

# MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

Verrechnungspreisgestaltung zwischen Österreich und Deutschland – anhand eines österreichischen Beispielunternehmens

Verfasserin

Christine Pfeiffer

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt: A 066 915  
Studienrichtung lt. Studienblatt: Masterstudium Betriebswirtschaft  
Betreuer: Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto A. Altenburger

Ich versichere,

1. daß ich die Magister-/Masterarbeit selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfe bedient habe.
2. a\*) daß ich diese Magister-/Masterarbeit bisher weder im In- oder Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe,  
  
b\*) daß ich diese Magister-/Masterarbeit schon an \_\_\_\_\_ vorgelegt habe.

\_\_\_\_\_  
Datum

\_\_\_\_\_  
Unterschrift

\*) nichtzutreffendes streichen

---

**Verfügung der Studienpräses:**

Die Magister-/Masterarbeit wird

\_\_\_\_\_  
zur Begutachtung zugeteilt.

\_\_\_\_\_  
Datum

\_\_\_\_\_  
Für die Studienpräses

<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</b> .....	<b>V</b>
<b>1. EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
1.1. <b>Problemstellung</b> .....	<b>1</b>
1.2. <b>Aufbau der Arbeit</b> .....	<b>3</b>
<b>2. GRUNDLEGENDE BEGRIFFSDEFINITIONEN</b> .....	<b>5</b>
2.1. <b>Fremdvergleichsgrundsatz</b> .....	<b>5</b>
2.2. <b>Verrechnungspreis</b> .....	<b>5</b>
2.3. <b>Verbundenes Unternehmen</b> .....	<b>5</b>
2.3.1. <i>OECD</i> .....	<b>5</b>
2.3.2. <i>Österreich</i> .....	<b>6</b>
2.3.3. <i>Deutschland</i> .....	<b>7</b>
<b>3. DAS BEISPIELUNTERNEHMEN – VORSTELLUNG UND DERZEITIGE VERRECHNUNGSPREISGESTALTUNG</b> .....	<b>10</b>
3.1. <b>Konzernstruktur des Beispielunternehmens</b> .....	<b>10</b>
3.2. <b>Konzerninterne Lieferungen und Leistungen des     Beispielunternehmens</b> .....	<b>10</b>
3.3. <b>Derzeitige Verrechnungspreisgestaltung des Beispielunternehmens     im Allgemeinen</b> .....	<b>11</b>
3.4. <b>Derzeitige Verrechnungspreisgestaltung des Beispielunternehmens     zwischen Österreich und Deutschland</b> .....	<b>15</b>
<b>4. ELEMENTEN DER VERRECHNUNGSPREISGESTALT- UNG – REGELUNGEN UND SCHLUSSFOLGERUNGEN</b> .....	<b>16</b>
4.1. <b>Konzerninterne Warenlieferungen</b> .....	<b>16</b>
4.1.1. <i>Regelungen der OECD</i> .....	<b>16</b>
4.1.2. <i>Österreichische Regelungen</i> .....	<b>16</b>
4.1.3. <i>Deutsche Regelungen</i> .....	<b>17</b>
4.1.4. <i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	<b>18</b>
4.1.5. <i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das         Beispielunternehmen</i> .....	<b>18</b>
4.2. <b>Konzerninterne Dienstleistungen</b> .....	<b>19</b>
4.2.1. <i>Regelungen der OECD</i> .....	<b>19</b>
4.2.2. <i>Österreichische Regelungen</i> .....	<b>21</b>
4.2.3. <i>Deutsche Regelungen</i> .....	<b>22</b>
4.2.4. <i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	<b>22</b>
4.2.5. <i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das         Beispielunternehmen</i> .....	<b>23</b>
4.3. <b>Betriebsausgaben</b> .....	<b>23</b>
4.3.1. <i>Regelungen der OECD</i> .....	<b>23</b>
4.3.2. <i>Österreichische Regelungen</i> .....	<b>25</b>
4.3.3. <i>Deutsche Regelungen</i> .....	<b>26</b>
4.3.4. <i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	<b>27</b>
4.3.5. <i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das         Beispielunternehmen</i> .....	<b>27</b>
4.4. <b>Wirtschaftsgüterüberführung</b> .....	<b>27</b>
4.4.1. <i>Regelungen der OECD</i> .....	<b>27</b>
4.4.2. <i>Österreichische Regelungen</i> .....	<b>28</b>
4.4.3. <i>Deutsche Regelungen</i> .....	<b>31</b>

4.4.4.	<i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	34
4.4.5.	<i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen</i> .....	34
<b>4.5.</b>	<b>Bewertungsmaßstäbe</b> .....	<b>35</b>
4.5.1.	<i>Regelungen der OECD</i> .....	35
4.5.2.	<i>Österreichische Regelungen</i> .....	36
4.5.3.	<i>Deutsche Regelungen</i> .....	40
4.5.4.	<i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	42
4.5.5.	<i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen</i> .....	43
<b>4.6.</b>	<b>Bedeutung der Funktions- und Risikoanalyse für die Verrechnungs- preisgestaltung</b> .....	<b>43</b>
4.6.1.	<i>Regelungen der OECD</i> .....	43
4.6.2.	<i>Österreichische Regelungen</i> .....	48
4.6.3.	<i>Deutsche Regelungen</i> .....	50
4.6.4.	<i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	52
4.6.5.	<i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen</i> .....	52
<b>4.7.</b>	<b>Zulässigkeit der Verrechnungspreisermittlung anhand von Daten- bankstudien</b> .....	<b>53</b>
4.7.1.	<i>Regelungen der OECD</i> .....	53
4.7.2.	<i>Österreichische Regelungen</i> .....	57
4.7.3.	<i>Deutsche Regelungen</i> .....	61
4.7.4.	<i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	63
4.7.5.	<i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen</i> .....	64
<b>4.8.</b>	<b>Dokumentationspflichten im Zusammenhang mit der Verrechnungs- preisgestaltung</b> .....	<b>65</b>
4.8.1.	<i>Regelungen der OECD</i> .....	65
4.8.2.	<i>Österreichische Regelungen</i> .....	69
4.8.3.	<i>Deutsche Regelungen</i> .....	73
4.8.4.	<i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	76
4.8.5.	<i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen</i> .....	77
<b>4.9.</b>	<b>Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung</b> .....	<b>77</b>
4.9.1.	<i>Regelungen der OECD</i> .....	77
4.9.2.	<i>Österreichische Regelungen</i> .....	84
4.9.3.	<i>Deutsche Regelungen</i> .....	88
4.9.4.	<i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	91
4.9.5.	<i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen</i> .....	92
<b>5.</b>	<b>METHODEN ZUR ERMITTLUNG VON VERRECH- NUNGSPREISEN – REGELUNGEN UND SCHLUSS- FOLGERUNGEN</b> .....	<b>93</b>
<b>5.1.</b>	<b>Preisvergleichsmethode</b> .....	<b>93</b>
5.1.1.	<i>Regelungen der OECD</i> .....	93
5.1.2.	<i>Österreichische Regelungen</i> .....	98
5.1.3.	<i>Deutsche Regelungen</i> .....	99
5.1.4.	<i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	100

5.1.5.	<i>Vor- und Nachteile der Methode</i> .....	100
5.1.6.	<i>Hauptanwendungsgebiet</i> .....	101
5.1.7.	<i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen</i> .....	102
<b>5.2.</b>	<b>Wiederverkaufspreismethode</b> .....	<b>103</b>
5.2.1.	<i>Regelungen der OECD</i> .....	103
5.2.2.	<i>Österreichische Regelungen</i> .....	106
5.2.3.	<i>Deutsche Regelungen</i> .....	108
5.2.4.	<i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	108
5.2.5.	<i>Vor- und Nachteile der Methode</i> .....	108
5.2.6.	<i>Hauptanwendungsgebiet</i> .....	109
5.2.7.	<i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen</i> .....	110
<b>5.3.</b>	<b>Kostenaufschlagsmethode</b> .....	<b>111</b>
5.3.1.	<i>Regelungen der OECD</i> .....	111
5.3.2.	<i>Österreichische Regelungen</i> .....	119
5.3.3.	<i>Deutsche Regelungen</i> .....	121
5.3.4.	<i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	121
5.3.5.	<i>Vor- und Nachteile der Methode</i> .....	122
5.3.6.	<i>Hauptanwendungsgebiet</i> .....	123
5.3.7.	<i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen</i> .....	123
<b>5.4.</b>	<b>Nettomargenmethode</b> .....	<b>124</b>
5.4.1.	<i>Regelungen der OECD</i> .....	124
5.4.2.	<i>Österreichische Regelungen</i> .....	128
5.4.3.	<i>Deutsche Regelungen</i> .....	130
5.4.4.	<i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	131
5.4.5.	<i>Vor- und Nachteile der Methode</i> .....	132
5.4.6.	<i>Hauptanwendungsgebiet</i> .....	134
5.4.7.	<i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen</i> .....	135
<b>5.5.</b>	<b>Gewinnteilungsmethode</b> .....	<b>136</b>
5.5.1.	<i>Regelungen der OECD</i> .....	136
5.5.2.	<i>Österreichische Regelungen</i> .....	140
5.5.3.	<i>Deutsche Regelungen</i> .....	141
5.5.4.	<i>Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen</i> .....	142
5.5.5.	<i>Vor- und Nachteile der Methode</i> .....	142
5.5.6.	<i>Hauptanwendungsgebiet</i> .....	144
5.5.7.	<i>Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen</i> .....	145
<b>6.</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK</b> .....	<b>147</b>
6.1.	<b>Zusammenfassung</b> .....	<b>147</b>
6.2.	<b>Ausblick</b> .....	<b>148</b>
<b>LITERATURVERZEICHNIS</b> .....	<b>VII</b>	
<b>Monographien</b> .....	<b>VII</b>	
<b>Beiträge in Sammelwerken</b> .....	<b>IX</b>	
<b>Zeitschriftenaufsätze</b> .....	<b>XIV</b>	
<b>Rechtsprechung</b> .....	<b>XVIII</b>	
<b>Materialien</b> .....	<b>XIX</b>	

<b>ANHANG .....</b>	<b>XXIII</b>
<b>Abstract Deutsch .....</b>	<b>XXIII</b>
<b>Abstract Englisch .....</b>	<b>XXIV</b>
<b>Lebenslauf Christine Pfeiffer.....</b>	<b>XXV</b>

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
AIFM	Alternative Investment Fund Manager
AIFM-STAnpG	AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
AO	Abgabenordnung
APA	Advance Pricing Arrangement
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
CTPA	Center for Tax Policy and Administration
CFA	Committee on Fiscal Affairs
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dAktG	deutsches Aktiengesetz
dBMF	Bundesministerium der Finanzen
dEStG	deutsches Einkommensteuergesetz
dKStG	deutsches Körperschaftsteuergesetz
dRGBI.	deutsches Reichsgesetzblatt
EAS	Express Antwort Service
EStG	Einkommensteuergesetz
et.al.	et alii (und andere)
EU	Europäische Union
f.	und folgende Seite/ und folgende Randziffer
GAufzV	Gewinnaufzeichnungsverordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GZ	Geschäftszahl
G20	Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer
HGB	Handelsgesetzbuch
IMF	International Monetary Fund (Internationaler Währungsfonds)
i.V.m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
KostRMoG	Kostenrechtsmodernisierungsgesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinie(n)
lit.	litera
Nr.	Nummer(n)
o.A.	ohne Autor
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OG	Offene Gesellschaft

öAktG	österreichisches Aktiengesetz
öBMF	Bundesministerium für Finanzen
öEStG	österreichisches Einkommensteuergesetz
öKStG	österreichisches Körperschaftsteuergesetz
ÖVPR	österreichische Verrechnungspreisrichtlinie
RGBL.	Reichsgesetzblatt
Rz.	Randziffer(n)
S.	Seite(n)
sog.	so genannte
StabG	Stabilitätsgesetz
StAuskV	Steuer-Auskunftsverordnung
u.	und
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UmgrStG	Umgründungsteuergesetz
UNO	United Nations Organization (Vereinte Nationen)
US	Vereinigte Staaten von Amerika
v.	von
VerwGr Verf	Verwaltungsgrundsätze-Verfahren
VPR	Verrechnungspreisrichtlinie
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Vgl.	vergleiche
Z	Ziffer(n)
z.B.	zum Beispiel
ZVG	Zahlungsverzugsgesetz

# 1. EINLEITUNG

## 1.1. Problemstellung

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hält in der von ihr herausgegebenen Verrechnungspreisrichtlinie (VPR) fest, dass die „Verrechnungspreisgestaltung keine exakte Wissenschaft ist“.<sup>1</sup> Die Ermittlung von Verrechnungspreisen erfordert daher Überblick und Vertrautheit mit der Materie sowohl durch die anwendenden Unternehmen selbst als auch durch die Finanzverwaltung.<sup>2</sup>

Zusätzlich führen die wachsende Globalisierung und die zunehmende Zahl an konzerninternen Geschäften dazu, dass sich Unternehmen immer genauer mit dem Thema Verrechnungspreise auseinandersetzen und auf diesem Gebiet Expertise erwerben müssen. Daher ist das Thema Verrechnungspreise aus dem Wirtschaftsleben nicht mehr wegzudenken.<sup>3</sup>

Verrechnungspreise dienen den Unternehmen nicht nur mehr dazu, betriebswirtschaftliche und gesetzliche Vorgaben zu erfüllen, sondern werden auch im Rahmen der gesetzlichen Grenzen als Anreizsystem und Steuerplanungsinstrument genutzt.<sup>4</sup> Dabei treten Verrechnungspreise nicht nur in den Fokus der anwendenden Unternehmen selbst, auch die Finanzverwaltung setzt sich im Rahmen von Betriebsprüfungen immer intensiver mit dem brisanten Thema Verrechnungspreise auseinander.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines 2010 – Verrechnungsgrundsätze für Multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.06.1995 zuletzt geändert durch die Überarbeitung vom 22.06.2010 (CTPA/CFA (2010) 55), Rz. 1.13.

<sup>2</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.13.

<sup>3</sup> Vgl. *Rosenberger et al.* (2012a), S. 623.

<sup>4</sup> Vgl. *Rosenberger et al.* (2012b), S. 1251 f.

<sup>5</sup> Vgl. *Steiner et al.* (2010), S. 667.

Die OECD selbst sieht sich aufgrund der derzeitigen Entwicklungen, Verrechnungspreise als Steuerplanungsinstrument zu nutzen, immer wieder damit konfrontiert Anpassungen an der von ihr herausgegebenen VPR vorzunehmen.<sup>6</sup>

Bereits im Jahr 2011 wurde eine Arbeitsgemeinschaft bestehend aus OECD Mitgliedern, Vertretern der Weltbank, des Internationalen Währungsfonds (IMF), der Organisation der Vereinten Nationen (UNO) sowie der Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer (G20) Finanzminister gebildet, um sich mit der Optimierung von Konzernsteuersachverhalten auseinanderzusetzen.<sup>7</sup> Im Zuge der Zusammenarbeit drängte sich das Thema der Einschränkung der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer immer mehr in den Vordergrund. Aus diesem Anlass gab die OECD im Jahr 2013 einen Aktionsplan zur Vermeidung der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer heraus, welcher sich auch intensiv mit dem Thema der Anpassung der OECD VPR beschäftigt.<sup>8</sup> Vier der 15 von der OECD erlassenen Maßnahmen befassen sich mit einer Anpassung der Verrechnungspreisgestaltung.<sup>9</sup> Der Fokus dieser Anpassungen liegt vor allem darin, zu gewährleisten, dass die ermittelten Verrechnungspreise den tatsächlichen Wertschöpfungsprozess im Unternehmen widerspiegeln. Ferner soll durch die Anpassungen der Dokumentationsvorschriften die Transparenz der Verrechnungspreisermittlung erhöht werden.<sup>10</sup> Nachdem die OECD die Umsetzung des Aktionsplans für die Jahre 2014 und 2015 plant,<sup>11</sup> bleibt abzuwarten, wie diese Änderungen die Verrechnungspreisermittlung zwischen Österreich und Deutschland beeinflussen werden.

Aufgrund dieser Schwierigkeiten bei der Verrechnungspreisermittlung und der steigenden Bedeutung von Verrechnungspreise wird in dieser Arbeit die Verrechnungspreisermittlung in Österreich und seinem wichtigsten Handelspartner Deutschland untersucht. Darüber hinaus wird in dieser Arbeit einem österreichischen Beispielunternehmen Hilfestellung bei der Verrechnungspreisermittlung geboten. Ziel der Arbeit ist es daher, die geltenden Regelungen der OECD, Österreichs und Deutschland im

---

<sup>6</sup> Vgl. *Steiner* (2013), S. 385.

<sup>7</sup> Vgl. *Steiner* (2013), S. 385.

<sup>8</sup> Vgl. *dBMF* (2013), S. 1.

<sup>9</sup> Vgl. *OECD* (2013), S. 20 – 23.

<sup>10</sup> Vgl. *Steiner* (2013), S. 386 – 390.

<sup>11</sup> Vgl. *OECD* (2013), S. 24.

Bereich der Verrechnungspreisermittlung für konzerninterne Lieferungen und Dienstleistungen zu analysieren und anhand dieser Analyse Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge bezüglich der Verrechnungspreisermittlung des betrachteten Beispielunternehmens zu gewinnen.

## **1.2. Aufbau der Arbeit**

In Kapitel 2. werden die für diese Arbeit grundlegenden Begriffsdefinitionen des Fremdvergleichsgrundsatzes, des Verrechnungspreises sowie die Definition des verbundenen Unternehmens gemäß der Regelungen der OECD, der österreichischen sowie der deutschen Regelungen dargestellt.

In Kapitel 3. folgt ein Einblick in das Beispielunternehmen, in welchem besonders auf die Konzernstruktur (Abschnitt 3.1.) sowie auf die konzerninternen Warenlieferungen und Dienstleistungen (Abschnitt 3.2.) eingegangen wird. Darüber hinaus wird im Abschnitt 3.3. eine Analyse der derzeitigen Verrechnungspreisgestaltung des Beispielunternehmens durchgeführt, in welcher speziell die Verrechnungspreisgestaltung zwischen Österreich und Deutschland (Abschnitt 3.4.) herausgearbeitet wird. Die Daten bezüglich des Beispielunternehmens wurden aus einem Interview mit den Verantwortlichen des Beispielunternehmens für die Verrechnungspreisgestaltung, sowie aus dem aktuellen Geschäftsbericht für das 3. Quartal 2013 gewonnen.

In Kapitel 4. werden die Elemente der Verrechnungspreisermittlung beschrieben. In Abschnitt 4.1. werden die konzerninternen Dienstleistungen behandelt. Ferner wird gesondert auf die konzerninternen Warenlieferungen (Abschnitt 4.2.), die Betriebsausgaben (Abschnitt 4.3.), die Wirtschaftsgüterüberführung (Abschnitt 4.4.), die wichtigsten Bewertungsmaßstäbe für die Ermittlung von Verrechnungspreisen (Abschnitt 4.5.), die Bedeutung der Funktions- und Risikoanalyse (Abschnitt 4.6.), die Zulässigkeit der Verrechnungspreisermittlung anhand von Datenbankstudien (Abschnitt 4.7.), die Dokumentationspflicht im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisgestaltung (Abschnitt 4.8.), sowie die Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Abschnitt 4.9.) eingegangen. Bei jedem dieser Elemente werden zuerst die Regelungen der OECD zum jeweiligen Element vorgestellt, an welche eine Ein-

führung in die österreichischen und die deutschen Regelungen betreffend des jeweiligen Elements anschließt. Als nächstes werden die deutschen und österreichischen Regelungen in Form eines Rechtsvergleiches gegenübergestellt. Aufgrund der vorangegangenen Ausführungen werden abschließend für jedes Element Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen dargestellt.

Nachfolgend werden in Kapitel 5. dieser Arbeit die Methoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen vorgestellt. Zuerst wird näher auf die Preisvergleichsmethode (Abschnitt 5.1.) eingegangen. Anschließend folgt eine Einführung in die Wiederverkaufspreismethode (Abschnitt 5.2.), die Kostenaufschlagsmethode (Abschnitt 5.3.), die Nettomargenmethode (Abschnitt 5.4.) sowie die Gewinnteilungsmethode (Abschnitt 5.5.) Auch bei diesen werden zuerst die Regelungen der OECD, gefolgt von den österreichischen und den deutschen Regelungen erörtert. Im Anschluss daran wird ein Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen sowie die Herausarbeitung der Vor- und Nachteile der einzelnen Methoden und derer Hauptanwendungsgebiete vorgenommen, auf welche die abschließenden Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen aufbauen.

Kapitel 6. Bildet den Schluss der Arbeit. Hier werden die wesentlichen Aspekte zusammengefasst und ein Ausblick auf zukünftige Entwicklungen skizziert.

## **2. GRUNDLEGENDE BEGRIFFSDEFINITIONEN**

### **2.1. Fremdvergleichsgrundsatz**

Die grundlegende Begriffsbestimmung des in der Einleitung der OECD-VPR erwähnten Fremdvergleichsgrundsatzes<sup>12</sup> findet sich in Artikel 9 Absatz 1 (Art. 9 Abs. 1) OECD-Musterabkommen. In diesem wird bestimmt, dass Gewinne, die aufgrund von Ungleichbehandlung zwischen verbundenen Unternehmen und außenstehenden Dritten entstehen, dem Einkommen des betroffenen Konzernunternehmens wieder hinzugerechnet werden müssen.<sup>13</sup> Der Fremdvergleichsgrundsatz soll sicherstellen, dass konzerninterne Transaktionen so bewertet werden wie vergleichbare Geschäfte zwischen konzernfremden Unternehmen zu bemessen sind. Dadurch sollen die Einflüsse der Konzernzugehörigkeit auf die Preisfindung beseitigt werden. Hierdurch wird sichergestellt, dass die Verrechnungspreise den am Markt vorherrschenden Bedingungen entsprechen.<sup>14</sup>

### **2.2. Verrechnungspreis**

Verrechnungspreise sind Werte, die angesetzt werden, um innerbetriebliche Lieferungen und Leistungen, die zwischen verbundenen Unternehmen erbracht werden, zu quantifizieren.<sup>15</sup>

### **2.3. Verbundenes Unternehmen**

#### *2.3.1. OECD*

Gemäß Art. 9 des OECD-Musterabkommens liegt ein verbundenes Unternehmen vor, wenn ein Unternehmen an der Unternehmensführung, der Beaufsichtigung oder am Kapital eines anderen Unternehmens mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist, bzw.

---

<sup>12</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.1.

<sup>13</sup> OECD-Musterabkommen 2010 – Abkommen zwischen (Staat A) und (Staat B) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung 2010.

<sup>14</sup> Vgl. *Rosenberger et al.* (2012a), S. 623.

<sup>15</sup> Vgl. *Stieber et al.* (2012), S. 370.

wenn ein und die selbe Person mittelbar oder unmittelbar diese Aufgaben bei zwei unterschiedlichen Unternehmen wahrnimmt.<sup>16</sup>

### 2.3.2. Österreich

Der Begriff des Konzerns wird in Österreich in den §§ 115 österreichisches Gesetzes für Gesellschaften mit beschränkter Haftung (öGmbHG)<sup>17</sup> und 15 österreichisches Aktiengesetzes (öAktG)<sup>18</sup> geregelt. In diesen wird festgehalten, dass Konzerne aus rechtlich eigenständigen Gesellschaften bestehen, die auf Grund von wirtschaftlichen Überlegungen verbunden werden. Ferner besteht entsprechend der gesetzlichen Definition dann ein Konzern, wenn ein Unternehmen aufgrund von gesellschaftlichen Verflechtungen einen maßgeblichen Einfluss auf ein anderes Unternehmen ausüben kann. Im Unternehmensgesetzbuch (UGB)<sup>19</sup> wird geregelt, wann diese Unternehmen einen Konzernabschluss aufstellen müssen. In § 244 Abs. 1 UGB wird geregelt, dass inländische Unternehmen, die unter einheitlicher Leitung stehen und bei denen eine Beteiligungsverflechtung in Höhe von 20 Prozent des Nennkapitals vorliegt, einen Konzernabschluss aufzustellen haben. Darüber hinaus wird § 244 Abs. 2 Z 1 UGB bestimmt, dass inländische Kapitalgesellschaften einen Konzernabschluss aufstellen müssen, wenn sie über die Mehrheit der Stimmrechte einer anderen Gesellschaft verfügen. Ferner ist gemäß § 244 Abs. 2. Z 2 UGB ein Konzernabschluss aufzustellen, wenn sie das Recht besitzen, die Mehrheit der Mitglieder des Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen und gleichzeitig ein Gesellschafterverhältnis vorliegt. Überdies besteht die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 244 Abs. 2 Z 3, wenn inländische Unternehmen das Recht besitzen, einen beherrschenden Einfluss geltend zu machen, oder ein Vertrag vorliegt, der es ihnen erlaubt, die Stimmrechte der Tochtergesellschaft mit den eigenen zu vereinen, um die

---

<sup>16</sup> Vgl. Art. 9 OECD-Musterabkommen.

<sup>17</sup> Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz – GmbHG) vom 06.03.1906 (dRGBl. 58), zuletzt geändert durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014) vom 28.02.2014 (BGBl I Nr. 13).

<sup>18</sup> Gesetz über Aktiengesellschaften (Aktiengesetz – öAktG) vom 31.03.1965 (BGBl. 98), zuletzt geändert durch das 2. Stabilitätsgesetz 2012 (2. StabG 2012) vom 24.04.2012 (BGBl I Nr. 35).

<sup>19</sup> Gesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB) vom 10.05.1897 (dRGBl. S. 219), zuletzt geändert durch das Zahlungsverzugsgesetz (ZVG) vom 20.03.2013 (BGBl. I Nr. 50).

Stimmmehrheit zu erreichen, welche erforderlich ist, um Mitglieder der Leitungs- und Kontrollorgane abuberufen oder zu bestellen. Festzuhalten ist hierbei, dass von diesem Konzernbegriff nur Unterordnungskonzerne, bei welchen ein Überordnungsverhältnis besteht, erfasst werden.<sup>20</sup>

Der Begriff des verbundenen Unternehmens wird in § 228 Abs. 3 UGB geregelt. Dieser knüpft an die Regelungen des § 244 UGB an. Die tatsächliche Aufstellung eines Konzernabschlusses ist jedoch für das Vorliegen von verbundenen Unternehmen irrelevant.<sup>21</sup> Das einzig relevante Kriterium zur Bestimmung eines verbundenen Unternehmens ist das Bestehen eines Mutter-Tochter-Verhältnisses.<sup>22</sup> Gemäß § 228 Abs. 3 UGB sind verbundene Unternehmen auch solche, zwischen denen kein Beteiligungsverhältnis besteht, die aber dem gleichen Mutterunternehmen unterliegen. Die Tochterunternehmen müssen nicht in Österreich liegen, um verbundene Unternehmen darzustellen und es muss sich auch nicht ausschließlich um Kapitalgesellschaften handeln.

### 2.3.3. Deutschland

Der Begriff des Konzerns wird in Deutschland in § 18 deutsches Aktiengesetz (dAktG)<sup>23</sup> geregelt. § 18 Abs. 1 dAktG bestimmt, dass Unternehmen die in einem Herrschaftsverhältnis zueinander stehen und einheitlich geleitet werden einen Konzern bilden. Ferner liegt ein Konzern vor, wenn ein Unternehmen in ein anderes Unternehmen eingegliedert wird. Außerdem wird in § 18 Abs. 2 dAktG festgestellt, dass ein Konzern auch dann vorliegt, wenn rechtlich selbstständige Unternehmen einheitlich geleitet werden. Im Handelsgesetzbuch (HGB)<sup>24</sup> wird die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses in § 290 HGB geregelt. In diesem wird geregelt, dass ein

---

<sup>20</sup> Vgl. *Christian* (2013), § 228, Rz. 15.

