.2010, S. 605-611.
- LOH, A./PETERS, H. [2007]: Die neuen Regelungen zu Advance Pricing Agreements im deutschen Steuerrecht, in: RIW vom 30.11.2007, S. 116-120.
- MACHO, R. [2019]: Verrechnungspreise im Zeitalter von ICAP 2.0 – neue Möglichkeiten – neue Chancen – neue Risiken, in: TPI vom 29.11.2019, S. 268-272.
- MACHO, R./PERNIKI, M. [2011]: Verrechnungspreise: Benchmarking mittels Datenbankstudien – Fluch oder Segen, in: SWI vom 01.07.2011, S. 296-304.
- MANESSINGER, E./SCHLATZER, I. [2010]: Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 1) – Ein Überblick, in: ÖStZ vom 01.12.2010, S. 572-575.
- ORASCH, M. [2019]: Die Preisvergleichsmethode, in: TPI vom 08.01.2020, S. 358-359.
- PERNEKI, M. /DOFER, B. [2012]: Fremdvergleichsanalyse bei Verrechnungspreisen: Neue Wege durch den additiven Ansatz?, in: SWI vom 02.04.2012, S. 165-167.
- PFLEGER, K./RENNER, B./STEINER, G. [2019]: Fremdübliche Vergütung von konzerninternen Dienstleistungen – BFG zur Berechnung von fremdüblichen Gewinnaufschlägen, in: TPI vom 15.10.2019, S. 301-307.
- POSAUTZ, G. [2020]: Handlungsmöglichkeiten für produzierende Routineunternehmen in der Corona-Krise, in: TPI vom 25.06.2020, S. 163-168.
- ROLLER, N. [2012]: Praktische Probleme bei der Vergleichbarkeitsanalyse im Sinne der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie, in: taxlex vom 01.07.2012, S. 281-290.
- ROSENBERGER, F./LOIDL, V./MOSHAMMER, H. [2012]: Die Preisvergleichsmethode – Wichtige Begriffe im kurzen Überblick, in: SWK vom 15.05.2012, S. 715.

- SATTEGGER, I. [2015]: Vermeidung von Doppelbesteuerung infolge von Verrechnungspreiskorrekturen, in: SWK vom 15.08.2015, S. 1051-1055.
- SCHLAGER, C./TITZ, E. [2015]: Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2015: Neues zur Einkünftezurechnung, Einlagenrückzahlung und „Wegzugsbesteuerung“, in: RWZ vom 28.12.2015, S. 376-381.
- SCHMIT, K. /REITER, C. [2017]: Datenbanken und Verrechnungspreise – Arten und Nutzung von Datenbanken in der Verrechnungspreisdokumentation, in: TPI vom 15.08.2017, S. 212-214.
- SCHWARZ, C./STEIN, S. [2019]: Fremdvergleichsanalyse mittels künstlicher Intelligenz, in: TPI vom 15.08.2019, S. 173-179.
- STARINGER, C. [2015]: BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu?, in: SWI vom 07.12.2015, S. 575-587.
- STEGER, A. [2019]: Die Profit Split Methode, in TPI: vom 29.11.2019, S. 299-300.
- STEINER, G. [2017]: Funktionsanalyse („Functional Analysis“), in: TPI vom 15.02.2017, S. 34-35.
- TAFERNER, M. /TRAINDL, M. [2017]: Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode, in: TPI vom 15.10.2017, S. 256-258.
- TRAINDL, M. /KALLINA, A. /KERSTINGER, E. /MACHO, R. /MANTLER, E. /MEISEL, M. /SCHWAIGER, M. /STIEBER, B. [2020]: COVID 19 – Routinegesellschaften leiden in der Krise?, in: TPI vom 25.06.2020, S. 117-119.
- TURCAN, L. [2019]: Das EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz und die neue Ära der Streitbeilegung, in: TPI vom 15.10.2019, S. 287-298.
- WAHL, A./PREISSER, H. [2008]: Möglichkeiten und Grenzen von Datenbankanalyse zur Bestimmung von Verrechnungspreisen, in: IStR vom 17.01.2008, S. 51-59.
- WITTENSTEIN, P. [2017]: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), in: IWB vom 24.02.2017, S. 124.
- ZÖCH, C. [2020]: Datenbanken – Theorie und Praxis, in: TPI vom 27.10.2020, S. 248-249.

Hochschulschrift:

ZIMMERMANN, P. [2012]: Die Entscheidung zur Funktionsverlagerung im Konzern – Eine Analyse des Zusammenwirkens der Preisgrenzen der beteiligten Entscheider, Dissertation am Institut für Betriebswirtschaftslehre der RWTH Aachen Universität, Köln: Springer Gabler, 2012.