<sup>21</sup> Vgl. *Christian* (2013), § 228, Rz. 17.

<sup>22</sup> Vgl. *Christian* (2013), § 228, Rz. 16.

<sup>23</sup> Aktiengesetz (dAktG) vom 06.09.1965 (BGBl. I S. 1089), zuletzt geändert durch Art. 26 des 2. Kostenrechtsmodernisierungsgesetzes (2. KostRMOG) vom 23.07.2013 (BGBl. I S. 2586).

<sup>24</sup> Handelsgesetzbuch (HGB) vom 10.05.1897 (dRGBL. S. 219), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Änderung des Handelsgesetzbuches vom 04.10.2013 (BGBl. I S. 3746).

Konzernabschluss aufzustellen ist, wenn das Mutterunternehmen direkt oder indirekt das Tochterunternehmen maßgeblich beeinflussen kann. Maßgeblicher Einfluss besteht gemäß § 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB dann, wenn das Mutterunternehmen die Mehrheit der Stimmrechte des Tochterunternehmens besitzt, oder das Mutterunternehmen Gesellschafter des Tochterunternehmens ist. Weiters liegt maßgeblicher Einfluss nach § 290 Abs. 2 Nr. 2 HGB dann vor, wenn das Mutterunternehmen die Mehrheit der Verwaltungs- und Aufsichtsorgane benennen und abberufen kann. Überdies ist ein maßgeblicher Einfluss nach § 290 Abs. 2 Nr. 3 HGB gegeben wenn dem Mutterunternehmen das Recht zusteht, aufgrund eines Beherrschungsvertrages mit einem anderen Unternehmen oder aufgrund einer Satzungsbestimmung eines anderen Unternehmens die finanzielle Leitung sowie die Geschäftsleitung des Tochterunternehmens maßgeblich zu beeinflussen. Weiters liegt gemäß den Bestimmungen des § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB ein maßgeblicher Einfluss vor wenn das Mutterunternehmen aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Mehrheit der Chancen und Risiken des Tochterunternehmens übernimmt.

Zur Zurechnung der Rechte zum Mutterunternehmen ist festzustellen, dass nicht nur die eigenen Rechte als Rechte im Sinne des § 290 Abs. 2 HGB gelten, sondern auch die Rechte, die einem Tochterunternehmen der Mutter sowie einer Person, die auf Rechnung des Tochter- oder des Mutterunternehmens handelt, zustehen. Ferner zählen auch die Rechte, die dem Mutterunternehmen oder seinem Tochterunternehmen anlässlich einer Vereinbarung übertragen werden, als Rechte des Mutterunternehmens. Nicht hinzuzurechnen sind jedoch Anteile, die vom Tochter- oder vom Mutterunternehmen auf Rechnung einer anderen Person gehalten werden. Weiters sind Anteile nicht hinzuzurechnen, wenn diese aufgrund eines Sicherungsgeschäftes vom Sicherungsnehmer gehalten werden.<sup>25</sup>

Der Stimmrechtsanteil berechnet sich als Verhältnis der gehaltenen Stimmrechte zur Gesamtanzahl der Stimmrechte. Eigene Anteile sowie Anteile, die auf Rechnung einer anderen Person gehalten werden, fließen nicht in die Berechnung der Gesamtanzahl der Stimmrechte ein.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Vgl. § 290 Abs. 3 HGB.

<sup>26</sup> Vgl. § 290 Abs. 4 HGB.

Hier ist anzumerken, dass auch in Deutschland das Konzept der einheitlichen Leitung gesetzlich verankert war. Dieses wurde durch Inkrafttreten des Bilanzmodernisierungsgesetzes (BilMoG)<sup>27</sup> jedoch abgeschafft, weshalb seither nur noch der oben beschriebene Kontrolltatbestand als rechtliche Grundlage zur Konsolidierung gilt.<sup>28</sup>

Der Begriff des verbundenen Unternehmens wird in § 271 Abs. 2 HGB geregelt. Demnach ist ein verbundenes Unternehmen ein Unternehmen, welches gemäß § 290 HGB als Mutter- oder Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einzubeziehen wäre, auch wenn eine tatsächliche Einbeziehung aufgrund von Ausnahmetatbeständen oder anderen gesetzlichen Vorschriften unterbleibt.

---

<sup>27</sup> Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 29.05.2009 (BGBl. I S. 1102)

<sup>28</sup> Vgl. *Thelen-Pischke* (2010), S. 194.

### **3. DAS BEISPIELUNTERNEHMEN – VORSTELLUNG UND DERZEITIGE VERRECHNUNGSPREISGESTALTUNG**

#### **3.1. Konzernstruktur des Beispielunternehmens**

Das Beispielunternehmen ist die Muttergesellschaft eines internationalen Konzerns, der im Glückspielsegment tätig ist. Dieser Konzern entwickelt und produziert selbst Glückspielgeräte, unterhält aber auch weltweit über eintausend Geschäftslokale. Im Jahr 2013 setzt sich der Konsolidierungskreis des Beispielunternehmens aus 150 Unternehmen, welche durch Vollkonsolidierung miteinbezogen werden, und fünf Unternehmen, die durch Equity-Bewertung in den Konsolidierungskreis miteinbezogen werden, zusammen. Von diesen Unternehmen befinden sich 132 nicht in Österreich.<sup>29</sup>

#### **3.2. Konzerninterne Lieferungen und Leistungen des Beispielunternehmens**

Entsprechend den Angaben der Interviewpartner<sup>30</sup> lässt sich die konzerninterne Lieferungsstruktur folgendermaßen beschreiben: Hauptaufgabe der ausländischen Tochterunternehmen des Beispielunternehmens ist vor allem die Produktion von Einbauteilen, welche anschließend von der Konzernmutter zu einem fertigen Produkt zusammengesetzt werden. Diese Fertigerzeugnisse werden in einem weiteren Schritt von der österreichischen Konzernmutter an ihre ausländischen Tochterunternehmen verkauft.

Bezüglich der erbrachten konzerninternen Dienstleistungen geben die Interviewpartner an, dass die ausländischen Tochtergesellschaften in geringem Umfang Auftragsentwicklung für die österreichische Konzernmutter durchführen. Die österreichische Konzernmutter erbringt zwei Arten von Dienstleistungen für ihre ausländischen Töchter: Einerseits werden Finanzdienstleistungen, wie die Übernahme einer Bürgschaft oder die Vergabe von Darlehen erbracht, andererseits führt die österreichische Muttergesellschaft Dienstleistungen betreffend der Wartung und der Reparatur der von ihr gelieferten Fertigprodukte aus.

---

<sup>29</sup> Die Daten stammen aus dem Quartalsbericht für das 3. Quartal 2013 des Beispielunternehmens.

<sup>30</sup> Als Interviewpartner standen die beiden Abteilungsleiter des internationalen Controllings des Konzerns, die Hauptverantwortlich für die Verrechnungspreisermittlung des Konzerns, zur Verfügung

Bezüglich der Liefer- und Leistungsbeziehung zwischen der österreichischen Muttergesellschaft und den deutschen Tochtergesellschaften führen die Interviewpartner an, dass die deutschen Tochtergesellschaften primär Komponenten für die österreichische Muttergesellschaft produzieren. Im Vergleich mit Tochtergesellschaften in andern Ländern führen die deutschen Tochtergesellschaften jedoch auch verstärkt Auftragsentwicklung für die österreichische Konzernmutter aus. Der Verkauf und die Wartung der Fertigerzeugnisse stellen prozentual den umfangreichsten Teil der konzerninternen Lieferungen und Leistungen der österreichischen Muttergesellschaft an ihre deutschen Töchter dar. Jedoch zeigt sich in letzter Zeit der Trend, dass auch die deutschen Tochtergesellschaften konzerninterne Finanzdienstleistungen durch die Konzernmutter immer mehr in Anspruch nehmen.

### **3.3. Derzeitige Verrechnungspreisgestaltung des Beispielunternehmens im Allgemeinen**

Die Verrechnungspreise des Beispielunternehmens werden von der Controllingabteilung gemeinsam mit einem Wirtschaftstreuhänder ermittelt. Für die Verrechnungspreisgestaltung wird nach eigenen Angaben der Unternehmensleitung immer ein Masterfile erstellt. Im Allgemeinen richtet sich die Verrechnungspreisgestaltung des Beispielunternehmens nach den im jeweiligen Land gültigen Verrechnungspreisregelungen. Sollten in einem Land keine speziellen Verrechnungspreisvorschriften vorherrschen, so wird auf die OECD-VPR zurückgegriffen.

Die Preise werden für die Warenlieferungen konzernweit im österreichischen Headquarter festgelegt. Hierfür gibt es eine Preisliste in der alle Produkte enthalten sind. Für jede Gruppe von Unternehmen (z.B. Distributoren oder Betreibergesellschaften) gibt es unterschiedliche – im Vorhinein – festgelegte Abschläge auf die in der Preisliste festgesetzten Preise. Die Abschläge sollen die Position der Gesellschaften sowie die von ihnen übernommenen Funktionen und Risiken widerspiegeln. Daher ist beispielsweise der Abschlag, der einem Distributionsunternehmen gewährt wird, höher, weil diese ausschließlich aus der Marge aus dem Weiterverkauf Erträge erwirtschaften. Laut Angaben der Interviewpartner sind die Abschläge, welche gegenüber Dritten

gewährt werden gleich hoch wie jene Abschläge, die verbundenen Unternehmen gewährt werden. Die Interviewpartner führen aus, dass kaum Vergleichsgeschäfte außerhalb des Konzerns für die internen Warenlieferungen vorliegen. Bei der Bewertung der konzerninternen Warenlieferungen sind bisher jedoch keine Problemen aufgetreten. Die Bewertung stützt sich auf die interne Kostenrechnung des Beispielunternehmens. Für die Ermittlung von konzerninternen Verrechnungspreisen werden die Wiederverkaufspreismethode sowie die Kostenaufschlagsmethode angewendet, welche in Kapitel fünf dieser Arbeit genauer erläutert werden.

Bezüglich der Verrechnungspreisgestaltung im Zusammenhang mit Dienstleistungen teilen die Interviewpartner mit, dass es anders als bei den Warenlieferungen nicht zu einer vorherigen Festlegung der Preise durch das Headquarter kommt. Hier werden die Sachverhalte des Einzelfalls genau analysiert und anschließend wird ein Verrechnungspreis festgelegt. Entsprechend der Ausführungen der Interviewpartner stellt die korrekte Bewertung von konzerninternen Dienstleistungen kein Problem dar. Zur richtigen Bewertung bei Finanzdienstleistungen werden Fremdvergleichsdaten anhand von Bankgeschäften herangezogen, welche anschließend angepasst werden, weil die uneingeschränkte Vergleichbarkeit der Bankgeschäfte gegenüber den Konditionen eines Privatunternehmens nicht gegeben ist. Bei der Bewertung der Auftragsentwicklung und der Wartungsleistungen liegen entsprechend den Informationen der Interviewpartner keine verfügbaren Vergleichsinformationen außerhalb des Konzerns vor, weshalb auch hier die Daten der konzerninternen Kostenrechnung als Preisbasis herangezogen werden. Die Verrechnungspreise für konzerninterne Dienstleistungen werden ausschließlich durch die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode ermittelt.

Bisher ist es beim Beispielunternehmen noch nie zu einem Problem im Zusammenhang mit der Überführung von Wirtschaftsgütern gekommen. Auch von der Möglichkeit einer Vorabauskunft durch das Finanzamt oder eines Advanced Pricing Agreements (APA) ist noch nie Gebrauch gemacht worden. Ferner ist bei der Verrechnungspreisermittlung des Beispielunternehmens weder eine verdeckte Einlage oder noch eine verdeckte Ausschüttung von der Finanzverwaltung festgestellt worden. Den jeweiligen innerstaatlichen Bewertungsvorschriften ist in diesem Zusammenhang immer entsprochen worden.

Das Hauptproblem der aktuellen Verrechnungspreisgestaltung des Beispielunternehmens liegt vor allem darin, dass das Thema Verrechnungspreise beim Beispielunternehmen noch nicht ausgereift ist. Man sieht sich in sehr vielen Ländern erst seit kurzem mit der Frage der Verrechnungspreisgestaltung konfrontiert, da die jeweiligen Finanzverwaltungen das Thema Verrechnungspreise teilweise erst seit kurzem im Rahmen der Betriebsprüfung thematisieren. Zusätzlich geben die Interviewpartner an, selbst nicht über alle vorherrschenden Verrechnungspreisreglungen in allen Ländern der Konzerntöchter Bescheid zu wissen. Daher muss sich das Beispielunternehmen sehr auf die Beratung der lokalen Wirtschaftstreuhandler verlassen. Das ist zum einen ein Vorteil, weil die Berater in dem Bereich eine gewisse Expertise besitzen. Ferner erfahren sie auch zeitnahe von Neuerungen im innerstaatlichen Steuerrecht und über die Ansichten der lokalen Finanzverwaltung. Zum anderen sehen die Interviewpartner jedoch auch einen großen Nachteil, weil man dadurch sehr abhängig von den lokalen Wirtschaftstreuhandlern ist. Durch die immer größer werdende Bedeutung, die dem Thema Verrechnungspreise beigelegt wird, führen die Interviewpartner aus, dass es auch ein großes Problem darstellt, bei der Verrechnungspreisgestaltung immer am aktuellsten Stand zu sein. Man müsse die Vergangenheit sehr schnell aufarbeiten, um bei der Verrechnungspreisdokumentation nicht ständig hinterher zu sein. Weiters muss man viele Geschäftsabläufe gut antizipieren können, um korrekte Entscheidungen im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisgestaltung treffen zu können. Dieses in die Zukunft planen erweist sich momentan aufgrund der sich immer wieder ändernden Gesetze sowie aufgrund der momentanen Wirtschaftslage als sehr schwierig.

Die Funktions- und Risikoanalyse wird im Beispielunternehmen immer vor der Ermittlung der Verrechnungspreise durchgeführt und auch dokumentiert. Die Funktions- und Risikoanalyse basiert auf den unterschiedlichen Gesellschaftstypen, die im Konzern vorherrschen. Diese Gesellschaftstypen haben abhängig von ihrer Tätigkeit eine idealtypische Verteilung von Funktionen und Risiken. Entsprechend dieser Verteilung werden anschließend die Verrechnungspreise festgesetzt und die Dokumentation erstellt. Den Informationen der Interviewpartner entsprechend gibt es kaum Abweichungen dieser Standard Funktions- und Risikoverteilung. Die Daten zur Beurteilung

der Funktionen und der Risiken und damit auch zur Einteilung eines Unternehmens in einen Gesellschaftstyp stammen aus Gesprächen mit den landesverantwortlichen Personen (beispielsweise dem Geschäftsführer einer Gesellschaft). Die Funktions- und Risikoanalyse spielt aufgrund der gleichartigen Gesellschaftstypen eine eher untergeordnete Rolle bei der Verrechnungspreisermittlung des Beispielunternehmens.

Bezüglich der Nutzung von Datenbankstudien zur Verrechnungspreisermittlung geben die Interviewpartner an, dass diese nur in Ländern eingesetzt werden, in welchen es aufgrund der jeweiligen Verrechnungspreisvorschriften tatsächlich nötig oder die beste Vorgehensweise ist, um nicht in Schwierigkeiten mit den Finanzbehörden zu geraten. Die Datenbankstudien werden von Wirtschaftstreuhändern mit Sitz in den jeweiligen Ländern durchgeführt. Das Beispielunternehmen selbst beteiligt sich nicht am Prozess der Datenbankstudienuche. Die Interviewpartner gehen davon aus, dass die anhand der Datenbankstudien ermittelten Ergebnisse nicht uneingeschränkt vergleichbare Daten darstellen, weil die Anzahl an Vergleichsunternehmen sehr beschränkt ist. Zusätzlich zum quantitativen Screening wird ein qualitatives Screening durchgeführt. In diesem werden jedoch meistens nur Unternehmen aus vollkommen unterschiedlichen Branchen herausgefiltert.

Bezüglich der Verrechnungspreisdokumentation führen die Interviewpartner aus, dass es keine Probleme gibt, die für die Dokumentation nötigen Unterlagen von den ausländischen Unternehmen einzuholen. Anfangs ist es oft ein bisschen umständlich gewesen, weil viele Länderverantwortliche nicht genau gewusst haben, in welcher Form sie welche Informationen zur Verfügung stellen sollten. Dieses Problem hat sich jedoch mit der Zeit gelöst. Aktuell gibt es kaum Probleme mit der Beschaffung von Unterlagen von ausländischen Konzernunternehmen. Falls doch, liegen diese Probleme an den handelnden Personen selbst. Auch bei der Dokumentation der Verrechnungspreisgestaltung wird mit lokalen Wirtschaftstreuhändern zusammengearbeitet. Diese sollen darauf achten, dass die Dokumentation alle von der jeweiligen Finanzverwaltung gewünschten Standards erfüllt. Die Verrechnungspreisdokumentation wird meist bereits vor Anfrage der Finanzverwaltung zur Offenlegung der Verrechnungspreisdokumentation erstellt. Der Grund dafür ist, dass die Vorlagefristen oft

sehr knapp bemessen sind und es bei internationalen Sachverhalten häufig schwierig ist, Dokumente kurzfristig zu organisieren.

Die Interviewpartner geben an, dass es bisher noch in keinem Land dazu gekommen ist, dass die ermittelten Verrechnungspreise von den jeweiligen Finanzverwaltungen nicht anerkannt wurden.

### **3.4. Derzeitige Verrechnungspreisgestaltung des Beispielunternehmens zwischen Österreich und Deutschland**

Die Vorgehensweise bei der Verrechnungspreisgestaltung zwischen Österreich und Deutschland entspricht laut Angaben der Interviewpartner den oben genannten konzernweiten Grundsätzen. Es sind bisher keine Besonderheiten oder spezielle Probleme bei der Verrechnungspreisgestaltung zwischen Österreich und Deutschland identifiziert worden. Die Interviewpartner führen aus, dass die Verrechnungspreisgestaltung zwischen Österreich und Deutschland sich aufgrund der geographischen Nähe, der gleichen Sprache und der gleichen Währung etwas leichter gestaltet als jene zwischen Österreich und anderen Ländern. Weiters ist zwischen diesen beiden Ländern ein gewisses Verständnis von Unternehmensvorgängen und Transaktionen vorhanden, was die Arbeit zusätzlich erleichtert. Darüber hinaus erklären die Interviewpartner, dass die Verrechnungspreisvorschriften in diesen beiden Ländern sehr ähnlich sind und auch die Finanzverwaltungen dieser beiden Länder ähnliche Auffassungen haben, wodurch die Verrechnungspreisermittlung zusätzlich erleichtert wird. Das Beispielunternehmen setzt bei der Verrechnungspreisermittlung zwischen Österreich und Deutschland keine Datenbankstudien ein.

## 4. ELEMENTEN DER VERRECHNUNGSPREISGESTALTUNG – REGELUNGEN UND SCHLUSSFOLGERUNGEN

### 4.1. Konzerninterne Warenlieferungen

#### 4.1.1. Regelungen der OECD

Als konzerninterne Warenlieferungen können jene Sachverhalte identifiziert werden, bei denen ein selbstständiges Konzernunternehmen einem anderen selbstständigen Konzernunternehmen ein körperliches Wirtschaftsgut überträgt.<sup>31</sup> Die OECD nimmt an diversen Stellen der VPR besonderen Bezug auf die konzerninternen Warenlieferungen,<sup>32</sup> regelt diesen Bereich jedoch anders als bei Dienstleistungen<sup>33</sup> nicht separat. Grundlegende Regelungen zur Verrechnungspreisbestimmung bei Warenlieferungen finden sich vor allem in Kapitel eins der OECD-VPR.<sup>34</sup>

#### 4.1.2. Österreichische Regelungen

In der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinie (ÖVPR) wird bezüglich der Verrechnungspreisfestsetzung im Fall von Warenlieferungen bestimmt, dass zwischen der Produktion als Lohnfertiger und der Eigenproduktion zu unterscheiden ist. Bei der Eigenproduktion übernimmt das fertigende Unternehmen sowohl die Risiken als auch die Chancen, die sich aufgrund aktueller Marktentwicklung ergeben. Bei der Lohnfertigung ist hingegen eher ein Dienstleistungscharakter zu unterstellen.<sup>35</sup> In der ÖVPR wird davon ausgegangen, dass bei der Lohnfertigung aufgrund der fehlenden Funktions- und Risikoübernahme die Kostenaufschlagsmethode die geeignetste Methode zur Verrechnungspreisermittlung darstellt.<sup>36</sup> Bei Vertriebsgesellschaften, welche Risiken übernehmen und wertschöpfende Funktionen ausführen, ist gemäß der österreichischen Finanzverwaltung grundsätzlich die Preisvergleichsmethode anzuwenden. Soll-

---

<sup>31</sup> Vgl. Zronek (2001), S. 241.

<sup>32</sup> Vgl. Manessinger et al. (2011a), S. 138.

<sup>33</sup> Vgl. OECD-VPR (2010) Kapitel VII.

<sup>34</sup> Vgl. Zronek (2001), S. 242.

<sup>35</sup> Vgl. Österreichische Verrechnungspreisrichtlinie 2010 (ÖVPR 2010) in der Fassung der Bekanntmachung vom 28.10.2010 (öBMF-010221/2522-IV/4/2010), Rz. 68.

<sup>36</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 70.

te diese zu keinem verlässlichen Verrechnungspreis führen, so ist die Wiederverkaufspreismethode anzuwenden.<sup>37</sup>

#### 4.1.3. Deutsche Regelungen

Die Lieferung von Waren wurde in den deutschen Verwaltungsgrundsätzen 1983 isoliert geregelt. Konzerninterne Warenlieferung haben demnach mit einem Preis verrechnet zu werden, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.<sup>38</sup> Weiters wird in den deutschen Verwaltungsgrundsätzen bestimmt, dass zur Festlegung des Verrechnungspreises jegliche Umstände des Sachverhaltes zu berücksichtigen sind. Besonders einzugehen ist bei Warenlieferungen auf:<sup>39</sup>

- Wareneigenschaften, die Qualität der Ware sowie die mit der gelieferten Ware verbundenen Innovationen;
- Bedingungen des Marktes, in welchem die Produkte gehandelt werden;
- Analyse der von den beteiligten Unternehmen durchgeführten Funktionen sowie deren Eingliederung in die Handelskette;
- Vereinbarungen betreffend die Lieferbedingungen, vor allem Risiken, die mit diesen verbunden sind;
- Vorteile und Risiken, die sich aus auf einen längeren Zeitraum angedachten Geschäftsverhältnissen ergeben;
- Analyse der Konkurrenzsituation (in welcher sich das Unternehmen befindet).

Daraus lässt sich erkennen, dass die Vergleichbarkeit bei Warenlieferungen vor allem von der Beschaffenheit der Ware abhängt. Auf jeden Fall beeinflussen die Nebenleistungen und die Beziehung der Unternehmen untereinander die Vergleichbarkeit maßgeblich.<sup>40</sup> Aufgrund der oben angesprochenen Einzelfallbewertung müssen immer alle

---

<sup>37</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 72.

<sup>38</sup> Vgl. dBMF-Schreiben v. 23.02.1983 – IV C5 – S1341 – 4/83, BStBI 1983 IS.218 – Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.2.1983 zuletzt geändert durch dBMF-Schreiben v. 12.04.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05 BStBI 2005 I S. 570 (VerwGr FVerf), Rz. 3.1.1.

<sup>39</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 3.1.2.

<sup>40</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 388.

entscheidenden Umstände, die eine Warenlieferung abgrenzen, bei der Festlegung der Verrechnungspreise einbezogen werden.<sup>41</sup>

#### *4.1.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen*

Die Ausführungen der deutschen Finanzverwaltung zum Thema konzerninterne Warenlieferungen sind wesentlich konkreter als jene der österreichischen. Die deutsche Finanzverwaltung geht im Zusammenhang mit konzerninternen Warenlieferungen immer von der Einzelfallbetrachtung aus und legt auch konkrete Beurteilungskriterien für diese Lieferungen fest,<sup>42</sup> wohingegen die österreichische Finanzverwaltung sich vor allem auf den Unterschied, der zwischen Lohnfertigung und Eigenproduktion besteht, konzentriert.<sup>43</sup> Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass sowohl in den deutschen als auch in den österreichischen Regelungen eine Abwägung der Umstände des Einzelfalles zur konkreten Verrechnungspreisermittlung von konzerninternen Warenlieferungen verlangt wird. Daher folgt die Verrechnungspreisermittlung von konzerninternen Warenlieferungen in beiden Staaten keiner standardisierten Vorgehensweise.<sup>44</sup>

#### *4.1.5. Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen*

Die konzerninternen Warenlieferungen des Beispielunternehmens bestehen darin, dass die Tochterunternehmen Einbauteile an das Mutterunternehmen liefern. Das Mutterunternehmen setzt die Einbauteile zusammen und liefert die Fertigerzeugnisse an die Tochterunternehmen. Daraus lässt sich schließen, dass das Mutterunternehmen nach den österreichischen Verwaltungsansichten einen Eigenproduzenten darstellt, während die Tochterunternehmen als Lohnfertiger zu bewerten wären. Es ist daher – aus österreichischer Sicht – erstrebenswert, für die Verrechnungspreisermittlung der Konzernmutter die Wiederverkaufsmethode einzusetzen. Für die Ermittlung der Verrechnungspreise der Tochtergesellschaften eignet sich hingegen die Kostenauf-

---

<sup>41</sup> Vgl. Zronek (2001), S.247.

<sup>42</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 3.1.2.

<sup>43</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 68 – 72.

<sup>44</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 3.1.2; ÖVPR, Rz. 68 – 72

schlagsmethode am besten. Diese Vorgehensweise steht auch im Einklang mit den deutschen Grundsätzen.

Als Fazit ist festzustellen, dass die bisher vom Unternehmen durchgeführte Verrechnungspreisermittlung sowohl aus deutscher als auch aus österreichischer Sicht im Einklang mit den Verrechnungspreisgrundsätzen steht.

## **4.2. Konzerninterne Dienstleistungen**

### *4.2.1. Regelungen der OECD*

Durch den Aufschwung der Dienstleistungsbranche stellen sich multinationale Unternehmen immer öfter die Frage, ob sie Dienstleistungen selbst innerhalb des Konzerns erbringen oder am Markt zukaufen sollen. Wird die Dienstleistung innerhalb des Konzerns erbracht, ist auf die richtige Verrechnungspreisermittlung für die Dienstleistung zu achten.<sup>45</sup>

Daher beschäftigt sich die OECD in Kapitel VII der Verrechnungspreisrichtlinien speziell mit dem Thema konzerninterner Dienstleistungen. Die OECD erkennt an, dass der Dienstleistungssektor bei multinationalen Konzernen immer wichtiger wird.<sup>46</sup> Insbesondere bei betriebswirtschaftlicher Fragestellung sowie in Bezug auf technische Dienste oder die Administration sind konzerninterne Dienstleistungen für multinationale Unternehmen relevant.<sup>47</sup> Konzerninterne Dienstleistungen können sowohl Leistungen betreffen, welche in Unternehmen gewöhnlich durch eigene interne Abteilungen ausgeführt werden, wie beispielsweise die Personalauswahl, als auch solche, die üblicherweise durch externe Unternehmen ausgeführt werden, wie beispielsweise die Unternehmensberatung.<sup>48</sup> In Bezug auf die Ermittlung von Verrechnungspreisen für Dienstleistungen sieht die OECD selbst zwei große Problemfelder:<sup>49</sup>

- Liegt wirklich eine konzerninterne Dienstleistung vor?

---

<sup>45</sup> Vgl. *Besselmann* (2001), S. 261.

<sup>46</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 7.2.

<sup>47</sup> Vgl. *Galla* (2012), S. 107.

<sup>48</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 7.3.

<sup>49</sup> Vgl. OECD-VPR (2010) Rz. 7.5.

- In welcher Höhe ist der konkrete Verrechnungspreis für die konzerninterne Dienstleistung anzusetzen?

Als erstes ist demnach zu klären, ob die Verrechnung einer Dienstleistung überhaupt stattzufinden hat.<sup>50</sup> Die von den Konzernunternehmen erbrachten Dienstleistungen können in gesellschaftsrechtlich sowie schuldrechtlich bedingte Dienstleistungen unterteilt werden. Diese sind daher auf rechtlichen sowie betriebswirtschaftlichen Inhalt herunter zu brechen.<sup>51</sup>

Eine konzerninterne Dienstleistung liegt dann vor, wenn die von einem Konzernunternehmen erbrachte Dienstleistung für das andere Konzernunternehmen wirtschaftlich wertvoll ist, oder die Dienstleistung seine wirtschaftliche Position verbessert hat. Es ist mittels Fremdvergleich festzustellen, ob ein konzernfremdes Unternehmen in einer vergleichbaren Situation für die Dienstleistung bezahlt oder diese Leistung selbst erbracht hätte. Ist dies nicht der Fall, so liegt keine konzerninterne Dienstleistung vor.<sup>52</sup> Besselmann äußert sich zu dieser von der OECD festgelegten Abgrenzung eher kritisch, weil Dienstleistungen innerhalb des Konzerns oft eine spezielle konzernabhängige Natur zu Grunde liegt und diese Dienstleistungen außerhalb des Konzerns nur selten nachgefragt werden. Durch diesen Umstand würden diese Dienstleistungen aber gerade nicht unter die oben getroffene Abgrenzung fallen.<sup>53</sup> Die OECD weist in diesem Zusammenhang jedoch speziell darauf hin, dass die von ihr getroffene Abgrenzung vom jeweiligen Einzelfall abhängt. Daher kann es nicht zu pauschalen Abgrenzungen kommen, sondern die jeweiligen Umstände des Einzelfalls müssen genau analysiert werden, was die Kritik von Besselmann weitestgehend entkräftet.<sup>54</sup>

Wenn feststeht, dass eine konzerninterne Dienstleistung vorliegt, ist ein angemessener Verrechnungspreis für diese Dienstleistung zu ermitteln.<sup>55</sup> Der Verrechnungspreis soll dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Wenn möglich soll dieser aufgrund direkter Gebührenbelastung für jede erbrachte Dienstleistung separat zwischen den ein-

---

<sup>50</sup> Vgl. *Galla* (2012), S.107.

<sup>51</sup> Vgl. *Besselmann* (2001), S. 263.

<sup>52</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 7.6.

<sup>53</sup> Vgl. *Besselmann* (2001), S. 263 f.

<sup>54</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 7.7.

<sup>55</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 7.19.

zernen Konzernunternehmen ermittelt werden.<sup>56</sup> Die OECD stellt in diesem Zusammenhang fest, dass im Regelfall die Kostenaufschlagsmethode am besten zur Festsetzung von Verrechnungspreisen für Dienstleistung geeignet ist. Auch hier kommt es bei der Methodenauswahl jedoch auf die genauen Umstände des Einzelfalls an. Es ist jene Methode zu wählen, durch welche am zuverlässigsten ein korrekter Verrechnungspreis ermittelt wird.<sup>57</sup>

#### 4.2.2. Österreichische Regelungen

In der ÖVPR wird das Thema konzerninterne Dienstleistungen separat behandelt. Die österreichische Finanzverwaltung stellt in diesem Zusammenhang fest, dass das Ausmaß von konzerninternen Dienstleistungen unterschiedlich groß sein kann und von der Struktur des Konzerns abhängt. Jedenfalls sind jedoch technische Dienste, administrative Tätigkeiten und betriebswirtschaftliche Hilfestellungen, die von einem Konzernunternehmen für ein anderes Konzernunternehmen erbracht werden, als konzerninterne Dienstleistungen zu werten.<sup>58</sup> In der ÖVPR wird vom Grundsatz von der direkten Einzelverrechnung ausgegangen, solange diese zumutbar ist.<sup>59</sup> Ebenso ist die Kostenaufschlagsmethode gemäß der österreichischen Finanzverwaltung die am besten geeignete Methode zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für konzerninterne Dienstleistungen. Die österreichische Finanzverwaltung legt sogar eine Gewinnaufschlagsbreite für Routineleistungen in Höhe von fünf bis fünfzehn Prozent fest.<sup>60</sup> Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) nahm zu diesen üblichen Gewinnaufschlägen in einem Urteil von 2009 jedoch kritisch Stellung und meinte, dass die Gewinnaufschlägenicht ohne konkreten Einzelnachweis und ohne Begründung einfach von der Finanzbehörde festgelegt werden könnten.<sup>61</sup> Die von der Finanzverwaltung festgelegte Bandbreite des Gewinnaufschlages ist also keineswegs eine für jegliche Sachverhalte zu übernehmende Vorlage. Der Gewinnaufschlag muss für jeden Sachverhalt einzeln

---

<sup>56</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 7.20 f.

<sup>57</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 7.31.

<sup>58</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 74.

<sup>59</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 75.

<sup>60</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 77.

<sup>61</sup> Vgl. VwGH-Entscheidung vom 20.10.2009 – 2006/13/0116.

anhand der vorliegenden Tatsachen ermittelt werden und kann sehr wohl auch außerhalb der vorgegebenen Bandbreite rangieren.<sup>62</sup>

#### 4.2.3. Deutsche Regelungen

In den deutschen Verwaltungsgrundsätzen befasst man sich ebenso separat mit dem Thema der konzerninternen Dienstleistungen. Hierzu wird bestimmt, dass Dienstleistungen, die gewerblicher Natur sind und zwischen Konzernunternehmen erbracht werden, mit dem Marktpreis zu verrechnen sind. Ausnahmen bilden Dienstleistungen, die aufgrund ihrer Ausgestaltung am Markt einen anderen Preis erzielen würden als konzernintern.<sup>63</sup> Weiters stellt die deutsche Finanzverwaltung fest, dass es für Dienstleistungen nur selten Marktpreise geben wird.<sup>64</sup> Daher ist regelmäßig von der Anwendung der Kostenaufschlagmethode im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisermittlung für konzerninternen Dienstleistungen auszugehen.<sup>65</sup> Auch in Deutschland wird für Routinedienstleistungen eine Kostenaufschlagsbandbreite in Höhe von fünf bis fünfzehn Prozent akzeptiert, welche auf einem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) aus 1960 beruht.<sup>66</sup>

#### 4.2.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen

Sowohl die österreichische als auch die deutsche Finanzverwaltung gehen davon aus, dass die Kostenaufschlagmethode am besten zur Verrechnungspreisermittlung von konzerninternen Dienstleistungen geeignet ist.<sup>67</sup> Ebenso wird in beiden Staaten ein Kostenaufschlag für Routinedienstleistungen in Höhe von fünf bis fünfzehn Prozent toleriert,<sup>68</sup> wobei hier auf die kritische Haltung des österreichischen Verwaltungsgesichtshofes hinzuweisen ist.<sup>69</sup> Zusammenfassend lässt sich jedoch sagen, dass es hier in beiden Staaten zu einer Bewertung der konkreten Sachverhaltsumstände kommen muss. Ferner stellt die Anwendung der Kostenaufschlagmethode nur eine Empfeh-

---

<sup>62</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011b), S. 257.

<sup>63</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 3.2.1.

<sup>64</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 3.2.3.1.

<sup>65</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 3.2.3.2.

<sup>66</sup> Vgl. BFH-Urteil v. 2.2.1960 – I R 294/59

<sup>67</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 77; dBMF-Schreiben vom 23.2.1983, Rz. 3.2.3.2.

<sup>68</sup> Vgl. ÖVPR (2010) Rz. 77; Vgl. BFH-Urteil v. 2.2.1960 – I R 294/59

<sup>69</sup> Vgl. VwGH Entscheidung vom 20.10.2009 – 2006/13/0116.

lung für die Verrechnungspreisermittlung von konzerninternen Dienstleistungen dar. Beide Staaten erkennen auch andere Methoden an.<sup>70</sup>

#### 4.2.5. *Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen*

Bei der Verrechnungspreisermittlung von konzerninternen Dienstleistungen kommt es beim Beispielunternehmen immer zur Einzelfallbewertung. Diese Vorgehensweise entspricht sowohl den österreichischen als auch den deutschen Verwaltungsregelungen. Das Beispielunternehmen ermittelt seine Verrechnungspreise für Dienstleistungen anhand der Kostenaufschlagsmethode. Diese wird von der Finanzverwaltung beider Staaten als geeignetste Methode der Verrechnungspreisermittlung bei konzerninternen Dienstleistungen angesehen.<sup>71</sup> Die bisher im Beispielunternehmen vorherrschende Praxis ist daher als überaus geeignet anzusehen.

### 4.3. Betriebsausgaben

#### 4.3.1. *Regelungen der OECD*

Bei Ermittlung von Verrechnungspreisen ist zu klären, ob und in welcher Höhe Betriebsausgaben überhaupt vorliegen.<sup>72</sup> Dies lässt sich vor allem mittels Funktions- und Risikoanalyse klären, weil die von den Unternehmen ausgeführten Aktivitäten ausschlaggebend für die Bestimmung der Höhe der Betriebsausgaben sind.<sup>73</sup>

Art. 7 Abs. 3 OECD-Musterabkommen regelt, dass Aufwendungen, welche einer Betriebsstätte erwachsen, vom Gewinn dieser Betriebsstätte abgezogen werden können. Der Begriff der Betriebsausgaben wird jedoch im OECD-Musterabkommen nicht definiert. Auch in der OECD-VPR findet sich keine Begriffsdefinition von Betriebsausgaben. Die OECD hat sich jedoch in der VPR intensiv mit dem Kapitel der Kostenteilungsvereinbarung beschäftigt. Dieser liegt der Gedanke zugrunde, dass jeder

---

<sup>70</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz.77; dBMF-Schreiben (1983), Rz. 3.2.3.2.

<sup>71</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz.77; dBMF-Schreiben (1983), Rz. 3.2.3.2

<sup>72</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 47.

<sup>73</sup> Vgl. *Rosar et al.* (2012), S. 80.

Teilnehmer der Kostenteilungsvereinbarung einen angemessenen Anteil an den zukünftigen Erträgen erwirtschaftet.<sup>74</sup> Die von Unternehmen im Rahmen einer Kostenteilungsvereinbarung ausgeführten Aktivitäten sind steuerlich nicht anders zu bewerten als jede andere wirtschaftliche Aktivität des Teilnehmers. Durch sie verursachte Kosten stellen also regelmäßig Betriebsausgaben dar.<sup>75</sup> Die Aussicht auf einen zukünftigen Vorteil ist jedoch gemäß OECD nicht damit gleichzusetzen, dass eine Aktivität auch tatsächlich erfolgreich ist.<sup>76</sup> Dies entspricht dem gängigen steuerlichen Verständnis, dass auch erfolglose Aufwendungen Betriebsausgaben darstellen können.<sup>77</sup> Die OECD bestimmt weiters, dass die Kostenbeiträge eines Partners mit den durch seine Tätigkeit erwirtschafteten Vorteilen übereinstimmen müssen.<sup>78</sup> Zur Bestimmung der Beiträge sollen anerkannte Buchführungsgrundsätze, welche die tatsächlichen Gegebenheiten widerspiegeln, herangezogen werden.<sup>79</sup> Die Beiträge der Kostenumlage eines Vertragspartners sind steuerlich genauso zu behandeln wie andere Aktivitäten, die auf die Erzielung eines Gewinnes gerichtet sind. Diese sind daher als absetzbare Aufwendungen anzusehen.<sup>80</sup> Sollten die so ermittelten Kostenbeiträge nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, sind diese zu berichtigen. Die Berichtigung wird durch Ansatz einer Ausgleichszahlung erreicht. Diese Ausgleichszahlung stellt eine Erhöhung der Betriebsausgaben des Leistenden dar und kürzt die Betriebsausgaben des Empfängers.<sup>81</sup> Gemäß OECD obliegt die steuerliche Beurteilung von Aktivitäten und damit auch die Anerkennung von Betriebsausgaben, der Steuerverwaltung der beteiligten Vertragsstaaten.<sup>82</sup> Diese hat dabei die anerkannten Buchführungsgrundsätze und Rechtsgrundsätze zu beachten.<sup>83</sup>

---

<sup>74</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 8.3.

<sup>75</sup> Vgl. *Schuch* (1998), S. 172.

<sup>76</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 8.11.

<sup>77</sup> Vgl. *Schuch* (1998), S. 172.

<sup>78</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 8.13.

<sup>79</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 8.16.

<sup>80</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 8.23.

<sup>81</sup> Vgl. *Schuch* (1998), S. 175.

<sup>82</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 8.30.

<sup>83</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 8.16.

#### 4.3.2. Österreichische Regelungen

Der Begriff Betriebsausgabe wird in Österreich in § 4 Abs. 4 des österreichischen Einkommensteuergesetzes (öEStG)<sup>84</sup> geregelt. Hier wird festgehalten, dass Betriebsausgaben betrieblich bedingte Ausgaben oder Aufwendungen sind. Betrieblich bedingt sind Ausgaben entsprechend der Ansicht des VwGH nur dann, wenn sie aufgrund von betrieblichen Erfordernissen erbracht werden.<sup>85</sup> In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass auch erfolglose oder freiwillig erbrachte Aufwendungen betrieblich veranlasst sein können.<sup>86</sup>

Für Betriebsausgaben besteht grundsätzlich eine Pflicht zum Nachweis.<sup>87</sup> Diese ist in § 138 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO)<sup>88</sup> verankert, welcher bestimmt, dass Steuerpflichtige auf Verlangen der Behörde die Inhalte ihrer Anträge auszuführen und zu beweisen haben. Ist ihnen der Beweis nicht zumutbar, so genügt es, wenn die Steuerpflichtigen ihr Anbringen glaubhaft machen. Der VwGH hat im Zusammenhang mit dem Nachweis und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen entschieden, dass diese bei Auslandsachverhalten erhöht sind. Wenn die Finanzverwaltung bei Auslandsachverhalten keine Sachverhaltsklärung durchführen kann, so hat der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung alle Sachverhaltsaspekte offen zu legen.<sup>89</sup>

In der ÖVPR wird im Hinblick auf Betriebsausgaben festgehalten, dass der Abzug von Betriebsausgaben prinzipiell nur möglich ist, wenn diese auf im Vorhinein getroffene, eindeutige Vereinbarungen basieren.<sup>90</sup> Ferner werden Betriebsausgaben in der VPR im Zusammenhang mit Scheingeschäften erwähnt. Dahingehend wird fest-

---

<sup>84</sup> Gesetz über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – öEStG 1988) vom 07.07.1988 in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. Juli 1988 (BGBl. Nr. 400), zuletzt geändert durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014) vom 28.02.2014 (BGBl I Nr. 13).

<sup>85</sup> Vgl. VwGH Entscheidung vom 15.02.2006 – 2001/13/0291.

<sup>86</sup> Vgl. *Marschner* (2013), Rz. 272.

<sup>87</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 55.

<sup>88</sup> Gesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) vom 04.08.1961 (BGBl. Nr. 194), zuletzt geändert durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014) vom 28.02.2014 (BGBl I Nr. 13).

<sup>89</sup> Vgl. VwGH Entscheidung vom 01.06.2006 – 2004/15/0066.

<sup>90</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 55.

gehalten, dass Betriebsausgaben nur in der Höhe anzusetzen sind, wie sie dem tatsächlich gewollten Sachverhalt entsprechen und nicht in der Höhe, in der sie im Scheingeschäft angesetzt werden.<sup>91</sup>

#### 4.3.3. Deutsche Regelungen

In Deutschland wird der Betriebsausgabenbegriff ebenso im deutschen Einkommensteuergesetz (dEStG) geregelt.<sup>92</sup> Gemäß § 4 Abs. 4 dEStG sind Betriebsausgaben betrieblich veranlasste Aufwendungen. Auch in Deutschland können erfolglose Aufwendungen als Betriebsausgaben angesetzt werden.<sup>93</sup> Der Betriebsausgabenabzug wird im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen normalerweise dann nicht gewährt, wenn keine Dokumente zum Beweis des Leistungsaustausches vorliegen oder wenn Betriebsausgaben aufgrund von speziellen steuerrechtlichen Vorschriften nicht abzugsfähig sind.<sup>94</sup> Ferner wird in den deutschen Verwaltungsgrundsätzen festgehalten, dass Aufwendungen zum Vorteil eines Konzernunternehmens nur dann als Betriebsausgaben in Verbindung mit Verrechnungspreisen anzusehen sind, wenn diese wirklich betrieblich veranlasst sind und ihr Rechtsgrund nicht in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen liegt. Bezüglich eines beherrschenden Gesellschafters ist festzustellen, dass Betriebsausgaben nur anerkannt werden, wenn die Aufwendungen aus einer im Vorhinein getroffenen eindeutigen Vereinbarung resultieren. Die gleichen Anforderungen werden an ein Geschäft gestellt welches zwischen Schwestergesellschaften geschlossen wird. In allen andern Fällen ist es zur Anerkennung des Betriebsausgabenabzuges ausreichend, wenn die Aufwendungen auf denselben Rechtsansprüchen basieren wie dies zwischen Fremden der Fall gewesen wäre.<sup>95</sup>

---

<sup>91</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 375.

<sup>92</sup> Einkommensteuergesetz (dEStG) vom 08.10.2009 (BGBl. I S.3366, 3862), zuletzt geändert durch Art.11 des Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz – AIFM-StAnpG) vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318).

<sup>93</sup> Vgl. *Goldstein* (2010), S. 12.

<sup>94</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 47.

<sup>95</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 1.41.

#### 4.3.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen

Die deutschen und die österreichischen Regelungen bezüglich Betriebsausgabe gleichen sich weitgehend. In beiden Ländern ist die betriebliche Veranlassung entscheidend für die Anerkennung.<sup>96</sup> Weiters ist es in beiden Staaten von Bedeutung, dass eine ausreichende Dokumentation der Betriebsausgaben vorgelegt werden kann.<sup>97</sup>

#### 4.3.5. Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen

Nach Angabe der Interviewpartner wird sehr viel Wert auf die Dokumentation der Verrechnungspreisermittlung gelegt. Daher kann davon ausgegangen werden, dass die vom Beispielunternehmen angesetzten Betriebsausgaben auch gegenüber der Finanzverwaltung belegt werden können. Die Anerkennung der Betriebsausgaben durch die Finanzverwaltung hängt immer vom jeweiligen Einzelfall ab und kann daher hier nicht genauer analysiert werden. Es ergibt sich aus diesem Grund hier kein ersichtlicher Handlungsbedarf für das Beispielunternehmen.

### 4.4. Wirtschaftsgüterüberführung

#### 4.4.1. Regelungen der OECD

Im OECD-Musterabkommen wird ein Bewertungsmaßstab im Zusammenhang mit der Wirtschaftsgüterüberführung nicht explizit erwähnt. Die Besteuerung des Unternehmensgewinnes wird jedoch in Art. 7 OECD-Musterabkommens geregelt. In Art. 7 Abs. 1 OECD-Musterabkommen heißt es, dass Unternehmen, die ihren Sitz in einem Vertragsstaat haben, in diesem besteuert werden. Es sei denn dass sie ihre Tätigkeiten mittels einer in einem anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte ausüben. Die Betriebsstätte ist für den Zweck der Teilung des Gewinnes als eigenständiges Unternehmen zu werten.<sup>98</sup> Durch diese Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte soll eine

---

<sup>96</sup> Vgl. VwGH Entscheidung vom 15.02.2006 – 2001/13/0291; § 4 Abs. 4 dEStG.

<sup>97</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 55; *Macho et al.* (2011a), S. 47.

<sup>98</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen.

Gleichstellung zwischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten erreicht werden.<sup>99</sup> Art. 7 OECD-Musterabkommen stellt daher gemäß Loukota eine Verteilungsnorm, die das Besteuerungsrecht des Unternehmensgewinns regelt, dar. Weiters ist Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen als Ausgestaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Betriebsstättengewinnen zu werten.<sup>100</sup> In Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen wird geregelt, dass Gewinnaufteilungen zwischen verbundenen Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen müssen. Ferner wird in Abs. 2 dieses Artikels das Recht der Korrektur der nicht fremdvergleichskonformen Besteuerung durch die Vertragsstaaten geregelt.<sup>101</sup> Durch Art. 9 OECD-Musterabkommen wird den Vertragsstaaten kein Besteuerungsrecht zugewiesen. Dieser Artikel ist daher gemäß Loukota nicht als Verteilungsnorm zu werten.<sup>102</sup> Durch Art. 9 OECD-Musterabkommen kann prinzipiell in Österreich auch kein Besteuerungsrecht begründet werden. Durch die immanente Sperrwirkung des Art. 9 OECD-Musterabkommen kann nur das österreichische Besteuerungsrecht begrenzt werden.<sup>103</sup>

#### 4.4.2. Österreichische Regelungen

Die steuerlichen Folgen der Überführung von Wirtschaftsgütern werden in § 6 Z 6 öEStG geregelt. Gemäß § 6 Z 6 lit. a öEStG ist bei Verlagerung von inländischen Betrieben oder Betriebsstätten sowie bei der Überführung von Wirtschaftsgütern jener Wert anzusetzen, welcher bei einer Lieferung an einen unabhängigen Dritten angesetzt worden wären. Die Regelung ist sinngemäß auch für sonstige Leistungen gültig. Es ist festzustellen, dass diese Regelung die Besteuerungshoheit Österreichs gegenüber dem Ausland bei der Verlagerung von Wirtschaftsgütern und Betrieben abgrenzt.<sup>104</sup> Die Regelungen des § 6 Z 6 lit. a Teilstrich 1 – 4 öEStG kommen dann zur Anwendung, wenn eine der folgenden Voraussetzungen vorliegt:

- der ausländische Betrieb wird vom selben Steuerpflichtigen beherrscht wie der inländische Betrieb;

---

<sup>99</sup> Vgl. *Lehner* (2012), S. 29.

<sup>100</sup> Vgl. *Loukota* (2012a), S. 43 f.

<sup>101</sup> Vgl. Art. 9 Abs. 2 OECD-Musterabkommen.

<sup>102</sup> Vgl. *Loukota* (2012a), S. 42.

<sup>103</sup> Vgl. *Lehner* (2012), S. 27.

<sup>104</sup> Vgl. *Loukota et al.* (2007), S. 137.

- eine Mitunternehmerschaft des Steuerpflichtigen am ausländischen und/oder inländischen Betrieb ist gegeben;
- eine wesentliche Beteiligung (mehr als 25 %) des Steuerpflichtigen an der ausländischen Kapitalgesellschaft liegt vor oder eine wesentliche Beteiligung der ausländischen Kapitalgesellschaft am Steuerpflichtigen liegt vor;
- beim ausländischen und inländischen Betrieb leiten dieselben Personen die Geschäfte, üben Einfluss auf die Geschäftsleitung und Kontrolle aus oder haben die Kontrolle der Geschäftsleitung über.

Weiters wird in § 6 Z 6 lit. b öEStG die Möglichkeit eines Steueraufschubes bis zur tatsächlichen Veräußerung geregelt. Dieses Konzept der Nichtfestsetzung der Steuerschuld wurde in Österreich durch das Abgabenänderungsgesetz 2004<sup>105</sup> eingeführt und sollte die bis dahin bestehenden unionsrechtlichen Diskriminierungsvorwürfe entkräften.<sup>106</sup>

Ferner regelt § 6 Z 6 lit. c öEStG die Überführung von Wirtschaftsgütern sowie die Verlagerung von Betrieben oder Betriebsstätten vom Ausland ins Inland. In solchen Fällen sind jene Werte anzusetzen, die angesetzt worden wären, wenn die gleiche Leistung gegenüber einem unabhängigen Dritten erbracht worden wäre. Überdies wird in § 6 Z 6 öEStG festgehalten, dass die Regelungen des Umgründungsteuergesetzes (UmgrStG)<sup>107</sup> den Regelungen des § 6 Z 6 öEStG vorgehen.<sup>108</sup>

Als Bewertungsmaßstab bei Überführung der Wirtschaftsgüter sind jene Werte anzusetzen, die bei Leistung an einen fremden Dritten anzusetzen wären.<sup>109</sup> Es ist daher in diesem Zusammenhang ein Fremdvergleichspreis festzustellen.<sup>110</sup> Fremdübliche Verrechnungspreise bilden daher im grenzüberschreitenden Lieferungs- und Leistungsverkehr die Besteuerungsgrundlage für ausländische sowie inländische Abgaben-

<sup>105</sup> Abgabenänderungsgesetz 2004 (AbgÄG 2004) vom 30.12.2004 (BGBl. I 180)

<sup>106</sup> Vgl. *Hohenwarter-Mayr* (2010), S. 542.

<sup>107</sup> Bundesgesetz, mit dem Abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen werden (Umgründungsteuergesetz – UmgrStG) vom 30.12.1991, zuletzt geändert durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014) vom 28.02.2014 (BGBl. I Nr. 13).

<sup>108</sup> Vgl. § 6 Z 6 lit. c öEStG.

<sup>109</sup> Vgl. § 6 Z 6 lit. a öEStG.

<sup>110</sup> Vgl. *Laudacher* (2013), Rz. 151.

pflichtige.<sup>111</sup> Aus diesen Ausführungen lässt sich erkennen, dass § 6 Z 6 öEStG die österreichische Rechtsgrundlage zur Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes der OECD darstellt.<sup>112</sup> Dieser ist im OECD-Musterabkommen in den Art. 7 und 9 verankert.

Hauptaufgabe eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) ist, den jeweiligen Staaten ihren Anteil am Besteuerungsrecht zuzuteilen.<sup>113</sup> Der VwGH hat dazu verlautbart, dass DBA das innerstaatliche Besteuerungsrecht zwar einschränken, aber keinen Besteuerungsanspruch schaffen können, welcher durch das innerstaatliche Recht nicht gedeckt ist.<sup>114</sup> Durch ein DBA kann der Fremdvergleichsgrundsatz der OECD also nur dort wirken, wo er den Besteuerungsanspruch der Republik Österreich einschränkt.<sup>115</sup> Dieser geht aufgrund der „lex specialis“ Regelung abweichenden österreichischen Rechtsvorschriften vor.<sup>116</sup> Nur in Fällen, in denen Österreich ein Besteuerungsrecht zugewiesen wird, welches nach innerstaatlichen Rechtsvorschriften nicht vorliegt, kann auch ein DBA keine Besteuerung erwirken.<sup>117</sup> Die Aufgabe von § 6 Z 6 öEStG liegt daher darin, die innerstaatliche Rechtsgrundlage für solche abkommensrechtlich zugewiesenen Besteuerungssachverhalte zu bilden.<sup>118</sup> Durch § 6 Z 6 öEStG werden aufgrund seiner rechtlichen Ausgestaltung alle Leistungsbeziehungen erfasst, welche auf völkerrechtlicher Ebene durch Art. 7 und Art. 9 OECD-Musterabkommen angesprochen werden.<sup>119</sup> Der innerstaatliche Fremdverhaltensgrundsatz und der Fremdverhaltensgrundsatz der OECD sind dem nach kongruent.<sup>120</sup> Die Ermittlung des Fremdvergleiches aufgrund § 6 Z 6 öEStG stützt sich daher auf die OECD-Grundsätze, weshalb zur Ermittlung der Verrechnungspreise auch die von der OECD in der VPR vorgegebenen Methoden zur Anwendung kommen sollen.<sup>121</sup> Die OECD-VPR ist daher nicht nur für die Auslegung des Art. 9 OECD-Musterabkommen von Bedeutung, son-

---

<sup>111</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 57.