Internetquellen:

APA and MAP Country Guide 2019,

<https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2019/03/apa-and-map-country-guide-2019/>, [23.01.2021].

EU-Transfer Pricing Forum 2018, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-3.pdf, [28.02.2021].

OECD 2017, OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung vom 21.

November 2017, <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-musterabkommen-zurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm>, [19.09.2020].

OECD-VPR 2017, OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2017, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreiseleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuer-verwaltungen-2017_9789264304529-de, [19.09.2020].

VPR 2010, Verrechnungspreisrichtlinien 2010, Richtlinie des BMF vom 28.10.2010, BMF-

010221/2522-IV/4/2010 i.d.F. 28.10.2010,

<https://findok.bmf.gv.at/findok/resources/pdf/5d055681-8b2b-4fb6-b71c-45a8eb7bd6ac/49970.1.1.pdf>, [25.06.2020].

Entscheidungsregister:

VwGH, 24.11.1999, 94/13/0233.

Unternehmensinterne Dokumente:

XY GmbH [2019]: Transfer Pricing Policy, Graz: o.V., 2019.

Anhang

Musterfragenkatalog zu den Funktionen und Risiken
Wer übt, plant und verhandelt die Einkaufsfunktion aus?
Wer formuliert die Pläne und Ziele?
Ist in den verbundenen Unternehmen CEO und CFO eine andere Person als in der Mutter?
Wer ist für das Erreichen von Zielen verantwortlich?
Wer ist für das Marketing und das Service verantwortlich?
Wer stellt Rechnungen an das Unternehmen und wer stellt Rechnungen an den Kunden?
Wo wird die Verrechnung hergestellt?
Wo gehen die Verkaufsaufträge ein?
Wo befindet sich das Lager und wer kontrolliert den Lagerbestand?
Gibt es ein computerunterstütztes Lagerbestandssystem?
Welches Know-how, das beachtliche Wettbewerbsvorteile schafft – benutzen Sie und wer entwickelt dieses Know-how?
Gibt es ein Verfahrenshandbuch für den Herstellablauf und falls ja, wer wartet dieses?
Wer übt die Qualitätskontrolle aus?
Wer stellt die Ausrüstung zur Verfügung?
Wer trägt die Kosten für die Qualitätskontrolle?
Werden Verpackungsarbeiten durchgeführt?
Wo werden Speditionsverträge bearbeitet und verhandelt?
Wer bearbeitet Zollprobleme und erledigt Frachtbriefe?
Welche Leistung wird erbracht?
Wer ist für das Marketing verantwortlich und bestimmt das Budget?
Wer ermittelt die Bedürfnisse und die Anforderungen von jedem einzelnen Markt?
Wer ist für das After-Sale-Service verantwortlich?
Wer ist für Inkasso, Finanzierung und Kreditüberwachung zuständig?
Welche speziellen Ausbildungen werden den Mitarbeitern angeboten?
Wer ist für die Einstellung von Personal verantwortlich?
Welche Entscheidungen erfordern die Zustimmung der Konzernzentrale und welche Zustimmungen sind nötig?
Wer trägt die Personalkosten?
Wer trägt die Ausbildungskosten?

Welche Standardwahrung wird für die Begleichung von Verrechnungspreisen verwendet?
In welcher Währung werden die Kunden für die Dienstleistung belastet?
Gibt es ein Kursschwankungsrisiko? -Wenn ja, wie bedeutend ist das Risiko?
Welche Kreditbedingungen werden beim Verkauf von Dienstleistungen eingeräumt?
Wer trägt die Kosten der Finanzierung der Forderungen?
Wer ist für Risiken und den entsprechenden Maßnahmen verantwortlich?
Wer trägt das Risiko bei Auftragsstornos?
Wer trägt das Risiko + Kosten bei Beschwerden?
Wer trägt die Marktrisiken?
Wer trägt die Kosten für uneinbringliche Forderungen?
Gibt es einen Versicherungsschutz für uneinbringliche Forderungen?
Gibt es andere Versicherungen?
Sind Strategien für die Steigerung und Ausweitung der Angebote und Dienstleistungen fehlgeschlagen?
Wer trägt das Auslastungsrisiko?
Wer haftet für die Dienstleistungen?
Wer trägt das Entwicklungsrisiko?
Wer trägt das Gewährleistungsrisiko?
Wer trägt das Preisrisiko?
Wer trägt das Risiko von fehlgeschlagenen Geschäftsstrategien?
Wer trägt das Wechselkursrisiko?

Anhang 1: Musterfragenkatalog zu den übernommenen Risiken und Funktionen,
Quelle: in Anlehnung an MACHO/STEINER/SPENSBERGER (2014), S. 86 ff.