<sup>112</sup> Vgl. *Kuschil et al.* (2005), S. 283.

<sup>113</sup> Vgl. *Kuschil et al.* (2005), S. 285.

<sup>114</sup> Vgl. VwGH Entscheidung vom 25.09.2001 – 99/14/0217.

<sup>115</sup> Vgl. *Schuch et al.* (2013), S. 154.

<sup>116</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 12.

<sup>117</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 13.

<sup>118</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 14.

<sup>119</sup> Vgl. *Loukota* (2012a), S. 49.

<sup>120</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 14.

<sup>121</sup> Vgl. *Laudacher* (2013), Rz. 151.

dem bildet gleichzeitig die Grundlage zur Auslegung des in § 6 Z 6 öEStG verankerten Fremdvergleichsgrundsatz. Daher wirken sich alle Änderungen der Verrechnungspreisgrundsätze der OECD auch auf die Auslegung des § 6 Z 6 öEStG aus.<sup>122</sup>

Es ist hier jedoch darauf bedacht zu nehmen, dass § 6 Z 6 öEStG auf rein inländische Unternehmensbeziehungen keine Anwendungen findet. Für diese sind andere Bewertungsmaßstäbe heranzuziehen,<sup>123</sup> welche in Abschnitt 4.5. genauer erläutert werden.

#### 4.4.3. Deutsche Regelungen

Die Überführung von Wirtschaftsgütern wird in § 4 Abs. 1 dEStG geregelt. In diesem wird festgehalten, dass ein Ausschluss der Gewinnbesteuerung der Bundesrepublik Deutschland vor allem dann vorliegt, wenn ein Wirtschaftsgut, welches bisher einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen war, in eine ausländische Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen überführt wird. Diese Überführung ist als Entnahme zu werten.<sup>124</sup> Die Bewertung dieser Entnahme wird in § 6 dEStG geregelt. Hier heißt es, dass Entnahmen, welche zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Bundesrepublik Deutschland führen, mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind.<sup>125</sup> Der gemeine Wert wird im Bewertungsgesetz (BewG)<sup>126</sup> definiert. Gemäß § 9 Abs. 2 BewG ist der gemeine Wert jener Wert, der bei gewöhnlichem Geschäftsbetrieb für eine Lieferung oder Leistung erzielt werden kann. Persönliche Verhältnisse sind bei der Ermittlung des gemeinen Wertes nicht miteinzubeziehen. Diese haben daher keinen Einfluss auf den gemeinen Wert. Der gemeine Wert entspricht somit dem Fremdvergleichspreis.<sup>127</sup> Diese Bewertungen sind nur anzuwenden, wenn die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht an einem bestimmten Sachverhalt verliert.

---

<sup>122</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 25.

<sup>123</sup> Vgl. *Hohenwarter-Mayr* (2010), S. 541.

<sup>124</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 dEStG.

<sup>125</sup> Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 dEStG.

<sup>126</sup> Bewertungsgesetz (BewG) vom 01.02.1991 (BGBl. I S. 230), zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz – AIFM-STAnpG) vom 18.12.2013 (BGBl. I S. 4318).

<sup>127</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 55.

Eine weitere deutsche Vorschrift, deren Regelung sich mit der Ermittlung von konkreten Verrechnungspreisen bei Wirtschaftsgüterübergang beschäftigt, ist jene des § 1 Abs. 3 Außensteuergesetz (AStG)<sup>128</sup>. Dieser besagt in Satz 9, dass bei der Verlagerung von Funktionen auf ein verbundenes Unternehmen oder eine ausländische Betriebsstätte der Fremdvergleichspreis anzusetzen ist. Eine Funktionsverlagerung beinhaltet nach Definition des AStG sowohl die Verlagerung der Funktion selbst als auch den Übergang der mit der Funktion verbundenen Chancen und Risiken und die Überführung der mit der Funktion im Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgüter und weiteren Vorteile. Dieser Bestimmung liegt der Wunsch des Gesetzgebers zugrunde, eine Funktionsverlagerung von Deutschland ins Ausland möglichst unattraktiv zu machen. Weiters soll dadurch die Besteuerung der Gewinnchancen im Zeitpunkt der Verlagerung in Deutschland gewährleistet werden.<sup>129</sup>

Im AStG wird auch die Vorgehensweise bestimmt, sollte kein Fremdvergleichswert ermittelt werden können. Dann soll auf das Konstrukt des hypothetischen Fremdvergleichs unter Berücksichtigung einer Verzinsung, welche sowohl das Risiko als auch die Bewertung der Funktionen beinhaltet, zurückgegriffen werden.<sup>130</sup> Sowohl der Fremdvergleichsgrundsatz als auch der hypothetische Fremdvergleich werden im AStG definiert. Gemäß Fremdvergleichsgrundsatz sind Leistungen mit dem Wert anzusetzen, der auch gegenüber außenstehenden Unternehmen bei vergleichbarem Sachverhalten zur Anwendung kommen würde.<sup>131</sup> Ist es nicht möglich, Fremdvergleichswerte akkurat zu ermitteln, so muss der hypothetische Fremdvergleichswert zur Bewertung herangezogen werden.<sup>132</sup> Dieser wird anhand einer Funktionsanalyse sowie einer Planungsrechnung ermittelt. Er liegt zwischen dem höchsten Preis, den der Leistungsempfänger bereit wäre für die Leistung zu bezahlen und dem niedrigsten Preis, für den der Leistungserbringer bereit wäre, die Leistung zu erbringen, dem sog. Ein-

---

<sup>128</sup> Außensteuergesetz (AStG) vom 08.09.1972 (BGBl. I S. 1713), zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften ( Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz – AmtshilferLUmsG) vom 26.06.2013 (BGBl. I S. 1809).

<sup>129</sup> Vgl. *Kumer et al.* (2007), S. 476.

<sup>130</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG.

<sup>131</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG.

<sup>132</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG.

gungsbereich.<sup>133</sup> Aufgrund der zahlreichen Unsicherheiten, die sich bei Berechnung des hypothetischen Fremdvergleichspreises ergeben, ist dieser in der Praxis außerordentlich schwierig zu ermitteln.<sup>134</sup>

Weiters wird in § 1 Abs. 3 AStG die Möglichkeit der Ermittlung von Einzelverrechnungspreisen für durch die Funktionsverlagerung betroffenen Wirtschaftsgüter und Vorteile vorgesehen, wenn kein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut durch die Funktionsverlagerung betroffen ist. Ist mindestens ein immaterielles Wirtschaftsgut von der Funktionsverlagerung betroffen, muss dies zur Anerkennung der Einzelverrechnungspreise genau bezeichnet werden.<sup>135</sup> Sind wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile von der Funktionsverlagerung betroffen, wird widerlegbar vermutet, dass im Zeitpunkt der Geschäftsvereinbarung eine Entgeltanpassungsklausel vereinbart worden wäre. Diese Regelung soll in jenen Fällen, in denen die tatsächliche Gewinnentwicklung von jener bei Bestimmung der Verrechnungspreise abweicht, angewendet werden.<sup>136</sup> Sollte keine Vereinbarung zur Anpassung getroffen worden sein und kommt es innerhalb von zehn Jahren ab Abschluss des Geschäftes zu einer beträchtlichen Abweichung, ist ein einmaliger adäquater Anpassungsbetrag im auf die Abweichung folgenden Jahr zu besteuern.<sup>137</sup>

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass auch in Deutschland der Fremdvergleichsgrundsatz des OECD-Musterabkommen eine deutsche Rechtsgrundlage benötigt, um Gewinnkorrekturen zu ermöglichen. Die in Deutschland entsprechende Rechtsnorm bildet § 8 Abs. 3 Satz 2 dKStG. Der BFH hat die Sperrwirkung des Art. 9 OECD-Musterabkommen bestätigt. Sie schränkt den innerstaatlichen Besteuerungsanspruch im Verhältnis zu einem anderen Staat ein.<sup>138</sup>

Weitere deutsche Bewertungsvorschriften, welche im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen Bedeutung besitzen, werden in Abschnitt 4.5. genauer erläutert.

---

<sup>133</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG.

<sup>134</sup> Vgl. *Kumer et al.* (2007), S. 477.

<sup>135</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 10 u. Satz 11 AStG.

<sup>136</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 12 AStG.

<sup>137</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 13 AStG.

<sup>138</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2012 – I R 75/11.

#### 4.4.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen

Die österreichischen und die deutschen Regelungen zur Überführung von Wirtschaftsgütern ähneln sich im Wesentlichen. Es ist jedoch festzustellen, dass die deutschen Regelungen – anders als die österreichischen – die Möglichkeit behandeln, dass sich kein Fremdvergleichspreis ermitteln lässt. In diesem Fall sehen die deutschen Regelungen die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichswertes zur Bewertung von überführten Wirtschaftsgütern vor,<sup>139</sup> während in Österreich eine ähnliche Regelung fehlt. Da die Ermittlung des hypothetischen Fremdvergleichspreises in der Praxis jedoch sehr beschwerlich ist und nicht oft angewendet wird,<sup>140</sup> ist dieser Unterschied eher von untergeordneter Bedeutung. Überdies ist anzumerken, dass sowohl § 6 Z 6 öEStG als auch § 1 AStG die jeweilige innerstaatliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes darstellen und sich daher jegliche Änderungen der OECD Fremdvergleichsgrundsätze auch auf diese beiden Normen auswirken.<sup>141</sup>

#### 4.4.5. Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen

Wie bereits in Kapitel 3 vermerkt, geben die Verantwortlichen des Beispielunternehmens an, bisher kein Problem mit der Behandlung der Wirtschaftsgüterüberführung gehabt zu haben. Die Regelungen der §§ 6 Z 6 öEStG und 1 AStG sind jedoch dennoch außerordentlich wichtig für das Beispielunternehmen, weil diese die lokale Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes darstellen. Nur Verrechnungspreise, die diesen Regelungen entsprechen, werden von der jeweiligen Finanzverwaltung anerkannt werden. Das Beispielunternehmen ermittelt seine Verrechnungspreise mit Hilfe von lokalen Beratern. Diese haben auch dazu beigetragen, dass die vom Beispielunternehmen ermittelten Verrechnungspreise bisher immer von den jeweiligen Finanzverwaltungen anerkannt wurden. Es wird dem Beispielunternehmen daher von der Autorin empfohlen, weiterhin nicht auf den Einsatz von lokalen Wirtschaftstreuhändern zu verzichten. Sie stellen Experten für das jeweilige Steuerrecht und die jeweiligen Ansichten der Finanzverwaltung dar. Daher können sie die jeweiligen innerstaatlichen

---

<sup>139</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG.

<sup>140</sup> Vgl. *Kumer et al.* (2007), S. 477.

<sup>141</sup> Vgl. *Kuschil et al.* (2005), S. 283.

Regelungen zum Fremdvergleichsgrundsätzen gut auslegen. Es wird für das Beispielunternehmen auch in Zukunft wichtig sein, sich immer über Änderungen der Ansichten der OECD zum Fremdvergleichsgrundsatz zu informieren, weil dieser die Grundlage für die deutsche und die österreichische Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes darstellt.<sup>142</sup> Änderungen der OECD Grundsätze wirken sich daher auch auf die innerstaatlichen Grundsätze sowie auf die Ansichten der Finanzverwaltung aus.

## 4.5. Bewertungsmaßstäbe

### 4.5.1. Regelungen der OECD

Der maßgebende Bewertungsmaßstab der OECD, der Fremdvergleichsgrundsatz, findet sich in Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen. Dieser wurde bereits in Abschnitt 2.2. näher definiert. Art. 9 OECD-Musterabkommen enthält jedoch eine weitere wichtige Regelung im Zusammenhang mit der Ermittlung von Verrechnungspreisen. In Art. 9 Abs. 2 wird geregelt, dass nicht fremdverhaltenskonform ermittelte Verrechnungspreise zu berichtigen sind. Ferner wird bestimmt, dass der Vertragsstaat, von dem die Korrektur nicht ausgeht, eine Gegenberichtigung durchzuführen hat, sofern die Verrechnungspreisberichtigung anzuerkennen ist. Wenn notwendig, soll bezüglich der Verrechnungspreisänderung ein Verständigungsverfahren durchgeführt werden.<sup>143</sup> Die amtswegige Korrektur von Verrechnungspreisen durch einen Vertragsstaat wird als Primärberichtigung bezeichnet.<sup>144</sup> Da durch solche Verrechnungspreisanpassungen das Risiko einer Doppelbesteuerung gegeben ist, sollte der Steuerpflichtigen jedenfalls versuchen, diese durch Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu entschärfen.<sup>145</sup> Die Verrechnungspreisberichtigung in einem Land soll daher dazu führen, dass die Ermittlung des Gewinnes im anderen Land neu durchgeführt wird.<sup>146</sup> Diese Korrektur des anderen Staates wird als Gegenberichtigung bezeichnet.<sup>147</sup>

---

<sup>142</sup> Vgl. *Kuschil et al.* (2005), S. 283; § 1 Abs. 3 AStG.

<sup>143</sup> Vgl. Art. 9 Abs. 2 OECD-Musterabkommen.

<sup>144</sup> Vgl. *Endfellner* (2012), S. 777.

<sup>145</sup> Vgl. *Schwaiger* (2011), S. 421.

<sup>146</sup> Vgl. *Macho* (2012), S. 894.

<sup>147</sup> Vgl. *Macho* (2012), S. 893.

Ein weiterer Bewertungsmaßstab der OECD, der im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen erwähnt werden sollte, ist die sog. globale formelhafte Gewinnaufteilung. Bei dieser werden die international erwirtschafteten Gewinne eines Konzerns anhand einer im Vorhinein festgelegten Verteilungsformel auf die einzelnen Konzernunternehmen verteilt.<sup>148</sup> Diese Art der Gewinnverteilung wird jedoch als Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz abgelehnt.<sup>149</sup>

#### 4.5.2. Österreichische Regelungen

Die Bewertungsmaßstäbe, welche sich im Zusammenhang mit der Betriebsausgabedefinition gemäß § 4 Abs. 4 öEStG ergeben, sowie die Bewertungsmaßstäbe, die im Rahmen der Wirtschaftsgüterüberführung gemäß § 6 Z 6 öEStG anzuwenden sind, wurden bereits oben ausreichend erläutert. Hier soll nun auf weitere grundlegende österreichische Bewertungsmaßstäbe, die sich auf die Gestaltung von Verrechnungspreisen auswirken, eingegangen werden.

Wesentliche Normen in diesem Zusammenhang sind §§ 4 Abs. 1 und 5 Abs. 1 öEStG. Diese haben die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns zum Inhalt. Sie bilden die Grundlage für eine innerstaatliche Umsetzung der sekundären Verrechnungspreisberichtigung.<sup>150</sup> In der ÖVPR wird hierzu bestimmt, dass jede Korrektur des steuerpflichtigen Gewinnes sich automatisch auch auf das steuerliche Betriebsvermögen auswirkt. Sollte es also bei der Ermittlung des Verrechnungspreises nicht zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes kommen, so wirken sich bisher nicht angesetzte Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben, rückwirkend auf das steuerliche Betriebsvermögen aus. Diese müssen daher zu einer Sekundärberichtigung führen.<sup>151</sup> Durch diese Art der Sekundärberichtigung kann häufig auf eine Sekundärberichtigung aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung verzichtet werden.<sup>152</sup> In der VPR wird hierzu ferner ausgeführt, dass den OECD-Grundsätzen bezüglich der Verrechnungspreiskorrektur mittels Gewinnrückführung entsprochen wird.<sup>153</sup> Die Finanzverwaltung

---

<sup>148</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.17.

<sup>149</sup> Vgl. *Staudacher et al.* (2010), S. 461.

<sup>150</sup> Vgl. *Loukota* (2012a), S. 50.

<sup>151</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 326.

<sup>152</sup> Vgl. *Loukota* (2012a), S. 50.

<sup>153</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 327.

sieht daher die Einstellung einer Verrechnungspreisforderung als primäres Mittel der Sekundärberichtigung an.<sup>154</sup> Dies kann allerdings nur stattfinden, wenn die ausländische Konzerngesellschaft die Verrechnungspreisverbindlichkeit anerkennt und die Tilgung der Verbindlichkeit glaubhaft macht. Es genügt in diesem Zusammenhang, wenn die Verbindlichkeit durch das ausländische Konzernunternehmen nur unter der Voraussetzung, dass die Verbindlichkeit von der ausländischen Steuerverwaltung akzeptiert wird, anerkannt wird.<sup>155</sup> Sollte es nicht zur Anerkennung der Verbindlichkeit durch das ausländische Unternehmen kommen, so kann sich auch das steuerliche Betriebsvermögen der inländischen Gesellschaft nicht erhöhen. Dies gründet darin, dass Forderungen, welche vom Schuldner nicht anerkannt werden, ein „non-valeur“ darstellen.<sup>156</sup> Die Betriebsprüfung hat in diesem Zusammenhang darauf zu achten, dass die Verrechnungspreisforderung in den Folgejahren weder berichtigt noch abgeschrieben wird. Ferner soll die tatsächliche Bezahlung der Forderung überwacht werden. Kommt es in diesem Zusammenhang zu Unstimmigkeiten, so ist von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen, welche die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer nach sich zieht.<sup>157</sup> Sollte es im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nicht zur Anerkennung der Verbindlichkeit durch die ausländische Steuerverwaltung kommen, ist die Forderung steuerneutral auszubuchen, ohne dass es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommt.<sup>158</sup> Ferner wird in der ÖVPR festgehalten, dass wenn primäre Verrechnungspreisberichtigungen ausländischer Finanzverwaltungen anzuerkennen sind, eine Gegenberichtigung durchzuführen ist.<sup>159</sup> Jede gegensätzliche Regelung würde die Folge einer Doppelbesteuerung nach sich ziehen, welche aufgrund der Anwendung von OECD-Grundsätzen und DBA jedoch verhindert werden soll.<sup>160</sup>

---

<sup>154</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-010221/2810IV/4/2008 vom 22.10.2008 Säumniszuschlagspflicht bei Transferpreis-Sekundärberichtigungen.

<sup>155</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 328.

<sup>156</sup> Vgl. *Loukota* (2012a), S. 51.

<sup>157</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 67.

<sup>158</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 328.

<sup>159</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 329.

<sup>160</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-04 4982/7-IV/4/04 vom 19.07.2004 Gegenberichtigungen bei österreichischen Tochtergesellschaften von US-Muttergesellschaften.

Wie durch das oben Erläuterte ersichtlich, sind auch die Normen bezüglich der verdeckten Einlage und der verdeckten Gewinnausschüttung von großer Bedeutung für die Verrechnungspreisermittlung.

Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttungen wird in § 8 Abs. 2 österreichisches Körperschaftsteuergesetz (öKStG)<sup>161</sup> geregelt. Verdeckte Ausschüttungen sind demnach steuerlich zu neutralisieren. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle zu Unrecht nur auf das Gesellschaftsverhältnis gestützte Zuwendungen einer Körperschaft an ihre Gesellschafter.<sup>162</sup> Der VwGH bestimmt hierzu, dass Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern immer gleich ausgestaltet werden müssen wie Leistungsbeziehungen gegenüber fremden Dritten. Ist dies nicht der Fall, liegt eine Ausschüttung vor, welche nur zivilrechtlich in ein Geschäft gekleidet wurde.<sup>163</sup> Verdeckte Ausschüttungen sind bei der betroffenen Gesellschaft zu neutralisieren. Diese Neutralisierung erfolgt meist außerbilanzmäßig.<sup>164</sup> Die verdeckte Gewinnausschüttung ist mit der Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und jenem Wert zu bewerten, der tatsächlich erbracht wurde.<sup>165</sup> Bei der Prüfung der Angemessenheit einer Beziehung zwischen einer Gesellschaft und Gesellschafter ergibt sich bezüglich des Fremdvergleichspreises jedoch ein gewisser Spielraum. Dieser führt dazu, dass nicht schon die kleinste Abweichung eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt.<sup>166</sup> Wie jede andere verdeckte Ausschüttung löst auch jene aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen den Anfall von Kapitalertragsteuer aus.<sup>167</sup> Die Nachforderung der Kapitalertragsteuer erfolgt in voller Höhe, wenn eine „offenkundige“ verdeckte Ausschüttung vorliegt oder keine Ansässigkeitsbescheinigung der Muttergesellschaft zur Steuerentlastung in Österreich vorgelegt werden kann.<sup>168</sup> Eine ver-

---

<sup>161</sup> Gesetz über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – öKStG 1988) vom 07.07.1988 (BGBl. Nr. 401), zuletzt geändert durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014) vom 28.02.2014 (BGBl. I Nr. 13).

<sup>162</sup> Vgl. Körperschaftsteuerrichtlinie 2013 (KStR 2013) in der Fassung der Bekanntmachung vom 13.03.2013 (öBMF-010216/0009-VI/6/2013), Rz. 566.

<sup>163</sup> Vgl. VwGH Urteil vom 24.06.2010 – 2006/15/0172.

<sup>164</sup> Vgl. KStR 2013, Rz. 648.

<sup>165</sup> Vgl. VwGH Urteil vom 20.04.1982 – 81/14/0120.

<sup>166</sup> Vgl. VwGH Urteil vom 30.05.1989 – 88/14/0111.

<sup>167</sup> Vgl. *Loukota* (2012), S. 51.

<sup>168</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 332.

deckte Ausschüttung ist dann „offenkundig“, wenn die Gewinnminderung aufgrund der Verletzung von Rechtsvorschriften erfolgt ist.<sup>169</sup>

Verdeckte Einlagen in § 8 Abs. 1 öKStG geregelt. Diese werden bei Ermittlung des Einkommens der Körperschaft nicht in Betracht gezogen.<sup>170</sup> Verdeckte Einlagen liegen dann vor, wenn Anteilseigner Zuwendungen an die Gesellschaft nur aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Beziehung begeben. Ferner wenn die Einlage in einem Rechtsgeschäft wurzelt, dessen Bewertung dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht standhält.<sup>171</sup> Im Einkommensteuergesetz wird die Bewertung der verdeckten Einlage in § 6 Z 14 lit. b öEStG geregelt, welcher besagt, dass eine Einlage als Tausch im Sinne des § 6 Z 14 lit. a öEStG gilt. Verdeckte Einlagen sind gemäß öEStG mit dem Wert der hingeegebenen Sache zu bewerten.<sup>172</sup> Der herrschenden Literaturmeinung folgend, ist jedoch bei verdeckten Einlagen im Zusammenhang mit Körperschaften der Fremdvergleichswert als Bewertungsmaßstab heranzuziehen.<sup>173</sup> Auch eine verdeckte Einlage bei einer Körperschaft ist als Tausch anzusehen.<sup>174</sup> Bei der Bewertung der verdeckten Einlage im Tauschvorgang zwischen Körperschaften, zwischen denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, kommt es zu einer Anschaffungskostenerhöhung der Beteiligung in Höhe des Wertes des eingelegten Wirtschaftsgutes.<sup>175</sup> Aigner geht hier davon aus, dass die Beteiligung nur um jenen Wert erhöht werden kann, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Dies, weil bei Veräußerung des Wirtschaftsgutes ebenso nur der Fremdvergleichspreis erwirtschaftet und eingelegt werden könnte.<sup>176</sup> Verdeckte Einlagen sind auf internationaler Ebene dann zu erfassen, wenn die Gewinne downstream von der Mutter auf die Tochtergesellschaft bei Anwendung einer Sekundärberichtigung nicht rückgeführt werden. Dies sowohl bei Vorliegen einer Lieferung als auch einer Dienstleistung, weil international gesehen Dienstleis-

---

<sup>169</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-010221/2810IV/4/2008 vom 22.10.2008 Säumniszuschlagspflicht bei Transferpreis-Sekundärberichtigungen.

<sup>170</sup> Vgl. § 8 Abs. 1 öKStG.

<sup>171</sup> Vgl. KStR 2013, Rz. 487.

<sup>172</sup> Vgl. § 6 Z 14 lit. a öEStG.

<sup>173</sup> Vgl. *Aigner* (2012), S. 384.

<sup>174</sup> Vgl. KStR 2013, Rz. 496.

<sup>175</sup> Vgl. KStR 2013, Rz. 497.

<sup>176</sup> Vgl. *Aigner* (2012), S. 385.

tungen einlagefähige Vermögensgegenstände darstellen.<sup>177</sup> Die im Zuge der EAS dargelegte Ansicht wurde auch in die ÖVPR übernommen.<sup>178</sup>

#### 4.5.3. Deutsche Regelungen

Die Ermittlung des steuerlichen Gewinnes wird in Deutschland in § 4 Abs. 1 dEStG geregelt. Demnach stellt die Differenz zwischen dem Betriebsvermögen zum Schluss des vorangegangenen und des aktuellen Wirtschaftsjahres zuzüglich getätigter Entnahmen und abzüglich aller Einlagen den Gewinn dar.<sup>179</sup> Ferner wird in § 5 Abs. 1 dEStG festgelegt, dass bei Gewerbetreibenden oder anderen, die durch gesetzliche Regelungen dazu verpflichtet werden, Bücher zu führen, der Gewinn gestützt auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln ist.<sup>180</sup> Die Normen über die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns sind in Deutschland wie auch in Österreich maßgebend für die steuerliche Erfassung und Korrektur von Verrechnungspreisen.

Weitere wesentliche Bewertungsmaßstäbe im Zusammenhang mit der Ermittlung von Verrechnungspreisen sind verdeckte Gewinnausschüttungen sowie verdeckte Einlagen. Das deutsche Körperschaftsteuergesetz (dKStG)<sup>181</sup> enthält die Regelung, dass verdeckte Ausschüttungen das steuerliche Einkommen nicht mindern und verdeckte Einlagen das steuerpflichtige Einkommen nicht erhöhen. Gemäß der deutschen Körperschaftsteuerrichtlinie liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung dann vor, wenn der Grund für eine Minderung des Vermögens der Gesellschaft oder eine nicht eintretende Mehrung des Gesellschaftsvermögens durch die Gesellschaftsverhältnisse oder die Beziehung zu einer nahestehenden Person begründet wird.<sup>182</sup> Als durch die Gesellschaftsverhältnisse veranlasst gilt eine Vermögensminderung dann, wenn ein or-

---

<sup>177</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-T 36/1-IV/4/01 vom 12.03.2001 Zinsfreie Darlehensvergabe an eine italienische Tochtergesellschaft.

<sup>178</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 337.

<sup>179</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 dEStG.

<sup>180</sup> Vgl. § 5 Abs. 1 dEStG.

<sup>181</sup> Körperschaftsteuergesetz (dKStG) vom 15.10.2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch Art. 12 des Gesetzes zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz – AIFM-STAnpG) vom 18. 12. 2013 (BGBl. I S. 4318).

<sup>182</sup> Vgl. Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer (KStR) vom 13.12.2004 (BStBl I Sondernummer 2/2004), Rz. 36 Abs. 1.

ordentlicher Geschäftsführer die Vermögensminderung gegenüber einem fremden Dritten unter den gleichen Umständen nicht akzeptiert hätte.<sup>183</sup> Auch in den Verwaltungsgrundsätze 1983 wird in diesem Zusammenhang auf die deutschen Körperschaftsteuerrichtlinien verwiesen.<sup>184</sup> In den Verwaltungsgrundsätzen 2005 legt die deutsche Finanzverwaltung fest, dass es bei steuerlichen Berichtigungen aufgrund von verdeckten Gewinnausschüttungen zu einer Berichtigung außerhalb der Bilanz kommen soll.<sup>185</sup> Bewertungsmaßstab für die verdeckte Gewinnausschüttung bildet nach Ansicht des BFH der Fremdvergleichspreis. Der Gewinn ist also um den Unterschiedsbetrag zwischen dem tatsächlichen Preis und jenem Preis zu erhöhen, den ein unabhängiger Dritter bei gleichen Voraussetzungen hätte leisten müssen.<sup>186</sup> Der Fremdvergleichspreis stimmt stets mit dem gemeinen Wert überein. Die Kapitalertragsteuer für die verdeckte Gewinnausschüttung ist entsprechend den allgemeinen Grundsätzen zurückzubehalten und an die Finanzverwaltung abzuliefern.<sup>187</sup>

Auch der Begriff der verdeckten Einlagen wird in den Verwaltungsgrundsätzen 1983 aufgegriffen. Hier wird auf die Definition der Körperschaftsteuerrichtlinien verwiesen.<sup>188</sup> Eine verdeckte Einlage ist demnach eine Vermögenszuwendung des Gesellschafters oder einer ihm nahe stehenden Person, die ausschließlich aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses getätigt wird.<sup>189</sup> Das Vorliegen einer verdeckten Einlage wird anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes festgestellt. Würde ein außenstehender Dritter nach Maßgabe eines ordentlichen Geschäftsführers der Gesellschaft die Zuwendung nicht zukommen lassen, so liegt eine verdeckte Einlage vor.<sup>190</sup> Zu bewerten ist die verdeckte Einlage mit dem Teilwert, weshalb es zur Aufdeckung der stillen Re-

---

<sup>183</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 47.

<sup>184</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 1.3.1.1.

<sup>185</sup> Vgl. dBMF-Schreiben v. 12.04.2005 – IV B 4 – S1341 – 1/05, BStBI 2005 I S.570 – Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen im Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze Verfahren) in der Fassung der Bekanntmachung vom 12.04.2005, Rz. 5.3.1.

<sup>186</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2001 – I R 103/00.

<sup>187</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 5.3.1.

<sup>188</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 1.3.1.2.

<sup>189</sup> Vgl. KStR 2004, Rz. 40 Abs. 1.

<sup>190</sup> Vgl. KStR 2004, Rz. 40 Abs. 3.

serven kommt.<sup>191</sup> Gemäß den Regelungen der Verwaltungsgrundsätze 2005 ist die Berichtigung aufgrund einer verdeckten Einlage innerhalb der Bilanz durchzuführen. Dementsprechend sind die Anschaffungskosten der Beteiligung des verbundenen Unternehmens erfolgswirksam, um den Teilwert des hingegebenen Wirtschaftsgutes zu erhöhen.<sup>192</sup> Um zur verdeckten Einlage zu gelangen, muss ein Wirtschaftsgut einlagefähig sein. Unentgeltliche Dienstleistungen stellen beispielsweise kein einlagefähiges Wirtschaftsgut dar. Auf diese nicht einlagefähigen Wirtschaftsgüter findet bei grenzüberschreitender Betrachtung regelmäßig die Regelungen des § 1 AStG Anwendung.<sup>193</sup> In den Verwaltungsgrundsätze 2005 wird hierzu bestimmt, dass Berichtigung aufgrund von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen jenen des § 1 AStG vorgehen. Die Berichtigung aufgrund des § 1 AStG ist außerbilanziell vorzunehmen. Auch für die Berechtigung gemäß § 1 AStG bildet der Fremdvergleichswert die Bewertungsgrundlage.<sup>194</sup>

#### 4.5.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen

Bezüglich der Bewertungsvorschriften, welche im Zusammenhang mit der Ermittlung von Verrechnungspreisen von Bedeutung sind, lässt sich feststellen, dass sich die österreichischen und die deutschen Regelungen weitgehend ähneln. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die verdeckte Einlage in Deutschland stets mit dem Teilwert zu bewerten ist.<sup>195</sup> In Österreich hat die Bewertung der verdeckten Einlage grundsätzlich mit dem Wert der hingegebenen Sache zu erfolgen,<sup>196</sup> wobei die Literatur jedoch im Zusammenhang mit Körperschaften davon ausgeht, dass der Fremdvergleichswert der erhaltenen Sache als Bewertungsmaßstab für die verdeckte Einlage heranzuziehen ist.<sup>197</sup> Folgt man dieser Literaturmeinung nicht, so ergibt sich eine Differenz zwischen der Bewertung von verdeckten Einlagen in Österreich und Deutschland.

---

<sup>191</sup> Vgl. KStR 2004, Rz. 40 Abs. 4.

<sup>192</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 5.2.

<sup>193</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 49 f.

<sup>194</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 5.3.3.

<sup>195</sup> Vgl. KStR 2004, Rz. 40 Abs. 4.

<sup>196</sup> Vgl. § 6 Z 14 öEStG.

<sup>197</sup> Vgl. *Aigner* (2012), S. 384.

#### 4.5.5. *Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen*

Wie in Kapitel 3 erwähnt, kam es beim Beispielunternehmen noch nie zu Problemen bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen. Es wurde bisher noch nie das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung oder einer verdeckten Einlage im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen von der jeweiligen Finanzverwaltung festgestellt. Dies liegt wohl auch zum großen Teil daran, dass die Verrechnungspreise in Kooperation mit lokalen Wirtschaftstreuhändern erstellt werden, welche die Verrechnungspreisgestaltung den lokalen Bewertungsnormen anpassen. Der oben beschriebene Bewertungsunterschied zwischen den österreichischen und den deutschen Normen bezüglich der verdeckten Einlage könnte in der Praxis für die Verrechnungspreisermittlung des Beispielunternehmens von Relevanz sein, wenn ein konzerninternes Geschäft zwischen der österreichischen Konzernmutter und der deutschen Konzerntochter nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. In diesem Fall kann es dazu kommen, dass die in einem der beiden Länder zu versteuernde verdeckte Einlage von der im anderen Land zu versteuernden verdeckten Ausschüttung abweicht. Es wird für das Beispielunternehmen sicher erforderlich sein, sich diese Differenz in der Bewertung bewusst zu machen. Da die Verrechnungspreise des Beispielunternehmens auch in Zukunft so ausgestaltet werden sollen, dass sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, wird diese Abweichung in der Praxis des Beispielunternehmens jedoch keine allzu große Rolle einnehmen.

### **4.6. Bedeutung der Funktions- und Risikoanalyse für die Verrechnungspreisgestaltung**

#### *4.6.1. Regelungen der OECD*

Eine fundierte Funktions- und Risikoanalyse ist die Basis für die Auswahl der Methode zur Verrechnungspreisermittlung sowie zur Überprüfung der Angemessenheit von ermittelten Verrechnungspreisen.<sup>198</sup> Die betriebswirtschaftliche Überlegung, welche hinter der Funktions- und Risikoanalyse steckt, ist recht simpel. Je höher das von einem Unternehmen übernommene Risiko ist, desto höher muss auch die Kompensation

---

<sup>198</sup> Vgl. Renner *et al.* (2008), S. 622.

des Unternehmens für das Risiko sein. Daher steigt die Handelsspanne des Unternehmens mit dem übernommenen Risiko.<sup>199</sup> Weiters gilt, dass ein Unternehmen für eine Transaktion einen höheren Marktpreis erzielen kann, je umfangreicher die von ihm ausgefüllten Funktionen sind.<sup>200</sup> Die Funktions- und Risikoanalyse ist der erste Schritt zur Festsetzung des konzerninternen Verrechnungspreises. Auf diesen folgt die Bestimmung des zu analysierenden Unternehmens. Danach ist anhand der Funktions- und Risikoanalyse die geeignete Methode auszuwählen die im abschließenden Schritt auf die jeweilige Transaktion anzuwenden ist.<sup>201</sup> Eine auf die individuellen Gegebenheiten des Unternehmens, der Branche sowie der Transaktion angepasste Funktions- und Risikoanalyse ist daher essentiell zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise.<sup>202</sup>

Die große Bedeutung, welche die OECD der Durchführung der Funktions- und Risikoanalyse zur Verrechnungspreisfindung beimisst, lässt sich daraus erahnen, dass sich der Begriff „functional analysis“ 49 Mal in der VPR wiederfindet, wobei immer wieder die Wichtigkeit dieses Instrumentes betont wird.<sup>203</sup> Es ist jedoch festzuhalten, dass die Funktions- und Risikoanalyse trotz ihrer großen Bedeutung selbst nur einen Teil der Vergleichbarkeitsanalyse der OECD darstellt.<sup>204</sup> Die Vergleichbarkeitsanalyse stützt sich auf insgesamt fünf Faktoren. Die restlichen vier Faktoren sollen hier kurz überblicksmäßig erläutert werden:

- Charakteristika von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen: Hier wird analysiert, wie sich gewisse Produkteigenschaften auf die Preisbildung einer Transaktion auswirken. Vor allem sollen Dinge wie die Qualität der Produkte oder aber das vorrätig Sein des Produktes am Markt beurteilt werden.<sup>205</sup>
- Bedingung der Geschäftsvereinbarung: Die Analyse der Vertragsbedingungen ist der Ausgangspunkt für die Aufgliederung der Funktionen und Risiken auf die einzelnen an der Transaktion beteiligten Unternehmen. Sie bestimmt die

---

<sup>199</sup> Vgl. *Vögele, et al.* (2002a), S. 283.

<sup>200</sup> Vgl. *Rosar* (2012a), S. 112.

<sup>201</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 72.

<sup>202</sup> Vgl. *Schnorberger* (2003), S. 66.

<sup>203</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 73.

<sup>204</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 73.

<sup>205</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.39.

Rechte und Pflichten der Parteien.<sup>206</sup> Sie kann daher als Teil der Funktions- und Risikoanalyse betrachtet werden.<sup>207</sup>

- Ökonomische Gegebenheiten: Unter diese Untersuchung fällt primär eine Beurteilung des Marktes, auf welchem die Transaktionen angeboten werden. Dabei ist vor allem auf Dinge wie die Konkurrenzsituation, die Positionierung des Unternehmens am Markt, aber auch auf geographische Gegebenheiten einzugehen.<sup>208</sup>
- Unternehmerischer Plan: Die Würdigung des unternehmerischen Plans beinhaltet eine Untersuchung der Ausrichtung des Unternehmens in Bezug auf Produktinnovation, Forschung und Entwicklung aber auch die Risikoeinstellung eines Unternehmens. Weiters wird die Reaktion auf externe Faktoren, wie die Änderung der politischen Lage oder von Arbeitsgesetzen auf die Preisbildung erforscht.<sup>209</sup>

Die OECD regelt die Funktionsanalyse als Teil der Vergleichbarkeitsanalyse in den Rz. 1.42 – 1.51 ihrer VPR. Sie hält hierzu fest, dass die Funktionsanalyse unter Berücksichtigung des vom Unternehmen übernommenen Risikos notwendig ist, um die Vergleichbarkeit zwischen einer konzerninternen Transaktion und einer konzernexternen Transaktion festzustellen. Um dies fachgemäß beurteilen zu können muss sowohl die Struktur und Organisation des Konzerns als auch die Rechtsposition des betrachteten Unternehmens in die Funktions- und Risikoanalyse miteinbezogen werden.<sup>210</sup> Die OECD bestimmt ferner, dass alle wesentlichen Unterschiede, die bei konzerninternen sowie konzernexternen Transaktionen bezüglich der ausgeübten Funktionen bestehen, durch eine Anpassungsrechnung ausgeglichen werden müssen. Dies dient der Gewährleistung der Vergleichbarkeit.<sup>211</sup> Die Funktionsanalyse soll auch die zur Erbringung der Leistung genutzten Vermögenswerte mit einbeziehen.<sup>212</sup> In der Richtlinie werden beispielhaft einige Funktionen aufgezählt, die von den an der Transaktion beteiligten Unternehmen wahrgenommen werden können. Darunter fallen

---

<sup>206</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.52.

<sup>207</sup> Vgl. *Rosar* (2012a), S. 114.

<sup>208</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.55.

<sup>209</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.59.

<sup>210</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.42.

<sup>211</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.43.

<sup>212</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.44.

unter anderem: Geschäftsleitung, Verbringung der Güter, aber auch Marketingmaßnahmen oder die Beschaffung von Finanzmitteln.<sup>213</sup> Die von der OECD vorgenommene Aufzählung ist jedoch keinesfalls als vollständig zu sehen, weil die von den Unternehmen ausgeführten Funktionen sich von Branche zu Branche sowie von Transaktion zu Transaktion wesentlich unterscheiden können.<sup>214</sup>

Die OECD führt ferner aus, dass konzerninterne Geschäfte nicht mit konzernexternen Geschäften verglichen werden können, wenn die von den beteiligten Unternehmen übernommenen Risiken nicht miteinander zu vergleichen sind und diese Vergleichbarkeit auch nicht mittels einer Anpassungsrechnung hergestellt werden kann.<sup>215</sup> Die Verteilung des Risikos zwischen den einzelnen Parteien wird durch die von den Parteien übernommenen Transaktionen bestimmt.<sup>216</sup> Weiters wird die Verteilung des Risikos durch die von den Parteien vereinbarte Vertragsbeziehung beeinflusst. In diesem Zusammenhang ist jedoch festzuhalten, dass die vertraglich ausgestaltete Aufteilung des Risikos der tatsächlichen Risikoaufteilung entsprechen soll.<sup>217</sup> Sollte die vertragliche Risikoaufteilung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen, kann die Finanzverwaltung diese im Rahmen der Verrechnungspreisprüfung in Frage stellen. Die Finanzverwaltung sollte daher nicht nur die Vertragsbedingungen im Zusammenhang mit der Risikoverteilung prüfen, sondern sich zusätzlich die folgenden Fragen stellen:<sup>218</sup>

- Entspricht die Verhaltensweise der an der Transaktion beteiligten Unternehmen der vertraglichen Risikoteilung?
- Ist die vertraglich vorgenommene Risikoaufteilung fremdvergleichskonform?
- Welche Konsequenzen hat die vorgenommene Risikoaufteilung für die an der Transaktion beteiligten Unternehmen?

---

<sup>213</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.43.

<sup>214</sup> Vgl. *Rosar* (2012a), S. 118 f.

<sup>215</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.45.

<sup>216</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.47.

<sup>217</sup> Vgl. *Vögele* (2002a), S. 285.

<sup>218</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 9.12.

In diesem Kontext ist auszuführen, dass nur die Angemessenheit der Risikoverteilung in Bezug auf die Verrechnungspreisermittlung zu bewerten ist und nicht die unternehmerische Entscheidung der Risikoverteilung als solche.<sup>219</sup>

Als in der Risikoanalyse zu berücksichtigende Risiken werden in der OECD-VPR unter anderem: Währungsrisiko, Finanzierungs- und Investitionsrisiko, aber auch Risiken aufgrund der Gegebenheiten am Absatzmarkt genannt.<sup>220</sup> Auch die Aufzählung der Risiken in der VPR ist nur beispielhaft und daher nicht als vollständig anzusehen.<sup>221</sup> Die Risikoanalyse innerhalb der VPR kämpft jedoch mit dem Problem, dass die Risiken meist nicht kalkuliert, sondern nur anhand vorangegangener Beschreibungen geschätzt werden. Dies kann dazu führen, dass die Risikoanalyse nicht fremdvergleichskonform ist. Es wird nämlich nicht exakt berechnet, was ein Konzernexterner als Ausgleich des Risikos verlangt hätte.<sup>222</sup> Ein Lösungsvorschlag wäre, die im Risk Management zum Einsatz kommenden Instrumente auch zur Risikoanalyse im Zusammenhang mit Verrechnungspreisstudien einzusetzen.<sup>223</sup>

Anhand der oben beschriebenen Sachverhalte stellt sich nun die Frage, von wem beziehungsweise wann die Funktions- und Risikoanalyse durchzuführen ist und welche Daten dafür benötigt werden. Da die Durchführung einer Funktions- und Risikoanalyse ausreichende Hintergrundinformationen über technische und betriebswirtschaftliche Vorgänge der beteiligten Unternehmen voraussetzt, können meist nur die beteiligten Unternehmen selbst die Funktions- und Risikoanalyse durchführen. Es ist jedoch in diesem Zusammenhang anzumerken, dass es auch für die Führungsebene eines Konzerns essentiell ist, die Risiken und Funktionen der jeweiligen an der Transaktion beteiligten Unternehmen zu kennen und auch bewerten zu können. Dies gründet darin, dass die Gestaltung von Verrechnungspreisen letztlich auch ein Managementinstrument zur Steuerminimierung des Gesamtkonzerns ist.<sup>224</sup>

---

<sup>219</sup> Vgl. *Rosar* (2012a), S. 122 f.

<sup>220</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.46.

<sup>221</sup> Vgl. *Rosar* (2012a), S. 121.

<sup>222</sup> Vgl. *Vögele et al.* (2002a), S. 284.

<sup>223</sup> Vgl. *Vögele et al.* (2002a), S. 299.

<sup>224</sup> Vgl. *Jirousek et al.* (2005), S. 512.

Bei der Durchführung der Funktions- und Risikoanalyse müssen alle entscheidenden Faktoren, welche die Festsetzung der jeweiligen Verrechnungspreise beeinflussen können, genau analysiert und beurteilt werden.<sup>225</sup> Macho et al. haben herausgearbeitet, welche Faktoren von den Unternehmen bei der Funktions- und Risikoanalyse berücksichtigt werden sollten:<sup>226</sup>

- Übernommene Funktionen;
- Zu verantwortende Risiken;
- Verwendete Wirtschaftsgüter;
- Verfügbare unkörperliche Wirtschaftsgüter;
- Eingesetzte finanzielle Mittel;
- Aufwendungen, welche mit den übernommenen Funktionen und Risiken zusammenhängen.

Im Bezug auf die Vergleichswerte, welche zur Durchführung der Funktions- und Risikoanalyse herangezogen werden, ist festzuhalten, dass interne Vergleichswerte gegenüber externen zu bevorzugen sind.<sup>227</sup> Bezüglich der Informationen über konzernexterner Unternehmen stellt die OECD fest, dass die Vergleichsdaten eine gewisse Qualität aufweisen müssen. Qualitativ hochwertige Daten können nicht durch eine Masse an nicht hochwertigen Daten ersetzt werden.<sup>228</sup>

Es ist abschließend jedoch zu vermerken, dass die Intensität der Funktions- und Risikoanalyse und damit auch die Analyse der einzelnen Faktoren von der Komplexität der jeweiligen Transaktion abhängen.<sup>229</sup>

#### 4.6.2. Österreichische Regelungen

Auch in der ÖVPR wird die Funktions- und Risikoanalyse als Bestandteil der Vergleichbarkeitsanalyse angesehen. In diesem Zusammenhang werden von der österreichischen Finanzverwaltung dieselben Faktoren der Vergleichbarkeitsanalyse wie von

---

<sup>225</sup> Vgl. Rosar (2012a), S. 137 f.

<sup>226</sup> Vgl. Macho et al. (2011a), S. 85.

<sup>227</sup> Vgl. Greinecker et al. (2009), S. 487.

<sup>228</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.51.

<sup>229</sup> Vgl. Rosar (2012a), S. 138.

der OECD genannt.<sup>230</sup> Ebenso geht die österreichische Finanzverwaltung davon aus, dass mit steigenden Risiken und steigender Anzahl der übernommenen Funktionen auch der Preis, der für eine Leistung verrechnet wird, steigen wird. Daher ist die Ermittlung der ausgeübten Funktionen und der übernommenen Risiken essentiell für die Festlegung des Verrechnungspreises.<sup>231</sup>

Die österreichische Finanzverwaltung hat sich in zahlreichen EAS-Auskünften mit der Funktions- und Risikoanalyse befasst. So hat sie beispielsweise festgehalten, dass bei der Reorganisation eines Konzerns auch eine erneute Funktions- und Risikoanalyse durchgeführt werden muss, um die fremdvergleichskonform Bewertung garantieren zu können.<sup>232</sup> Weiters wird von der Finanzverwaltung angemerkt, dass die genaue Ermittlung eines Verrechnungspreises nicht ohne die Durchführung einer genauen Funktionsanalyse erfolgen kann.<sup>233</sup>

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Judikatur des VwGH einzugehen. Dieser hat hinsichtlich der Nachweispflicht des Abgabepflichtigen in Beziehung zu Steuer-oasen festgelegt, dass der Steuerpflichtige bereits bei Beginn der Geschäftsbeziehung dafür zu sorgen hat, dass er die Geschäftsbeziehung vollständig dokumentiert. Auf Nachfrage der Finanzverwaltung hat er diese gegenüber der Behörde zu erhellen.<sup>234</sup> Die österreichische Finanzverwaltung hat in Anlehnung an dieses Urteil in einer EAS-Auskunft festgehalten, dass dazu auch Informationen und Unterlagen gehören, anhand derer eine glaubhafte eindeutige Funktionsanalyse durchgeführt werden kann. Dies, um der Finanzverwaltung die Beurteilung der durchgeführten Gewinnermittlung zu erleichtern.<sup>235</sup>

---

<sup>230</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 50.

<sup>231</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 53.

<sup>232</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-010221/0896-IV/4/2009 vom 22.07.2009 Umstellung des Verrechnungspreissystems als Folge einer Reorganisation.

<sup>233</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-B702/2-IV/4/2000 vom 09.10.2000 Holzproduktion in der Slowakei mit Vertrieb in Österreich.

<sup>234</sup> Vgl. VwGH Entscheidung vom 25.05.1993 – 93/14/0019.

<sup>235</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-I 1/6-IV/4/96 vom 02.12.1996 Factoring durch eine ausländische Basisgesellschaft.

In der ÖVPR wird auch festgestellt, dass die Risikoverteilung im Konzern eine unternehmerische Entscheidung ist. Diese ist von der Finanzverwaltung zu akzeptieren. Die Prüfungstätigkeiten der Finanzverwaltung sollen sich darauf fokussieren, dass die in den Verträgen festgehaltene Risikoverteilung auch den Tatsachen entspricht.<sup>236</sup>

Bei der Bewertung des Umfangs der Funktions- und Risikoanalyse sollte vor allem beim Typ des Unternehmens angesetzt werden. So wird bei Unternehmen, welche lediglich Routinefunktionen ausführen, die Funktions- und Risikoanalyse weniger umfangreich sein müssen, als bei Unternehmen, welche Funktionen ausüben, die den Gewinn wesentlich beeinflussen können.<sup>237</sup>

In der ÖVPR ist zusätzlich die Funktions- und Risikoanalyse im Zusammenhang mit dem Gewinn einer Betriebsstätte nach Authorized OECD Approach umfassend geregelt.<sup>238</sup> Da die Gewinnermittlung einer Betriebsstätte nicht Thema dieser Arbeit ist, wird nicht näher auf diese Regelungen eingegangen.

#### *4.6.3. Deutsche Regelungen*

Die Funktions- und Risikoanalyse wurde bereits in den Verwaltungsgrundsätzen 1983 geregelt. In diesen wird hierzu besagt, dass zur Abgrenzung der Gewinne bei Konzernunternehmen die einzelnen von den Konzernunternehmen durchgeführten Funktionen zu bewerten sind. Dabei soll auch besonders die Verteilung des Risikos zwischen den Konzernunternehmen sowie der Einsatz einzelner Wirtschaftsgüter Berücksichtigung finden. Weiters ist darauf Wert zu legen, in welcher Eigenschaft das Unternehmen gewisse Funktionen erfüllt. Nur wenn ein Unternehmen tatsächlich am Wertschöpfungsprozess beteiligt ist, kann dieses auch für die ausgeführten Funktionen entlohnt werden.<sup>239</sup>

Aufgrund des BFH Urteils von 17.10.2001 sahen sich der deutsche Gesetzgeber und die deutsche Finanzverwaltung dazu gedrängt, die Pflicht zur Durchführung und Auf-

---

<sup>236</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 54.

<sup>237</sup> Vgl. *Bendlinger* (2013), S. 160 f.

<sup>238</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 179 – 208.

<sup>239</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.1.3.

zeichnung der Funktions- und Risikoanalyse gesetzlich festzulegen und genauer zu erläutern.<sup>240</sup>

Die Pflicht zur Aufzeichnung der Durchführung einer Funktions- und Risikoanalyse wurde gesetzlich in der Gewinnaufzeichnungsverordnung (GAufzV)<sup>241</sup> festgelegt. So hat der Steuerpflichtige Aufzeichnungen gemäß § 4 Nr. 3 GAufzV über die Durchführung der Funktions- und Risikoanalyse zu erstellen. Dabei hat er Informationen über die von den einzelnen Unternehmen übernommenen Funktionen, die Verteilung der Risiken zwischen den Unternehmen, die Zurechnung einzelner Wirtschaftsgüter zu den beteiligten Unternehmen sowie die der Leistungserbringung zugrunde liegenden Vereinbarung, die Strategien der Konzernunternehmen und eine Analyse der Konkurrenzsituation und des Marktes zur Verfügung zu stellen.

Zusätzlich hat die deutsche Finanzverwaltung die Verpflichtung zur Durchführung der Funktions- und Risikoanalyse nochmals explizit in dem Verwaltungsgrundsätze 2005 geregelt. Auch hier wird bestimmt, dass Informationen über verwendete Wirtschaftsgüter, die zwischen den beteiligten Unternehmen getroffene Vereinbarung, die Strategie der Unternehmen sowie die Konkurrenzsituation und Marktverhältnisse darzulegen sind. Ferner geht die deutsche Finanzverwaltung auf den speziellen Informationsbedarf bei einigen Funktionen, wie beispielsweise der Verwaltung des Unternehmens oder der Produktentwicklung und Erforschung näher ein.<sup>242</sup>

Das Ausmaß der durchzuführenden Funktions- und Risikoanalyse hängt vor allem von der Art des Unternehmens ab.<sup>243</sup> In den Verwaltungsgrundsätzen von 2005 kommt es hier zu einer Dreiteilung zwischen Routineunternehmen, Entrepreneurunternehmen und Unternehmen, welche zwischen Routineunternehmen und Enterpre-

---

<sup>240</sup> Vgl. *Jirousek et al.* (2005), S. 509.

<sup>241</sup> Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) vom 13.11.2003 (BGBl. I S. 2296), die zuletzt geändert durch Art. 7 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmG) vom 26.06.2013 (BGBl. I S. 1809).

<sup>242</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.11.4.

<sup>243</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 75.

neurunternehmen angesiedelt sind.<sup>244</sup> Bei Unternehmen, welche lediglich Routinefunktionen durchführen, muss die Funktions- und Risikoanalyse nicht so ausführlich erfolgen wie bei Unternehmen, die wesentlich an der Wertschöpfung teilnehmen.<sup>245</sup>

#### 4.6.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen

Es lässt sich feststellen, dass im Bezug auf die österreichischen und die deutschen Regelungen zur Funktions- und Risikoanalyse keine entscheidenden Unterschiede vorliegen. In beiden Ländern wird die Funktions- und Risikoanalyse als wesentlicher Bestandteil der Verrechnungspreisermittlung erachtet und es wird separat auf die Pflicht zur Dokumentation der Funktions- und Risikoanalyse eingegangen.<sup>246</sup> Ferner legen auch beide Länder fest, dass der Umfang der durchzuführenden Funktions- und Risikoanalyse von der Tätigkeit der beteiligten Unternehmen abhängt.<sup>247</sup>

#### 4.6.5. Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen

Die Funktions- und Risikoanalyse stellt für das Beispielunternehmen aufgrund der Zusammenfassung der Konzernunternehmen in Gesellschaftstypen aktuell kein Problem dar. Momentan kommt es kaum zu Abweichungen der Konzernunternehmen von diesen festgelegten Standardtypen. Aufgrund der sich immer ändernden Wirtschaftsbedingungen wird dem Beispielunternehmen jedoch von der Autorin empfohlen, sich nicht auf die aktuellen Gesellschaftstypen zu versteifen. Das Beispielunternehmen soll immer wieder die konzerninternen Lieferungs- und Leistungsbeziehung hinterfragen und herausarbeiten, ob sich in den übernommen Funktionen und Risiken der einzelnen Unternehmen etwas geändert hat. Diese Änderungen könnten sich sehr schnell in den Verrechnungspreisen niederschlagen. Durch die Klassifizierung der Unternehmen in die vorgegebenen Standardgesellschaftstypen mit vorgefertigter Funktions- und Risikoverteilung, kann es schnell dazu kommen, dass Faktoren, welche sich wesent-

---

<sup>244</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.10.2.

<sup>245</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 75 f.

<sup>246</sup> Vgl. VwGH Entscheidung vom 25.05.1993 – 93/14/0019; § 4 Nr. 3a GAufzV.

<sup>247</sup> Vgl. *Bendlinger* (2013), S. 160 f.; dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.10.2.

lich auf die Funktions- und Risikoverteilung auswirken, übersehen werden. Das Beispielunternehmen sollte daher bemüht sein, Unternehmen nicht leichtfertig einen Standardgesellschaftstyp zu unterstellen ohne alle notwendigen Informationen einzuholen. Dies könnte nämlich zu einer ungenauen Verrechnungspreisermittlung führen. Ferner sollte das Unternehmen auch weiterhin die durchgeführten Funktions- und Risikoanalysen ausführlich dokumentieren, weil diese einen wichtigen Bestandteil der Verrechnungspreisdokumentation darstellt.

#### **4.7. Zulässigkeit der Verrechnungspreisermittlung anhand von Datenbankstudien**

##### *4.7.1. Regelungen der OECD*

Datenbankstudien werden in der Verrechnungspreispraxis zum Zwecke der Generierung externer Fremdvergleichsdaten eingesetzt.<sup>248</sup> Sie sollen Unternehmen helfen, Vergleichsdaten zu sammeln und diesen als Grundlage für die Festlegung und Überprüfung ihrer Verrechnungspreise dienen.<sup>249</sup>

Die OECD geht im Zuge der Fremdvergleichsanalyse explizit auf die Zulässigkeit von Datenbankstudien ein und stellt dahingehend fest, dass Datenbanken ein verlässlicher und kostengünstiger Weg zur Ermittlung von Verrechnungspreisen darstellen können. Die Anwendbarkeit von Datenbankstudien hängt jedoch vom Sachverhalt des Einzelfalls ab.<sup>250</sup> Die OECD selbst führt in ihrer VPR einige Probleme auf, welche sich im Zusammenhang mit der Nutzung von Datenbankstudien ergeben können. So beschränken sich die meisten Datenbanken auf Informationen, welche der Öffentlichkeit zugänglich sind. Da die Offenlegungsvorschriften in den einzelnen Ländern unterschiedlich sind, enthalten die Datenbanken für unterschiedliche Länder unterschiedliche Daten. Zusätzlich sind die Offenlegungsvorschriften in den einzelnen Ländern oft rechtsformabhängig, weshalb auch bezüglich der Unternehmen, die in unterschiedlichen Rechtsformen geführt werden, ein anderes Datenvolumen in der

---

<sup>248</sup> Vgl. Loukota (2012b), S. 524.

<sup>249</sup> Vgl. Rosar (2012b), S. 219.

<sup>250</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 3.30.

Datenbank vorliegen wird.<sup>251</sup> Dies hat zur Folge, dass die durch die Datenbankstudie erhaltenen Vergleichsdaten oft nicht aussagekräftig sind. Sie müssen daher vom anwendenden Unternehmen beispielsweise mittels Internetrecherche nachgeprüft werden.<sup>252</sup> Ferner sind die den Datenbanken zu Grunde liegenden Informationen meist nicht auf einzelne Transaktionen bezogen, sondern auf die Unternehmen als Ganzes. Dieser Umstand macht die Vergleichbarkeit von einzelne Transaktion oft unmöglich.<sup>253</sup> Damit die Datenbank dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, müssen die von ihr zur Verfügung gestellten Daten transparent und barrierefrei zugänglich sein. Ferner muss die Erfassung der Daten gewisse Qualitätsstandards erfüllen.<sup>254</sup> Die Anwendung von Datenbankstudien im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisermittlung soll nämlich nicht dazu führen, dass die Quantität über die Qualität gestellt wird. Die Verlässlichkeit der Daten hat für die Ermittlung der Verrechnungspreise immer oberste Priorität. Deshalb kann es sinnvoll sein, die Ergebnisse einer Datenbankstudie durch weitere Informationsquellen zu ergänzen.<sup>255</sup>

Um durch die Datenbankstudie zuverlässige Vergleichsdaten zu erhalten, werden drei Arbeitsschritte durchlaufen. Zuerst werden die Vergleichsbarkeitsfaktoren, anhand welcher die Datenbankstudie durchgeführt werden sollen, festgelegt. Beispiele für solche Faktoren sind unter anderem der Wirtschaftszweig oder auch die Tätigkeiten der Unternehmen.<sup>256</sup> Anschließend erfolgt eine quantitative Untersuchung der durch die Vergleichsbarkeitsfaktoren gefilterten Unternehmen. Hier wird überprüft, ob die Vergleichsunternehmen tatsächlich unabhängig sind, ob bezüglich der Vergleichsunternehmen Finanzdaten vorliegen und ob die Vergleichsdaten in der gleichen Bandbreite rangieren wie das Konzernunternehmen.<sup>257</sup> Abschließend ist eine qualitative Untersuchung durchzuführen, für welche sich Quellen wie Geschäftsberichte, Recherchen im Internet oder auch ökonomische Nachrichtendienste eignen. Dieses qualitative Screening soll eine Überprüfung der durch die Datenbank erhaltenen Informatio-

---

<sup>251</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 3.31.

<sup>252</sup> Vgl. *Perneki et al.* (2012), S. 165 f.

<sup>253</sup> Vgl. OECD VPR, Rz.3.31.

<sup>254</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011b), S. 219.

<sup>255</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 3.33.

<sup>256</sup> Vgl. *Rosar* (2012b), S. 227 f.

<sup>257</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011c), S. 297.

nen darstellen, aber auch das Datenvolumen erweitern, um für eine größere Vergleichbarkeit zu sorgen.<sup>258</sup>

Zentraler Faktor für die Zulässigkeit der Datenbankstudie als Instrument der Verrechnungspreisdatenermittlung ist demnach die Vergleichbarkeit der Daten. Die anhand der Datenbankstudie für die Festlegung der Verrechnungspreise ermittelten Vergleichsdaten müssen bezüglich der von der OECD im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse eingeführten fünf Vergleichbarkeitsfaktoren (siehe Abschnitt 4.6 Funktions- und Risikoanalyse) gleichartig sein.<sup>259</sup> Hier ist anzumerken, dass die OECD nicht fordert, dass die durch die Datenbankstudie erhaltenen Daten uneingeschränkt vergleichbar sind. Diese uneingeschränkte Vergleichbarkeit wird nämlich auch bei der Anwendung des inneren Fremdvergleiches oft nicht vorliegen.<sup>260</sup> Sind die erhobenen Daten als nicht vergleichbar einzustufen, so sind die anhand der Datenbankstudie ermittelten Verrechnungspreise nicht anzuerkennen.<sup>261</sup>

In der OECD-VPR wird ferner ausgeführt, dass Datenbankstudien nicht eingesetzt werden müssen, wenn Daten durch andere Quellen, wie beispielsweise interne Vergleichstransaktionen, generiert werden können.<sup>262</sup> Der Hauptanwendungsbereich von Datenbankstudien zur Durchführung eines externen Fremdvergleiches liegt in der Analyse von Handelsspannen. In der Praxis werden Datenbankstudien daher am häufigsten bei der Anwendung der Nettomargenmethode genutzt, aber auch für die Ermittlung der Bruttohandelsspannen der Wiederverkaufspreismethode kommen Datenbankstudien (in der Praxis) zum Einsatz.<sup>263</sup> Wenn Datenbanken zur Generierung von Vergleichsdaten genutzt werden, soll dies auf sachlicher Basis erfolgen.<sup>264</sup>

Die OECD sieht zur Ermittlung von Vergleichsdaten zwei verschiedene Ansätze vor.<sup>265</sup> Der erste Ansatz wird „additiver Ansatz“ genannt. Hier wird vom anwenden-

---

<sup>258</sup> Vgl. *Rosar* (2012b), S. 238 f.

<sup>259</sup> Vgl. *Loukota* (2012b), S. 524.

<sup>260</sup> Vgl. *Rosar* (2012b), S. 248.

<sup>261</sup> Vgl. *Loukota* (2012b), S. 524.

<sup>262</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 3.32.

<sup>263</sup> Vgl. *Rosar* (2012b), S. 222.

<sup>264</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 3.32.

<sup>265</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 3.40.

den Unternehmen selbst eine Liste von Unternehmen erstellt, welche vergleichbare Transaktionen durchführen. Über die so generierten Vergleichsunternehmen werden anschließend Daten gesammelt, um die Vergleichbarkeit zu überprüfen. Sollten die Vergleichsgeschäfte nicht (gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz) vergleichbar sein, werden sie von der Liste genommen. Übrig bleiben sollen nur jene Unternehmen, welche tatsächlich Transaktionen ausführen, die entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz mit den konzerninternen Transaktionen vergleichbar sind.<sup>266</sup>

Der zweite Ansatz, der „deduktive Ansatz“, beginnt normalerweise mit der Durchführung einer Datenbankstudie. Durch diese werden Unternehmen ermittelt, die in der gleichen Branche arbeiten und gleiche Funktionen und wirtschaftliche Grundlagen aufweisen wie das Konzernunternehmen.<sup>267</sup> Auch hier werden alle Unternehmen ausgeschieden, deren Transaktionen nicht mit denen des Konzernunternehmens vergleichbar sind, somit kommen nur Transaktionen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, in Frage. Dieser Ansatz zur Ermittlung von Vergleichsdaten ist bislang in Europa vorherrschend.<sup>268</sup>

Datenbankstudien werden in der Praxis häufig genutzt, wenn die Daten für den inneren Fremdvergleich nicht vorliegen. Datenbankstudien sollen in diesem Fällen externe Vergleichsdaten zur Verrechnungspreisermittlung liefern.<sup>269</sup> Diese führen jedoch nicht immer zu brauchbaren Fremdvergleichsdaten, weil mit dem Einsatz von Datenbankstudien oft gewisse Mängel einhergehen.<sup>270</sup> Diese Mängel sollen nachfolgend kurz dargestellt werden.

Der Einsatz von Datenbanken zur Gewinnung von externen Vergleichsdaten für die Verrechnungspreisermittlung ist für Unternehmen oft mit hohen Kosten verbunden. Daher nehmen einige Unternehmen Abstand von der Anwendung von Datenbankstudien.<sup>271</sup> Ein weiteres Problem ist, dass die gewonnenen Daten, aufgrund der unterschiedlichen Veröffentlichungsvorschriften nicht vergleichbar sind und daher die

---

<sup>266</sup> Vgl. OECD-VPR, Rz. 3.41.

<sup>267</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 3.42.

<sup>268</sup> Vgl. *Perneki et al.* (2012), S. 164 f.

<sup>269</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011c), S. 299.

<sup>270</sup> Vgl. *Perneki et al.* (2012), S. 164.

<sup>271</sup> Vgl. *Rosar* (2012b), S. 247 f.

Qualität der Datenbankstudie beeinflussen.<sup>272</sup> Häufig ist es für Unternehmen schwierig, in gewissen Funktionen Vergleichsdaten zu finden. Dies liegt daran, dass beispielsweise der Markenname oder andere immaterielle Wirtschaftsgüter meist keine Berücksichtigung in den Datenbankstudien finden.<sup>273</sup> Häufig kommt es auch dazu, dass Unternehmen Datenbankstudien falsch anwenden. Die Unternehmen bestimmen mehrfach nur mangelhafte Auswahlfaktoren und nehmen keine ausreichende Gewichtung von Funktionen und Risiken in den Datenbankstudien vor.<sup>274</sup> Bei der Nutzung von Datenbankstudien kann durch die Auswahl der Suchkriterien für Vergleichsunternehmen ein relativ großer Gestaltungsspielraum für den Steuerpflichtigen entstehen, weshalb die Ermittlung von Verrechnungspreisen anhand von Datenbankstudien wiederholt kritisch betrachtet wird.<sup>275</sup>

Es stellt sich daher heraus, dass die Anwendung von Datenbankstudien zur Ermittlung von Verrechnungspreisen meist nur bei Unternehmen, welche Routinefunktionen übernehmen und für die es daher eine größere Anzahl von externen Vergleichsunternehmen gibt, sinnvoll sein wird.<sup>276</sup> Ein weiteres Anwendungsgebiet für den Einsatz von Datenbankstudien stellen Verrechnungspreise im Zusammenhang mit Lizenzvereinbarungen dar. Es lässt sich in der Praxis jedoch feststellen, dass Datenbankstudien auch zur Ermittlung von Handelsspannen von vielen anderen Unternehmenstypen eingesetzt werden, weil auf andere Weise kaum externe Fremdvergleichsdaten generiert werden können.<sup>277</sup>

#### 4.7.2. Österreichische Regelungen

Die österreichische Finanzverwaltung geht in der ÖVPR erstmals auf die Zulässigkeit von Datenbankstudien im Zuge der Verrechnungspreisermittlung ein. Höchstgerichtliche Entscheidungen zu diesem Thema gibt es in Österreich derzeit keine.<sup>278</sup> Eine

---

<sup>272</sup> Vgl. *Perneki et al.* (2012), S. 165 f.

<sup>273</sup> Vgl. *Renner et al.* (2008), S. 629.

<sup>274</sup> Vgl. *Renner et al.* (2008), S. 630.

<sup>275</sup> Vgl. *Niemann et al.* (2012), S. 286 f.

<sup>276</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011b), S. 359.

<sup>277</sup> Vgl. *Rosar* (2012b), S. 223.

<sup>278</sup> Vgl. *Rosar* (2012b), S. 220.

Verpflichtung des Einsatzes von Datenbankstudien zur Verrechnungspreisermittlung besteht in Österreich nicht.<sup>279</sup>

In der ÖVPR wird das Kapitel zur Datenbankstudie „Margenermittlung durch Datenbanken“ betitelt, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass dies der Hauptanwendungsbereich von Datenbankstudien in Österreich ist.<sup>280</sup> In der ÖVPR wird bestimmt, dass Datenbankstudien nur dann verlässlich sind, wenn gewiss ist, dass nur vergleichbare Transaktionen untersucht wurden. Dies ist nur dann der Fall, wenn die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren zum Fremdvergleich herangezogen wurden und eine qualitative Untersuchung der durch die Datenbankanalyse vorliegenden Daten durchgeführt wurde. Zur Anerkennung der Datenbankstudie durch die Finanzverwaltung muss die Durchführung der Datenbankstudie sowie die qualitative Untersuchung der Daten überprüfbar dokumentiert werden.<sup>281</sup>

Ferner wird in der ÖVPR ausgeführt, dass die Anwendung von Mehrjahresdaten die Vergleichbarkeit der Datenbankanalyse steigern kann. In diesem Zusammenhang ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die herangezogenen Daten des Konzernunternehmens sowie die Daten des externen Unternehmens denselben Zeitraum abdecken müssen, um die Vergleichbarkeit zu gewährleisten.<sup>282</sup>

Die österreichische Finanzverwaltung weist in der ÖVPR explizit darauf hin, dass (zur Ermittlung von Verrechnungspreisen) nur dann Datenbankstudien herangezogen werden könne, wenn die durch die Datenbankstudie generierten Daten uneingeschränkte Vergleichbarkeit gewähren. Anderenfalls können diese nur als grobe Kontrollwerte genutzt werden.<sup>283</sup> Die Finanzverwaltung hat zu überprüfen, ob die durch die Datenbankrecherche generierten Daten uneingeschränkt vergleichbar sind. Sie ist nicht an die Aussagen des Abgabepflichtigen zu diesem Thema gebunden.<sup>284</sup> Es ist aufzuzeigen, dass die uneingeschränkte Vergleichbarkeit zwar von der österreichischen Finanzverwaltung, nicht jedoch von der OECD gefordert wird, weil die OECD

---

<sup>279</sup> Vgl. *Eckerstorfer et al.* (2012), S. 87.

<sup>280</sup> Vgl. *Rosar* (2012b), S. 221.

<sup>281</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 63.

<sup>282</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011c), S. 300.

<sup>283</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 65.

<sup>284</sup> Vgl. *Loutoka* (2012b), S. 524.

davon ausgeht, dass die uneingeschränkte Vergleichbarkeit auch beim inneren Fremdvergleich oft nicht in vollem Ausmaß vorliegen wird.<sup>285</sup>

Weiters wird in der ÖVPR festgehalten, dass bei der Nutzung von Datenbankstudien zur Ermittlung von Vergleichsdaten die Festlegung von Bandbreiten zulässig ist. Die Bandbreiten sind jedoch nur insofern anzuerkennen, als die Daten, welche zur Ermittlung der Bandbreiten herangezogen wurden, mit jenen des Konzernunternehmens uneingeschränkt vergleichbar sind.<sup>286</sup>

Ferner wird in der ÖVPR in Anlehnung an die deutschen Vorgaben ausgeführt, dass durch Quartilenbildung die Bandbreite verengt werden soll. Dadurch sollen 25 % der kleinsten und größten Werte ausgeschieden werden.<sup>287</sup> Eine Rechtsgrundlage für die Korrektur nicht fremdüblicher Verrechnungspreise auf den Median in Österreich fehlt allerdings. Daher kommt es in Österreich bei Ablehnung der Datenbankstudie durch die Finanzverwaltung zu einer Schätzung des Verrechnungspreises durch diese. Im Rahmen einer plausiblen Schätzung wird jedoch häufig eine Art von Mittelwert als Schätzwert herangezogen, der oft dem Median entspricht.<sup>288</sup>

In Rz. 320 der ÖVPR wird explizit die Dokumentation von Datenbankstudien geregelt. Die Finanzverwaltung soll durch die richtige Dokumentation der Datenbankstudie in der Lage sein, die Ergebnisse dieser Studie nachvollziehen zu können. In der ÖVPR wird daher vorgeschlagen, die folgenden Dokumente für die Überprüfung der Datenbankstudie durch die Abgabenbehörde bereitzustellen:<sup>289</sup>

- Anführung der genutzten Datenbank;
- Faktoren, welche Unternehmen erfüllen müssen, um in die Datenbank aufgenommen zu werden;
- Darstellung der gesamten Unternehmensdaten, über welche die Datenbank verfügt;

---

<sup>285</sup> Vgl. *Eckerstorfer et al.* (2012), S. 87.

<sup>286</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 66.

<sup>287</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 67.

<sup>288</sup> Vgl. *Tüchler* (2011), S. 175.

<sup>289</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 320.

- Gliederungsvorschriften der Datenbank im Bezug auf die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die Bilanz;
- Ablauf der Auswahl der Daten, im Speziellen unter Berücksichtigung der Funktions- und Risikoanalyse des Unternehmens;
- Beschreibung der Branchenklassifizierung der Datenbank sowie eine Erläuterung, warum die jeweilige Branche vom Unternehmen betrachtet wurde;
- Beschreibung der Anpassungsrechnung, welche das Unternehmen in Bezug auf die aus der Datenbankrecherche gewonnenen Daten durchgeführt hat;
- Nennung der zur Hilfe genommenen Softwareprogramme und Berechnungsgrundlagen;
- Nennung aller Unternehmen, die durch die qualitative Untersuchung des Unternehmens ausgesondert wurden sowie Darstellung der Gründe, warum diese Unternehmen ausgesondert wurden;
- Darstellung der vorgenommenen qualitativen Untersuchung, Aufzeigen der Vergleichbarkeit der ausgewählten Unternehmen.

Eine gemäß den zuerst genannten Kriterien umfangreiche Dokumentation der Datenbankstudien ist essentiell für die Anerkennung der Verrechnungspreisstudie durch die Abgabenbehörde.<sup>290</sup> Der Abgabepflichtige erlangt jedoch trotz ausreichender Dokumentation noch keine Rechtssicherheit für die Anerkennung der Verrechnungspreise durch das Finanzamt.<sup>291</sup> In der Literatur wird festgehalten, dass die österreichische Finanzverwaltung der Festlegung von Verrechnungspreisen anhand von Datenbankstudien eher kritisch gegenüber steht.<sup>292</sup> Ein Grund den die Literatur hierfür nennt, ist, dass die Datenbankstudien häufig nicht den Qualitätsvorstellungen der Finanzverwaltung entsprechen, weshalb es dazu kommen kann, dass einzelne Vergleichsunternehmen oder die gesamte Datenbankstudie nicht von der Finanzverwaltung anerkannt werden.<sup>293</sup> Da Datenbankstudien in gewissen Fällen die einzige Möglichkeit darstellen, überhaupt Fremdvergleichsdaten zu generieren, ist die Kritik an den Datenbankstudien jedoch nicht vollkommen begründet. Ferner greift die Finanzverwaltung selbst zur Überprüfung von Verrechnungspreisstudien öfter auf die Hilfe der Datenbankstu-

---

<sup>290</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011c), S. 302.

<sup>291</sup> Vgl. *Niemann et al.* (2012), S. 287.

<sup>292</sup> Vgl. *Rosar* (2012b), S. 248.

<sup>293</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011c), S. 302.

dien zurück.<sup>294</sup> Um diese Situation für die österreichische Finanzverwaltung sowie für die Steuerpflichtigen zu verbessern, wäre eine gemeinsam genutzte Datenbank als Lösungsvorschlag zu werten. Dadurch könnte sichergestellt werden, dass die Datenbankstudien den Mindestkriterien der Finanzverwaltung entspricht. Weiters wäre die Verschärfung von Dokumentationspflichten sowie der Erlass detaillierter Vorschriften durch die Finanzverwaltung im Zusammenhang mit der Nutzung von Datenbankstudien ein geeignetes Mittel, um die Anerkennung von Datenbankstudien durch die Finanzverwaltung zu stärken und dem Steuerpflichtigen so mehr Rechtssicherheit zu gewähren.<sup>295</sup>

#### 4.7.3. Deutsche Regelungen

Die aktuellen Ausgestaltungen in Gesetzen und Verwaltungsverfahren wurden in Deutschland durch eine Rechtsprechung des BFH angestoßen.<sup>296</sup> Der BFH hält in seinem Urteil fest, dass die Ermittlung von Verrechnungspreisen anhand von Daten, welche durch Datenbanken generiert werden, zulässig ist.<sup>297</sup> Die Datenbankstudie muss jedoch einige Mindestanforderungen bezüglich der Qualität der Daten sowie der Dokumentation der Vorgehensweise gewährleisten. Sollten diese Mindestanforderungen nicht erfüllt werden, ist die Beweiskraft der Studie beeinträchtigt.<sup>298</sup> Ferner ist gemäß des Urteils des BFH zu dokumentieren, in welchem Verhältnis die an der konzerninternen Transaktion beteiligten Unternehmen zu den externen Vergleichsunternehmen stehen. Dieses Verhältnis ist nicht nur zu beschreiben, sondern auch zu quantifizieren.<sup>299</sup>

Die deutsche Finanzverwaltung regelt in diesem Zusammenhang, dass Datenbankrecherchen im Normalfall nicht ausreichen, um die Vergleichbarkeit zweier Transaktionen zu überprüfen. Die von den Datenbanken gelieferten Ergebnisse sind vom Steuerpflichtigen durch andere Informationen zu ergänzen. Durch diesen Prozess wird

---

<sup>294</sup> Vgl. *Rosar* (2012b), S. 248.

<sup>295</sup> Vgl. *Niemann et al.* (2012), S. 287.

<sup>296</sup> Vgl. *Tüchler* (2011), S. 174.

<sup>297</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2001 – I R 103/00.

<sup>298</sup> Vgl. *Renner et al.* (2008), S. 617.

<sup>299</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2001 – I R 103/00.

die Vergleichbarkeit der Daten erreicht.<sup>300</sup> Datenbanken werden daher in Deutschland als Hilfsmittel zur Ermittlung von Bandbreiten von Verrechnungspreisen eingesetzt.<sup>301</sup> Sollte bereits die Datenbank selbst mangelhaft sein, so sind die durch diese Datenbank gefilterten Informationen unverwertbar für die Verrechnungspreisstudie. Die deutsche Finanzverwaltung stellt überdies fest, dass die Nutzung von Datenbanken zur Generierung von Vergleichsdaten nicht verpflichtend durchzuführen ist.<sup>302</sup>

In den Verwaltungsgrundsätzen wird ferner geregelt, dass die Voraussetzung für die Überprüfung der Verrechnungspreise (welche anhand von Datenbanken errechnet werden) die Vorlage der Dokumentation der Datenbankstudie gegenüber der Finanzbehörde ist. Der Steuerpflichtige hat der Finanzbehörde die Dokumentation in elektronischer Form zur Verfügung zu stellen, damit die Finanzbehörde selbstständige Recherchen durchführen kann.<sup>303</sup> Da die von der deutschen Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang verlangte Dokumente ident mit jenen Dokumenten sind, welche von der österreichischen Finanzverwaltung verlangt werden, wird hier auf die Ausführungen unter Abschnitt 4.7.2. dieser Arbeit verwiesen.

Weiters werden in Deutschland die durch Datenbanken ermittelten Bandbreiten von Verrechnungspreisen zugelassen. Werden mehrere Fremdvergleichswerte ermittelt, spiegelt jedoch im Einzelfall einer der gefundener Wert mit großer Wahrscheinlichkeit den richtigen Verrechnungspreis wider, so ist nur dieser als Vergleichswert anzusetzen. Sind mehrere Werte vorhanden, die mit derselben Wahrscheinlichkeit den Verrechnungspreissachverhalt widerspiegeln, ergibt sich eine Bandbreite. Diese ist nur dann uneingeschränkt anzuwenden, wenn die der Bandbreite zu Grunde liegenden Daten uneingeschränkt mit der konzerninternen Transaktion vergleichbar sind.<sup>304</sup>

Sind die durch die Datenbankrecherche ermittelten Werte nur eingeschränkt mit der konzerninternen Transaktion vergleichbar, so hat das anwendende Unternehmen zu versuchen, durch die Beschaffung von Informationen aus zusätzlichen Informations-

---

<sup>300</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.12.4

<sup>301</sup> Vgl. *Tüchler* (2011), S. 174 f.

<sup>302</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.12.4

<sup>303</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.12.4.

<sup>304</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.12.5.

quellen sowie einer Anpassungsrechnung, die uneingeschränkte Vergleichbarkeit herzustellen. Gelingt dies nicht, kann das Unternehmen auf Kontrollrechnungen oder Plausibilitätsüberlegungen zur Einengung der Bandbreite zurückgreifen. Sollte auch dies nicht möglich sein, bestimmt die deutsche Finanzverwaltung, dass die Bandbreite durch die sog. Quartilenberechnung eingeschränkt wird und 25 % der größten und der kleinsten Werte aus der Bandbreite zu eliminieren sind.<sup>305</sup>

Die Korrektur der Bandbreite im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen ist durch das Unternehmensteuerreformgesetz<sup>306</sup> auch gesetzlich verankert worden. Gemäß § 1 Abs. 3 Satz 3 AStG ist die Bandbreite durch mehrere eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichspreisen einzuengen. Liegen die vom Abgabepflichtigen ermittelten Verrechnungspreise außerhalb der ermittelten Bandbreiten, ist entsprechend § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG der Verrechnungspreis auf den Median zu korrigieren.

In Deutschland werden Datenbankstudien zur Ermittlung von Fremdvergleichswerten für Verrechnungspreise häufig herangezogen.<sup>307</sup> Jedoch ist auch hier die Dokumentation der Verrechnungspreisermittlung durch Datenbankstudien essentiell zur Anerkennung der Ergebnisse der Datenbankstudien durch die Finanzverwaltung.<sup>308</sup> Daher sollte das anwendende Unternehmen besonderen Wert auf eine sachgerecht ausgestaltete fehlerfreie Dokumentation der Datenbankstudie legen.<sup>309</sup>

#### 4.7.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen

Weder in Österreich noch in Deutschland besteht die Pflicht zur Nutzung von Datenbankstudien zur Ermittlung von Verrechnungspreisen.<sup>310</sup> Jedoch wird in beide Staaten darauf hingewiesen, dass die Dokumentation von Datenbankstudien zur Anerkennung der Ergebnisse der Datenbankstudien essentiell ist.<sup>311</sup> Die Dokumentationspflichten der beiden Staaten entsprechen sich inhaltlich. Unterschiedlich sind die Ansichten der

---

<sup>305</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.12.5.

<sup>306</sup> Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UStRG 2008) vom 14.08.2007 (BGBl. I S. 1912)

<sup>307</sup> Vgl. *Klein* (2008), S. 468.

<sup>308</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.12.4

<sup>309</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 361.

<sup>310</sup> Vgl. *Eckerstorfer et al.* (2012), S. 87; dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.12.4.

<sup>311</sup> Vgl. ÖVPR (2010) Rz. 320; dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.12.4.

österreichischen und der deutschen Finanzverwaltung jedoch in Bezug auf die Einengung von Bandbreiten zur Verrechnungspreisermittlung. Die österreichische Finanzverwaltung besteht auch bei der Festlegung der Bandbreite und deren Einengung durch Quartilen auf die uneingeschränkte Vergleichbarkeit der Daten. Die deutsche Finanzverwaltung hingegen führt die Einengung der Bandbreite deshalb durch, um aus den nicht uneingeschränkt vergleichbaren Daten hinreichend plausible Verrechnungspreise errechnen zu können. Die österreichische Finanzverwaltung legt also einen höheren Maßstab an die Vergleichbarkeit der Daten an. Bei der Verrechnungspreisermittlung zwischen Deutschland und Österreich ist daher im Hinblick auf die Zulässigkeit von Datenbankstudien darauf zu achten, dass nur uneingeschränkt vergleichbare Daten herangezogen werden sollten. Der Grund dafür ist, dass die österreichischen Regelungen – im Gegensatz zu den deutschen Regelungen – nur uneingeschränkte Daten überhaupt als zulässig zur Einbeziehung in die Bandbreite ansehen.<sup>312</sup>

Außerdem ist festzustellen, dass lediglich in Österreich eine Rechtsgrundlage für die Korrektur des Verrechnungspreises auf den Median fehlt. Jedoch entspricht der Wert der Schätzung, welche die Finanzverwaltung bei nicht Anerkennung der Datenbankstudie durchführen muss oft dem Median, weshalb sich hier praktisch keine großen Unterschiede ergeben.<sup>313</sup>

#### *4.7.5. Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen*

Die Interviewpartner geben an, bei der Verrechnungspreisermittlung in Deutschland und in Österreich keine Datenbankstudien einzusetzen, weil in diesen beiden Staaten keine Pflicht zur Nutzung von Datenbankstudien besteht. Weiters sind nach Meinung der Interviewpartner kaum uneingeschränkt vergleichbare Sachverhalte zu finden. Die Vorgehensweise des Beispielunternehmens entspricht den Verrechnungspreisregelungen, die in Österreich und in Deutschland vorherrschen. Auch wenn die Datenbankstudie nicht zur tatsächlichen Ermittlung von Verrechnungspreisen genutzt wird, so kann sie dennoch eine große Hilfestellung zur Markteinschätzung bieten, weshalb das Beispielunternehmen in dieser Hinsicht von der Durchführung einer Datenbankstudie

---

<sup>312</sup> Vgl. *Eckerstorfer et al.* (2012), S. 88.

<sup>313</sup> Vgl. *Tüchler* (2011), S. 175.

profitieren kann. Zusätzlich kann das Beispielunternehmen durch eine Datenbankstudie einen wertvollen Einblick in die Vorgehensweise der Konkurrenz gewinnen, was zu einem Wettbewerbsvorteil führen kann. Die Autorin rät daher dem Unternehmen, die Möglichkeit der Durchführung einer Datenbankstudie in Betracht zu ziehen, weil der Konzern durch die Ergebnisse der Datenbankstudie profitieren kann.

#### **4.8. Dokumentationspflichten im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisgestaltung**

##### *4.8.1. Regelungen der OECD*

In der OECD-VPR wird die Dokumentationspflicht von Verrechnungspreisen in Kapitel V geregelt. Die Ausgestaltungen der Dokumentationsvorschriften der OECD in der VPR 2010 sind gegenüber jenen der VPR 1995 nicht geändert worden.<sup>314</sup> Kapitel V wird in vier Abschnitte unterteilt:

- „Einleitung“<sup>315</sup>;
- „Hinweis für Vorschriften und Verfahren bei der Dokumentation“<sup>316</sup>;
- „Nützliche Informationen für die Ermittlung von Verrechnungspreisen“<sup>317</sup>;
- „Zusammenfassung der Empfehlung für die Dokumentation“<sup>318</sup>.

Kapitel V der OECD-VPR soll den Anwendern helfen, die Dokumentation der Verrechnungspreisermittlung richtig auszugestalten. Durch diese Ausgestaltung soll im Falle einer Betriebsprüfung die Übereinstimmung der angewandten Verrechnungspreise mit dem Fremdvergleichsgrundsatz bewiesen werden.<sup>319</sup> Ferner hält die OECD fest, dass in den meisten Staaten die Beweislast betreffend dem korrekten Ansatz von Verrechnungspreisen von der Finanzverwaltung ausgeht. Trotzdem wird der Abgabepflichtige sich der Pflicht zur Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation nicht entziehen können. Die Finanzverwaltung wird nämlich ohne Einsicht in die Dokumentation nicht in der Lage sein, den Sachverhalt angemessen zu beurteilen. Die

---

<sup>314</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 115.

<sup>315</sup> OECD-VPR, Rz. 5.1. f.

<sup>316</sup> OECD-VPR, Rz. 5.3. – 5.15.

<sup>317</sup> OECD-VPR, Rz. 5.16. – 5.27.

<sup>318</sup> OECD-VPR, Rz. 5.28.

<sup>319</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.1.

OECD bestimmt des Weiteren, dass durch die OECD-VPR dem Abgabepflichtigen keine größere Beweislast auferlegt werden soll als dieser durch nationales Recht bereits erfüllen muss.<sup>320</sup> Dies ergibt sich in Österreich – wie auch in den meisten anderen Staaten – bereits daraus, dass die OECD-VPR keine Recht setzende Kraft entfalten kann.<sup>321</sup>

Die OECD legt obendrein fest, dass der Abgabepflichtige prinzipiell vor der Festsetzung der Verrechnungspreise entscheiden muss, ob die von ihm gewählte Methode die Anforderungen der Finanzverwaltung an die Dokumentation unter Aufbringung von einem vernünftigen Maß an Aufwand erfüllen kann. Weiters muss vor der Festsetzung der Verrechnungspreise überlegt werden, ob die im Vorjahr gewählte Methode weiterhin anwendbar ist oder ob sich die Umstände, welche die Anwendbarkeit der Methode betreffen, verändert haben.<sup>322</sup> Der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen wird daher auch durch die Verhältnismäßigkeit der Aufwendungen Grenzen gesetzt.<sup>323</sup> Die OECD geht ferner davon aus, dass dem Abgabepflichtigen die Einflussfaktoren der Preisbildungsmethoden bekannt sind und er diese zum Zeitpunkt der Preisgestaltung vernünftig beurteilen kann. Dadurch soll er in der Lage sein, eine angemessene Verrechnungspreismethode zu wählen und die mit ihr verbundenen Dokumentationsvorschriften zu erfüllen.<sup>324</sup>

Die OECD befasst sich ferner mit der Art der Dokumentation von Verrechnungspreisen. Sie merkt diesbezüglich an, dass es von dem Abgabepflichtigen gefordert werden kann, schriftlich nachzuweisen, dass die von ihm ermittelten Verrechnungspreise in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz gestaltet wurden. Die Dokumentation soll bereits bei Festsetzung der Verrechnungspreise stattfinden, weil dies dem Abgabepflichtigen auch im Hinblick auf die Abgabe einer korrekten Steuererklärung helfen kann. Es besteht jedoch keinerlei Verpflichtung, die Unterlagen bereits zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung der Finanzbehörde vorzulegen.<sup>325</sup>

Die Schriftlichkeit ist daher nicht als Mussbestimmung anzusehen, sondern unterliegt

---

<sup>320</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.2.

<sup>321</sup> Vgl. *Vetter* (1996), S. 19.

<sup>322</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.3.

<sup>323</sup> Vgl. *Schuch* (1996), S. 119 f.

<sup>324</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.3.

<sup>325</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.4.

wieder dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, der sich nach dem Maßstab eines ordentlichen Geschäftsleiters richtet.<sup>326</sup>

In der OECD-VPR wird ebenfalls die Frage der Aufbewahrung der Belege geregelt. Hierzu wird besagt, dass die Entscheidung über die Art der Aufbewahrung der Belege dem Steuerpflichtigen überlassen sein soll. Des Weiteren bestimmt die OECD, dass der Abgabepflichtige seiner Dokumentation Belege in fremdsprachlicher Originalfassung zu Grunde legen kann. Diese sind jedoch zu übersetzen, wenn die Finanzverwaltung ihn zur wahrheitsgemäßen Sachverhaltsfeststellung darum ersucht.<sup>327</sup> Die Literatur steht dieser Ansicht kritisch gegenüber. Man möchte die Finanzverwaltung dahingehend anhalten, dass englische Originaldokumente sowie Dokumente in Grenzgebieten nicht übersetzt werden müssen, wenn diese in der Amtssprache des angrenzenden Nachbarlandes ausgestellt wurden.<sup>328</sup>

Die OECD regelt ebenfalls, dass es unter Umständen angebracht ist, gewisse Nachweise nur aufgrund steuerlicher Grundsätze im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisdokumentation zu verlangen. Dies vor allem wenn der damit verbundene Aufwand als verhältnismäßig angesehen werden kann.<sup>329</sup> In diesem Zusammenhang wird in der Richtlinie darauf verwiesen, dass die Finanzverwaltung die Beschaffung von Unterlagen, die ausschließlich der steuerlichen Verrechnungspreisdokumentation dienen, nur verlangen kann, wenn diese unerlässlich zur Beurteilung der Angemessenheit der Verrechnungspreise sind. Ferner müssen die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Beschaffung der Unterlagen stehen, in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen zur ordnungsgemäßen Dokumentation der Verrechnungspreise stehen.<sup>330</sup> In der Richtlinie wird außerdem vermerkt dass der Finanzverwaltung zur Erlangung von Auslandsinformationen auch das Instrument des bilateralen Informationsaustausches zur Verfügung steht.<sup>331</sup> Diesbezüglich ist davon auszugehen, dass sich die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen reduziert, wenn sich die Möglichkeiten

---

<sup>326</sup> Vgl. *Schuch* (1996), S. 121 f.

<sup>327</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.5.

<sup>328</sup> Vgl. *Schuch* (1996), S. 120.

<sup>329</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.6.

<sup>330</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.7.

<sup>331</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.6.

von bilateraler Verständigung und Amtshilfe erhöht, weil die Finanzverwaltung dann zur Informationsbeschaffung auch diese Möglichkeit ausschöpfen soll.<sup>332</sup>

Die OECD erklärt wetiers, dass sich im Zusammenhang mit Sachverhalten mit Auslandsbezug Probleme dahingehend ergeben können, dass die Bilanzierungsvorschriften sowie die rechtlichen Nachweispflichten der Bilanzierung in jedem Staat unterschiedlich ausgestaltet sind. Die Nachweispflichten des Abgabepflichtigen können daher durch diese Restriktionen beschränkt werden.<sup>333</sup> Dies ergibt sich allein schon daraus, dass Belegbeschaffungspflichten, die nicht von nationalen Gesetzen gedeckt sind, dem Unternehmen aufgrund der fehlenden Normsetzungswirkung nicht durch die OECD-VPR auferlegt werden können. Daher dürfen den Abgabepflichtigen auch keine ungünstigen Rechtsfolgen treffen, die auf einer fehlenden Harmonisierung von Rechnungslegungsvorschriften beruhen.<sup>334</sup>

In den Rz. 5.16. – 5.27. der OECD-VPR geht die OECD genauer auf den Inhalt der Verrechnungspreisdokumentation ein. Demnach hängt der Umfang der Dokumentation vom jeweiligen Einzelfall ab. Es gibt daher keine pauschalen Lösungen für die Dokumentationspflicht.<sup>335</sup> Jedenfalls sollen die Verhältnisse, die zwischen den an der Transaktion beteiligten Unternehmen vorherrschen, dokumentiert werden.<sup>336</sup> Auch Informationen, welche die Ermittlung des Verrechnungspreises betreffen, wie z.B. die Konzernpreispolitik, sind von der Dokumentationspflicht umfasst.<sup>337</sup> Ferner muss die Verrechnungspreisdokumentation Informationen über den Vorteilsausgleich zwischen den Gesellschaften beinhalten.<sup>338</sup> Zusätzlich sollte die Verrechnungspreisdokumentation auch Informationen über die Strategie des Managements<sup>339</sup> sowie über die Industrie der Transaktionen enthalten.<sup>340</sup> Weiters sollen auch Funktions- und Risikoanaly-

---

<sup>332</sup> Vgl. *Schuch* (1996), S. 127.

<sup>333</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.11.

<sup>334</sup> Vgl. *Schuch* (1996), S. 129.

<sup>335</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.16.

<sup>336</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.17 f.

<sup>337</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.19.

<sup>338</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.20.

<sup>339</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.21.

<sup>340</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.22.

se<sup>341</sup> sowie Informationen über die Finanzlage der Unternehmen<sup>342</sup> und über das Verfahren zur Ermittlung der Verrechnungspreise dokumentiert werden.<sup>343</sup>

#### 4.8.2. Österreichische Regelungen

Die Grundsätze im Abgabenverfahren, welche sich auf die Dokumentationspflicht erstrecken, werden in Österreich in § 115 der BAO geregelt. Die fundamentalen Prinzipien in diesem Zusammenhang sind:<sup>344</sup>

- Prinzip der Amtswegigkeit;
- Recht der Parteien, angehört zu werden;
- Pflicht der Parteien, im Abgabeverfahren mitzuwirken.

Aus dem Prinzip der Amtswegigkeit lässt sich ableiten, dass das Tätigwerden der Abgabenbehörde selbst obliegt. Ferner sind die Behörden dazu verpflichtet, vorurteilslos die tatsächliche Sachlage auszuforschen und anhand dieser eine Entscheidung zu treffen.<sup>345</sup> Der VwGH geht diesbezüglich davon aus, dass die Amtswegigkeit der Behörden durch die ihnen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten und den ihnen zumutbaren Aufwand als auch durch den Zweck des Verfahrens begrenzt ist.<sup>346</sup>

Die Mitwirkungspflicht der Parteien im Abgabeverfahren wird in der BAO in diversen Paragraphen geregelt:

- „Offenlegungs- und Wahrheitspflicht“<sup>347</sup>;
- „Anzeigepflicht“<sup>348</sup>;
- „Buchführungspflicht“<sup>349</sup>;
- „Pflicht zur Einbringung von Abgabenerklärungen“<sup>350</sup>;

---

<sup>341</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.23 f.

<sup>342</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.25 f.

<sup>343</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 5.27.

<sup>344</sup> Vgl. Kaufmann (2011), S. 559.

<sup>345</sup> Vgl. Schuch (1996), S. 103.

<sup>346</sup> Vgl. VwGH Entscheidung vom 22.4.1998 – 95/13/0191.

<sup>347</sup> § 119 BAO.

<sup>348</sup> §§ 120 – 123 BAO.

<sup>349</sup> §§ 124 – 132 BAO.

<sup>350</sup> §§ 133 – 140 BAO.

- „Pflicht zur Mithilfe bei Amtshandlungen“<sup>351</sup>.

Der VwGH hat die Mitwirkungspflicht der Parteien im Abgabeverfahren in einigen Urteilen konkretisiert. So hat er bestimmt, dass die Mitwirkungspflicht der Parteien bei Auslandssachverhalten in einem Ausmaß gesteigert wird, um das sich die Befähigung der Behörden zur eigenmächtigen Ermittlung des konkreten Sachverhaltes aufgrund des Auslandsbezuges reduziert.<sup>352</sup> Weiters bestimmt der VwGH in einem weiteren Urteil, dass die Mitwirkungspflicht der Parteien im Abgabeverfahren bei Auslandssachverhalten sogar soweit geht, dass die von den Parteien zum Beweis eines Sachverhaltes genannten Zeugen vor Gericht vorstellig zu machen sind. Dies wird dadurch begründet, dass die inländische Behörde in einem Besteuerungsfall, in dem lediglich inländische Sachverhalte vorliegen, Ausländer nicht als Zeugen laden darf.<sup>353</sup> Diese Erkenntnisse des VwGH wirken sich bei multinationalen Konzernen unweigerlich auch auf die Verrechnungspreisdokumentation aus.

Begrenzt wird die Mitwirkungspflicht der Parteien im Abgabeverfahren jedoch dadurch, dass die Parteien keine Aufgaben von der Behörde erhalten sollen, denen sie offensichtlich aufgrund ihrer Möglichkeiten nicht nachkommen können.<sup>354</sup> Weitere Begrenzungen sind darin zu sehen, dass dem Abgabepflichtigen nur eine zumutbare Mitwirkung auferlegt werden darf. Ferner muss die Mitwirkung des Abgabepflichtigen notwendig sein. Darüber hinaus wird bestimmt, dass der Nutzen, der aus der Mitwirkung des Abgabepflichtigen gezogen werden kann, im Verhältnis größer sein muss als der Aufwand, der dem Abgabepflichtigen durch die Mitwirkung entsteht.<sup>355</sup> Die hier vom VwGH und der Literatur getroffene Abgrenzung in Bezug auf die Mitwirkungspflicht der Parteien im Abgabeverfahren ist in der Praxis aufgrund der Vielzahl an Transaktionen zwischen multinationalen Konzernmitgliedern jedoch außergewöhnlich schwierig. Bei Begrenzung der Mitwirkungspflicht der Parteien im Abgabeverfahren wird in der Praxis wohl darauf abzustellen sein, ob es für die Partei

---

<sup>351</sup> §§ 141 f. BAO.

<sup>352</sup> Vgl. VwGH Entscheidung vom 22.06.1976 – 1832 /75.

<sup>353</sup> Vgl. VwGH Entscheidung vom 26.09.1985 – 85/14/0056.

<sup>354</sup> Vgl. VwGH Entscheidung vom 25.09.1964 – 1528/63.

<sup>355</sup> Vgl. *Schuch* (1996), S. 110 f.

rechtlich als auch faktisch machbar ist, die von der Abgabenbehörde geforderten Unterlagen zu besorgen oder nicht.<sup>356</sup>

Die österreichische Finanzverwaltung geht bei Auslandssachverhalten ebenfalls von gesteigerter Mitwirkungspflicht der Parteien im Abgabeverfahren aus. Sollte ein österreichisches Unternehmen bei der Prüfung seiner angewandten internationalen Verrechnungspreise durch die Behörde nicht bereit sein, die ihm auferlegten und zumutbaren Mitwirkungspflichten zu erfüllen, darf die Behörde den Verrechnungspreis schätzen. Diese Schätzung hat sich an den dargestellten Gegebenheiten zu orientieren und soll den wahrscheinlichsten Wert des Verrechnungspreises widerspiegeln.<sup>357</sup>

Auch die ÖVPR beschäftigt sich in ihrem dritten Teil mit der Dokumentationspflicht von Verrechnungspreisen. Sie unterteilt diese in vier Kapitel:

- „Rechtsgrundlage“<sup>358</sup>;
- „Funktions- und Risikoanalyse“<sup>359</sup>;
- „Vorteilsausgleich“<sup>360</sup>;
- „Verwendung von Datenbanken“<sup>361</sup>.

Bezüglich der Rechtsgrundlage wird in der ÖVPR im Einklang mit dem oben Erläuterten auf die BAO verwiesen. In den Rz. 302 – 304 der ÖVPR wird vor allem § 124 BAO behandelt, welcher die Verpflichtung zur Führung von Büchern regelt. Die Rz. führen diesbezüglich aus, dass der Abgabepflichtige dazu verpflichtet ist, im Sinne des EStG Bücher zu führen. Ferner wird ausgeführt, dass die steuerliche Buchführung auf dem im EStG<sup>362</sup> und DBA<sup>363</sup> festgeschriebenen Fremdvergleichsgrundsatz beruhen muss.<sup>364</sup> In Rz. 305 der ÖVPR wird die in § 131 Abs. 1 Z 5 BAO festgeschriebene Pflicht, Belege strukturiert aufzubewahren, um eine jederzeitige Prüfung durch die

---

<sup>356</sup> Vgl. Kaufmann (2011), S. 560.

<sup>357</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-04 0101/12/IV/4/95 vom 27.03.1995  
Mitwirkungspflicht bei der Prüfung internationaler Verrechnungspreise.

<sup>358</sup> ÖVPR, Rz. 302 – 309.

<sup>359</sup> ÖVPR, Rz. 310 – 317.

<sup>360</sup> ÖVPR, Rz. 318 f.

<sup>361</sup> ÖVPR, Rz. 320.

<sup>362</sup> Vgl. § 6 Z 6 öEStG.

<sup>363</sup> Vgl. Art. 9 DBA.

<sup>364</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 302 – 304.

Behörde zu ermöglichen, erörtert.<sup>365</sup> Ferner sieht die ÖVPR in Übereinstimmung mit § 138 BAO vor, dass die Parteien im Abgabeverfahren an der Sachverhaltsermittlung der Behörde mitwirken müssen.<sup>366</sup> Im Zusammenhang mit dem Zeitpunkt der Verrechnungspreisdokumentation ist darauf hinzuweisen, dass die österreichische Finanzverwaltung davon ausgeht, dass die Dokumentation bereits im Zeitpunkt der Erstellung der Einkommensteuererklärung vorliegen muss. Daher soll es zu keiner Verzögerung der Vorlage der Dokumente bei der Außenprüfung kommen.<sup>367</sup> Nowotny meint diesbezüglich, die Finanzverwaltung weicht damit von den OECD-Grundsätzen ab. Aus diesen ergibt sich wie oben erläutert keinesfalls, dass die notwendige Dokumentation bereits bei Erstellung der Steuererklärung vorliegen muss. Da es zu diesem Thema jedoch keine harmonisierende gesetzliche Lösung gibt, ist davon auszugehen, dass weiterhin individuelle Fristen zur Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation zwischen Abgabepflichtigen und Finanzverwaltung im Rahmen der Außenprüfung festgesetzt werden.<sup>368</sup> Weiters wird in der ÖVPR bestimmt, dass die Dokumentation so ausgestaltet sein muss, dass ein fachkundiger Außenstehender innerhalb eines angemessenen Zeitraumes feststellen kann, ob die festgelegten Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.<sup>369</sup> Zusätzlich gestattet die österreichische Finanzverwaltung die Ausgestaltung der Verrechnungspreisdokumentation anhand des EU-Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen.<sup>370</sup> Es ist festzustellen, dass kein genauer Umfang oder Inhalt der Verrechnungspreisdokumentation in Österreich vorgegeben ist.<sup>371</sup> In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die ÖVPR bezüglich der Dokumentationspflichten mehrmals auf die von den OECD erarbeiteten Grundsätzen zur Verrechnungspreisdokumentation hinweist. Daher kann davon ausgegangen werden, dass die österreichische Finanzverwaltung nicht mehr Beweismaterial vom Abgabepflichtigen fordern wird können als es den Empfehlungen der OECD entspricht.<sup>372</sup>

---

<sup>365</sup> Vgl. ÖVPR (2010) Rz. 305.

<sup>366</sup> Vgl. ÖVPR (2010) Rz. 306.

<sup>367</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-010221/0176-IV/4/2011 vom 24.01.2011 Rahmenvertrag zur Regelung der konzerninternen Leistungsbeziehungen.

<sup>368</sup> Vgl. Nowotny (2012), S. 333 f.

<sup>369</sup> Vgl. ÖVPR (2010) Rz. 308.

<sup>370</sup> Vgl. ÖVPR (2010) Rz. 309.

<sup>371</sup> Vgl. Nowotny (2012), S. 324.

<sup>372</sup> Vgl. Manessinger et al. (2011c), S. 403.

In Bezug auf die Funktions- und Risikoanalyse ist zu erwähnen, dass diese anhand des ihr von der Finanzverwaltung gewidmeten Stellenwertes in den Dokumentationspflichten jedenfalls ein unabdingbarer Bestandteil der Verrechnungspreisdokumentation darstellt.<sup>373</sup> Die Rz. 311 bis 317 der ÖVPR enthalten beispielhafte Aufzählungen über die im Zusammenhang mit der Funktions- und Risikoanalyse notwendige Verrechnungspreisdokumentation.<sup>374</sup>

Bezüglich der Dokumentation des Vorteilsausgleichs ist in der ÖVPR geregelt, dass dieser nur von der Finanzverwaltung anerkannt wird, wenn eine im Vorhinein zwischen den Parteien ausgehandelte Abmachung über die Ausgestaltung des Vorteilsausgleichs vorliegt. Die Finanzverwaltung hat den Vorteilsausgleich in ihrer Prüfung nicht zu beachten, wenn dessen Existenz erst im Rahmen der Außenprüfung bekräftigt wird.<sup>375</sup>

Die Rz. 320 der ÖVPR führt aus, welche Informationen der Abgabepflichtige bei Anwendung von Datenbankstudien offenzulegen hat.<sup>376</sup>

#### 4.8.3. Deutsche Regelungen

In Deutschland ist die Dokumentation von Verrechnungspreisen umfassend gesetzlich geregelt.<sup>377</sup> Ausgelöst wurde die gesetzliche Regelung durch ein Urteil des BFH.<sup>378</sup> In diesem Urteil stellte der BFH fest, dass es in Deutschland keine gesetzliche Grundlage dafür gab, welche den Abgabepflichtigen dazu verpflichten würde, die Festlegung seiner Verrechnungspreise zu dokumentieren.<sup>379</sup>

---

<sup>373</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011c), S. 403.

<sup>374</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 311 – 317.

<sup>375</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 318 f.

<sup>376</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 320.

<sup>377</sup> Vgl. *Nowotny* (2012), S. 327.

<sup>378</sup> Vgl. *Vögele et al.* (2002b), S. 147.

<sup>379</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2001 – I R 103/00

Auch in Deutschland sind ähnlich wie in Österreich die Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen gesetzlich in der Abgabenordnung (AO)<sup>380</sup> festgeschrieben. Gemäß § 90 Abs. 1 AO ist der Abgabepflichtige dazu verpflichtet, bei Ermittlung des tatsächlichen Sachverhaltes zu helfen und für diesen die notwendigen Beweise vorzulegen. § 90 Abs. 3 Satz 1 AO bestimmt weiter, dass bei Auslandssachverhalten der Abgabepflichtige seine Beziehungen zu den verbundenen Unternehmen gemäß § 1 Abs. 2 AStG darlegen muss. Die Dokumentationspflicht im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen umfasst gemäß § 90 Abs. 3 Satz 3 AO sowohl die Preisverhandlungen als auch alle anderen wichtigen Faktoren, welche die Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen beeinflussen. Gemäß § 90 Abs. 3 Satz 4 AO wird auch die Finanzverwaltung zur Festlegung der Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen durch Rechtsverordnung berechtigt. Diese Verordnung besitzt allerdings nur dann Gültigkeit, wenn ihr vom Bundesrat zugestimmt wurde. Weiters sehen § 90 Abs. 3 Satz 5 bis 7 AO vor, dass die Verrechnungspreisdokumentation nur vorgelegt werden muss, wenn diese bei der Prüfung durchs Finanzamt verlangt wird. Die Frist zur Vorlage beträgt 60 Tage ab Beantragung, wenn außergewöhnliche Geschäftsfälle betroffen sind 30 Tage, und kann aufgrund besonderer Umstände verlängert werden.

Der Inhalt der Verrechnungspreisdokumentation wird hingegen nicht in der AO, sondern in der GAufzV geregelt. Die Dokumentation wird in eine Sachverhaltsdokumentation und eine Angemessenheitsdokumentation unterteilt.<sup>381</sup> Bezüglich der Dokumentation des Sachverhaltes muss darlegt werden, dass der Abgabepflichtige bestrebt ist, in Ausgestaltung seiner Verrechnungspreise den Fremdvergleichsgrundsatz einzuhalten. Weiters sind in der Verrechnungspreisdokumentation Marktbedingungen und Konkurrenzsituation des Abgabepflichtigen darzustellen. Der Abgabepflichtige hat ferner die Werte der Vergleichstransaktionen zu dokumentieren sowie innerbetriebliche Daten, die dazu genutzt werden können, die Plausibilität der angesetzten Ver-

---

<sup>380</sup> Abgabenordnung vom 1.10.2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Art. 13 des Gesetzes zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz – AIFM-STAnpG) vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318).

<sup>381</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 129.

rechnungspreise zu überprüfen.<sup>382</sup> Zusätzlich wird festgehalten, dass die Dokumentation sowohl elektronisch als auch schriftlich geführt werden kann und dass sie in geordneter Form vorliegen muss. Im Bezug auf die Angemessenheitsdokumentation wird festgelegt, dass sich der Umfang der Dokumentation nach dem jeweiligen Einzelfall bestimmt und dieser sehr von der jeweils ausgewählten Methode abhängen wird. Ferner ist zu dokumentieren, warum die jeweilige Methode zur Verrechnungspreisermittlung ausgewählt wurde.<sup>383</sup> Im Zweifel hat der Abgabepflichtige sich für die Methode zu entscheiden, bei deren Anwendung der Verrechnungspreis am zuverlässigsten ermittelt werden kann.<sup>384</sup>

Außerdem wird festgelegt, dass bei außergewöhnlichen Sachverhalten, wie beispielsweise einer Umstrukturierung, die Dokumentation innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des betroffenen Geschäftsjahres vorliegen muss.<sup>385</sup>

Die Verrechnungspreisdokumentation muss gemäß GAufZV die folgenden Informationen umfassen:<sup>386</sup>

- Informationen über die Organisation der Unternehmen, deren betriebliche Abläufe sowie deren Beteiligungen;
- Die zwischen den an den Transaktionen beteiligten Betrieben vorliegenden Beziehungen;
- Analyse der von den einzelnen Unternehmen übernommenen Funktionen sowie Risiken in Verbindung mit der jeweiligen Transaktion;
- Unterlagen über die konkrete Ermittlung der festgesetzten Verrechnungspreise, wie beispielsweise die Dokumentation der Auswahl der Methode.

Weiters ist in der GAufzV geregelt, dass Unternehmen, deren Warenlieferungen an Konzernunternehmen fünf Millionen Euro unterschreiten sowie deren an Konzernunternehmen erbrachtes Dienstleistungsvolumen 500.000,00 Euro unterschreitet, als kleine Unternehmen im Sinne der GAufzV zu werten sind. Diese kleinen Unterneh-

---

<sup>382</sup> Vgl. § 1 GAufzV.

<sup>383</sup> Vgl. § 2 GAufzV.

<sup>384</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 130.

<sup>385</sup> Vgl. § 3 GAufzV.

<sup>386</sup> Vgl. § 4 GAufzV.

men sowie Unternehmen, die keine Gewinneinkünfte beziehen, erfüllen ihre Obligation im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisdokumentation dann, wenn sie vorhandene Unterlagen innerhalb der gesetzlichen Fristen der Finanzverwaltung zur Prüfung vorlegen. Ihre Verrechnungspreisdokumentation ist daher weitaus weniger umfassend.<sup>387</sup> Ferner wird in der GAufzV festgelegt, dass die oben dargestellten Dokumentationsvorschriften auch auf Personengesellschaften sowie Betriebsstätten anzuwenden sind.<sup>388</sup>

#### 4.8.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen

Im Zusammenhang mit den Dokumentationspflichten von Verrechnungspreisen lässt sich deutlich erkennen, dass der deutsche Gesetzgeber, anders als sein österreichisches Pendant, eine umfassende Regelung zur Ausgestaltung der Dokumentation von Verrechnungspreisen getroffen hat, was auch dem internationalen Trend entspricht.<sup>389</sup> Anders als in der ÖVPR wird in der deutschen GAufzV sehr wohl genau festgehalten, welche Informationen zur Dokumentation von Verrechnungspreisen vorgelegt werden müssen.<sup>390</sup> Überdies enthalten die deutschen Regelungen auch eine verbindliche Vorschrift darüber, ab welchem Zeitpunkt die Verrechnungspreisdokumentation vorzulegen ist,<sup>391</sup> wohingegen in Österreich die Frist zur Abgabe der Verrechnungspreisdokumentation individuell zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen vereinbart wird.<sup>392</sup> Bei der Verrechnungspreisermittlung zwischen Österreich und Deutschland ist also besonders auf die genauer ausgestalteten deutschen Regelungen im Bezug auf die Dokumentationspflichten von Verrechnungspreisen Rücksicht zu nehmen. So kann gewährleistet werden, dass die vorgelegte Dokumentation sowohl von der österreichischen als auch von der deutschen Finanzverwaltung anerkannt wird.

---

<sup>387</sup> Vgl. § 6 GAufzV.

<sup>388</sup> Vgl. § 7 GAufzV.

<sup>389</sup> Vgl. *Nowotny* (2012), S. 324.

<sup>390</sup> Vgl. § 4 GAufzV.

<sup>391</sup> Vgl. § 90 AO.

<sup>392</sup> Vgl. *Nowotny* (2012), S. 333 f.

#### *4.8.5. Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen*

Im Beispielunternehmen wird die Dokumentation der Verrechnungspreisermittlung bereits im Zuge des Ermittlungsprozesses selbst erstellt. Dies ist vor allem deshalb ein Vorteil, weil die Fristen zur Abgabe der Verrechnungspreisdokumentation oft relativ kurz sind. Die Interviewpartner geben an, sich bei der Verrechnungspreisdokumentation von lokalen Wirtschaftstreuhandern unterstützen zu lassen, um die jeweils geltenden Dokumentationsvorschriften auch korrekt erfüllen zu können. Da die deutschen Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation wesentlich detaillierter sind als die österreichischen, rät die Autorin dem Beispielunternehmen sich weiterhin im Hinblick auf die genauen Dokumentationsvorschriften von einem Wirtschaftstreuhandberater beraten zu lassen. Diese sind über Änderungen bei der Verrechnungspreisdokumentation informiert. Außerdem soll das Beispielunternehmen auch künftig versuchen, die Verrechnungspreisdokumentation im Ermittlungsprozess anzufertigen, weil diese Vorgehensweise weniger anfällig für Fehler ist. So kann eine exakte Dokumentation gewährleistet werden. Die bestehenden Unterschiede in den Vorschriften über die Verrechnungspreisdokumentation zwischen Österreich und Deutschland wirken sich insofern auf das Beispielunternehmen aus, als es diese bei der Erstellung der jeweiligen Länderdokumentation berücksichtigen muss. Die Autorin empfiehlt daher dem Beispielunternehmen sich detailliert mit den jeweiligen Vorschriften bekannt zu machen, um Dokumente schon früh genug von den Konzernunternehmen anfordern und der jeweiligen Finanzverwaltung vorlegen zu können.

### **4.9. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

#### *4.9.1. Regelungen der OECD*

Verrechnungspreise sollen bei internationalen Sachverhalten das Ergebnis (dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend) auf die an der Transaktion beteiligten Unternehmen aufteilen. Da es jedoch für keine Transaktion einen absolut richtigen Verrechnungspreis gibt, kann es dazu kommen, dass Finanzverwaltungen in unterschiedlichen Ländern die Festlegung des Verrechnungspreises anders beurteilen. Durch diese unterschiedlichen Beurteilungen kommt es häufig zu einer Mehrfachbesteuerung in

den verschiedenen Ländern.<sup>393</sup> Diese Mehrfachbesteuerung liegt meist ein Qualifikationskonflikt oder ein Zurechnungskonflikt zugrunde. Beim Qualifikationskonflikt sehen die DBA der einzelnen Länder unterschiedliche Verteilungsregeln bezüglich der erwirtschafteten Einkünfte vor. Beim Zurechnungskonflikt werden die erwirtschafteten Einkünfte in verschiedenen Staaten verschiedenen Steuersubjekten zugerechnet.<sup>394</sup>

Um diese Konfliktsituationen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu vermeiden, hat die OECD in Art. 25 Abs. 3 OECD-Musterabkommen festgehalten, dass die ermächtigten Behörden der beteiligten Staaten im gegenseitigen Einverständnis darüber zu entscheiden haben, wie das Abkommen auszulegen ist. Es ist den Behörden auch möglich, gemeinsam zu entscheiden, wie die Doppelbesteuerung, bei Sachverhalten welche nicht im DBA geregelt sind, verhindert werden kann.<sup>395</sup> Weiters wird im OECD-Musterabkommen festgelegt, dass die Behörden durch Vertreter direkt oder auch in einer Kommission miteinander in Kontakt treten können.<sup>396</sup> Können die zuständigen Behörden innerhalb eines zwei Jahreszeitraumes nicht zu einer einvernehmlichen Lösung gelangen, ist der Steuerpflichtige berechtigt, die offenen Streitpunkte einem Schiedsverfahren zu unterwerfen. Der Schiedsspruch ist für beide Behörden bindend. Nur der Steuerpflichtige selbst kann den Schiedsspruch ablehnen, die Behörden haben kein Veto gegen die Regelungen des Schiedsgerichtes.<sup>397</sup>

Ferner sieht Art. 9 Abs. 2 OECD-Musterabkommen die sog. Gegenberichtigung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor. Diese regelt, dass Gewinnerhöhungen, welche in einem Staat vorzunehmen sind, den Gewinn im anderen Staat entsprechend mindern müssen um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen.<sup>398</sup> Es wird daher die Steuerschuld in einem Staat durch Erhöhung des Gewinns vergrößert (sog. Erstberichtigung), während im anderen Staat die Steuerschuld herabgesetzt wird (sog. Gegenberichtigung).<sup>399</sup> Gegenberichtigungen sind nach Meinung der OECD ein nützlich-

---

<sup>393</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 465 f.

<sup>394</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 238.

<sup>395</sup> Vgl. Art. 25 Abs. 3 OECD-Musterabkommen.

<sup>396</sup> Vgl. Art. 25 Abs. 4 OECD-Musterabkommen.

<sup>397</sup> Vgl. Art. 25 Abs. 5 OECD-Musterabkommen.

<sup>398</sup> Vgl. Art. 9 Abs. 2 OECD-Musterabkommen.

<sup>399</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.32.

ches Mittel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen, welches den Behörden eine Einigung aufgrund von Verhandlungen ermöglicht.<sup>400</sup>

Ein weiteres Mittel, das die OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsieht, sind die Simultanbetriebsprüfungen.<sup>401</sup> Die Simultanbetriebsprüfungen stellen eine Form von Amtshilfeverfahren dar, bei welchem die Behörden der verschiedenen Staaten einen Sachverhalt innerhalb ihres eigenen Hoheitsgebietes gleichzeitig prüfen und Informationen über ihre Prüfungsergebnisse austauschen.<sup>402</sup> Aufgrund der Simultanbetriebsprüfung soll die Kommunikation zwischen den Verwaltungsbehörden der einzelnen Länder in Bezug auf Verrechnungspreise durch Koordination der Betriebsprüfung verbessert werden.<sup>403</sup> Die rechtliche Grundlage der Simultanbetriebsprüfung ist in Art. 26 OECD-Musterabkommen verankert.<sup>404</sup> In Art 26 OECD-Musterabkommen wird besagt, dass die Behörden Informationen austauschen, wenn diese zur Feststellung der Steuerschuld aufgrund von Sachverhalten, welche dem Musterabkommen zu Grunde liegen, erheblich sind. Zu diesem Informationsaustausch gehört auch die Simultanbetriebsprüfung.<sup>405</sup> Simultanbetriebsprüfungen werden zum Gewinn dieser Informationen in jedem beteiligten Land von einem nationalen Prüfungsteam durchgeführt und mit den internationalen Kollegen aus anderen Staaten bezüglich der weiteren Vorgehensweise abgestimmt.<sup>406</sup> Diese werden vor allem häufig im Zusammenhang mit komplexen Verrechnungspreisfällen sowie bei Verrechnungspreisfragen, bei denen es zu einer Zwischenschaltung von Steueroasen kommt, angewendet.<sup>407</sup> Simultanbetriebsprüfungen sollen den Abgabebehörden dabei helfen, die Erfüllung von Verrechnungspreisvorschriften bei multinationalen Sachverhalten zu gewährleisten und zu erleichtern.<sup>408</sup> Durch die Anwendung einer Simultanbetriebsprüfung kann es

---

<sup>400</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.37.

<sup>401</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.78.

<sup>402</sup> Vgl. Manuel on the implementation of exchange of information provision for tax purposes in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.01.2006 Module 5 Conducting simultaneous tax examinations, S. 2.

<sup>403</sup> Vgl. *Freund* (2001), S. 349.

<sup>404</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.81.

<sup>405</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.81.

<sup>406</sup> Vgl. *Freund* (2001), S. 349.

<sup>407</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.78.

<sup>408</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.87.

auch dazu kommen, dass die Abgabebehörden Kontroversen rechtzeitig erkennen und die Abgabenbehörden somit die Doppelbesteuerung gleich im Keim vermeiden können.<sup>409</sup>

Ein weiteres von der OECD geschaffenes Mittel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen sind die sog. Verrechnungspreisvorabzusagen oder Advance Pricing Arrangements (APA). Diese stellen Vereinbarungen dar, in welchen ein Katalog von Kriterien fixiert wird, anhand derer Verrechnungspreise für einen bestimmten Zeitraum festzulegen sind.<sup>410</sup> Dieses APA basiert auf einer verbindlichen Einigung zwischen den Verwaltungsbehörden zweier oder mehrerer Länder und bietet daher dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit, vollständige Rechtssicherheit über einen Verrechnungspreissachverhalt in mehreren Staaten zu erlangen.<sup>411</sup> Die Staaten sind an die von ihnen im APA festgelegten Verrechnungspreise gebunden, solange sich der durch das APA gedeckte Sachverhalt nicht ändert.<sup>412</sup> Der große Vorteil des APA gegenüber den vorher beschriebenen von der OECD geschaffenen Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist, dass es bei den APA bereits zu einer Vorabverständigung zwischen den betroffenen Finanzverwaltungen kommt und der Abgabepflichtige somit bereits vorab Rechtssicherheit erlangt, was ihm die zukünftige Geschäftsplanung erleichtert.<sup>413</sup>

Gemäß OECD-VPR gibt es zwei Arten von APA: Unilaterale APA, bei denen es zu Verrechnungspreisvorabzusagen zwischen einem oder mehreren Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung eines Landes kommt. Bei diesem Verfahren kann es jedoch zu Streitfragen zwischen der Finanzbehörde, welche das unilaterale APA mit dem Steuerpflichtigen abschließt, und der Finanzbehörde eines anderen Landes, welche ebenfalls in den jeweiligen Verrechnungspreissachverhalt involviert ist, kommen.<sup>414</sup> Die OECD bevorzugt daher das Verfahren der bilateralen oder multilateralen APA, auf dessen Grundlage Probleme im Zusammenhang mit einer möglichen Doppelbesteuerung vermieden werden können, weil die zuständigen Behörden aller involvierten

---

<sup>409</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.88.

<sup>410</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.124.

<sup>411</sup> Vgl. *Dommes* (2012), S. 932.

<sup>412</sup> Vgl. *Vögele et al.* (2002c), S. 175.

<sup>413</sup> Vgl. *Dommes et al.* (2009), S. 56.

<sup>414</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.130.

Vertragsstaaten durch ein Vorabverständigungsverfahren über den vorgelegten Sachverhalt entscheiden.<sup>415</sup>

Die OECD bestimmt, dass ein APA nur durchgeführt werden darf, wenn es vom Abgabepflichtigen selbst beantragt wird.<sup>416</sup> Der Steuerpflichtige wird weiters dazu verpflichtet, seine Methodenauswahl sowie seine Funktions- und Risikoanalyse und Dokumentation über seine Verrechnungspreisgestaltung vorzulegen.<sup>417</sup> Trotz dieser wesentlichen Aufgaben des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Erwirkung eines APA ist der Steuerpflichtige selbst jedoch nicht Partei des APA, weil nur den zuständigen Behörden der jeweiligen Vertragsstaaten Parteistellung zukommt.<sup>418</sup> Der Grad der Mitwirkung des Steuerpflichtigen am Verfahren obliegt den jeweiligen Behörden.<sup>419</sup> Die OECD stellt jedoch fest, dass die Mitwirkung des Steuerpflichtigen für die verhandelnden Parteien essentiell sein kann und der Steuerpflichtige deshalb keine Mühen scheuen soll, um das Verfahren für die Behörden zu erleichtern.<sup>420</sup>

Um das Verfahren des APA sowohl für den Steuerpflichtigen als auch die beteiligten Abgabebehörden zu vereinfachen, hat die OECD im Anhang zur VPR einen Leitfaden für die Durchführung von APA gemäß dem Mutual Agreement Procedure veröffentlicht.<sup>421</sup>

Die OECD räumt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eines informellen Treffens vor dem formellen Ersuchen um Durchführung eines APA Verfahrens ein.<sup>422</sup> Bei diesen informellen „Prefiling Meetings“ wird evaluiert, welche Unterlagen der Steuerpflichtige im Rahmen des APA Verfahrens vorlegen muss.<sup>423</sup> Weiters kann im Rahmen dieses Vorgesprächs ein ungefährer Zeitplan für die Durchführung des APA festgelegt werden. Dem Steuerpflichtigen ist im Zusammenhang mit einem „Prefiling

---

<sup>415</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.131.

<sup>416</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.124.

<sup>417</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.134.

<sup>418</sup> Vgl. *Dommes* (2012), S. 934.

<sup>419</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.58.

<sup>420</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 4.59.

<sup>421</sup> Vgl. OECD Annex to Chapter IV.

<sup>422</sup> Vgl. OECD Annex to Chapter IV, Rz. 29.

<sup>423</sup> Vgl. *Urtz* (1996), S. 160.

Meeting“ dazu zu raten, mit allen in das APA Verfahren involvierten Ländern ein informelles Treffen abzuhalten.<sup>424</sup>

Der formelle Antrag zur Durchführung eines APA Verfahrens muss vom Steuerpflichtigen selbst gestellt werden.<sup>425</sup> Dazu wird ein formloses Ersuchen auf Einleitung eines APA an die Finanzverwaltung des Landes geschickt, in welchem die Muttergesellschaft ihren Sitz hat. Das Ersuchen sollte gleichzeitig an die betreffenden Finanzverwaltungen der anderen im Verrechnungspreissachverhalt involvierten Staaten geschickt werden.<sup>426</sup>

Der Antrag zur Durchführung eines APA kann alle Verrechnungspreissachverhalte eines Unternehmens beinhalten, aber auch nur gewisse Gruppen von Sachverhalten oder gewisse Transaktionen umfassen.<sup>427</sup> Für die betroffenen Unternehmen sind die Anteilsverhältnisse der von den Unternehmen durchgeführten Tätigkeiten sowie die geschäftlichen Beziehungen der einzelnen Unternehmen zueinander offenzulegen.<sup>428</sup> Zusätzlich sollten auch die von den Unternehmen durchgeführten Funktions- und Risikoanalysen sowie ein Verzeichnis über materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter, welche für die Transaktionen zwischen den beiden Unternehmen bedeutend sind, gegenüber den Verwaltungsbehörden offen gelegt werden.<sup>429</sup> Sollte der Steuerpflichtige nur für eine bestimmte Transaktion die Durchführung eines APA begehren, so hat dieser Gründe für die Beschränkung anzugeben.<sup>430</sup>

Der Steuerpflichtige soll ferner Daten über vergleichbare Transaktionen offen legen. Darunter fällt auch die Dokumentation der Suche des Steuerpflichtigen nach vergleichbaren Transaktionen. Sollten keine vergleichbaren Transaktionen vorliegen, so hat der Steuerpflichtige dies durch Marktdaten dazulegen.<sup>431</sup>

---

<sup>424</sup> Vgl. *Dommes* (2012), S. 935.

<sup>425</sup> Vgl. OECD Annex to Chapter IV, Rz. 34.

<sup>426</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 482 f.

<sup>427</sup> Vgl. OECD Annex to Chapter IV, Rz. 36.

<sup>428</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 483.

<sup>429</sup> Vgl. *Dommes* (2012), S. 936 f.

<sup>430</sup> Vgl. *Dommes et al.* (2009), S. 59 f.

<sup>431</sup> Vgl. OECD Annex to Chapter IV, Rz. 40.

Zuätzlichs sollte der Antrag zur Durchführung eines APA Informationen über die vom Steuerpflichtigen gewählte Verrechnungspreismethode enthalten.<sup>432</sup> Der Steuerpflichtige hat detailliert darzustellen, dass durch die von ihm angewendete Methode ein Verrechnungspreis, welcher dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ermittelt werden kann. Zur Unterstützung seiner Methodenauswahl hat der Steuerpflichtige dem Antrag alle für die Anwendung der Methode benötigten Berechnungen und Dokumente beizulegen.<sup>433</sup>

Des Weiteren sollte der Antrag kritische Annahmen des Steuerpflichtigen enthalten, welche die Transaktionen des Steuerpflichtigen in der Zukunft beeinflussen könnten. Der Steuerpflichtige soll im Antrag beschreiben, in welcher Weise die von ihm gewählte Methode diese Annahmen über zukünftige Tatbestände berücksichtigen kann.<sup>434</sup> Die Gültigkeitsbedingungen der Methodenwahl sollten aufgrund von objektiven, verlässlichen und unabhängigen Bedingungen vom Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung gewählt werden. Beispiele für solche Gültigkeitsvereinbarungen sind unter anderem die Marktverhältnisse sowie die dem Verrechnungspreis zu Grunde gelegte Funktions- und Risikoanalyse.<sup>435</sup> In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Vereinbarung des APA sowie die gewählten Gültigkeitsbedingungen in einem sehr engen Abhängigkeitsverhältnis zu einander stehen. Sollte es zu einer Änderung der Gültigkeitsbedingungen kommen, so muss auch das APA als Ganzes geändert werden. Nicht jede Schwankung dieser Gültigkeitsbedingungen soll jedoch gleich dazu führen, dass das gesamte APA ungültig ist, weshalb ein Schwankungsbereich, in welchem sich die Gültigkeitsbedingungen bewegen dürfen, festzulegen ist.<sup>436</sup>

Außerdem ist im Antrag auch die Laufzeit des APA festzulegen.<sup>437</sup> Die gewöhnliche Laufzeit eines APA beträgt zwischen drei und fünf Jahren. Sie beginnt in dem Wirtschaftsjahr zu laufen, in dem der Antrag auf Durchführung des APA gestellt wird.<sup>438</sup>

---

<sup>432</sup> Vgl. OECD Annex to Chapter IV, Rz. 41.

<sup>433</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 483 f.

<sup>434</sup> Vgl. OECD Annex to Chapter IV, Rz. 43.

<sup>435</sup> Vgl. OECD Annex to Chapter IV, Rz. 44.

<sup>436</sup> Vgl. *Dommes et al.* (2009), S. 60.

<sup>437</sup> Vgl. OECD Annex to Chapter IV, Rz. 51.

<sup>438</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 484.

Die Bestimmung der Laufzeit ist jedoch von Umständen des Einzelfalls, wie beispielsweise Stabilität in der betreffende Branche oder der Konjunkturlage abhängig.<sup>439</sup> Die OECD sieht jedoch auch die Möglichkeit vor, die in der APA vereinbarte Vorgehensweise auf noch offene vergleichbare Sachverhalte aus der Vergangenheit anzuwenden. Die Ausweitung des APA auf die Vergangenheit setzt jedoch die Zustimmung des Steuerpflichtigen selbst sowie der beteiligten Finanzverwaltungen voraus.<sup>440</sup>

Zur Überprüfung der Einhaltung der APA kann die Finanzverwaltung entweder vom Steuerpflichtigen verlangen, einen jährlichen Bericht über die Einhaltung des APA abzugeben oder selbst im Zuge der Verrechnungspreisprüfung die Einhaltung des APA überprüfen.<sup>441</sup>

#### 4.9.2. Österreichische Regelungen

Um dem Bedürfnis der österreichischen Steuerpflichtigen nach mehr Rechts- und Planungssicherheit im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen nachzukommen hat der österreichische Gesetzgeber per 01. 01. 2011 das Instrument der verbindlichen Vorabauskunft in der BAO verankert.<sup>442</sup> In diesem Zusammenhang ist jedoch darauf hinzuweisen, dass das Advanced Ruling nach § 118 BAO lediglich eine unilaterale Vorabauskunft darstellt, die nur für die österreichische Finanzverwaltung rechtsverbindlich ist.<sup>443</sup>

§ 118 Abs. 1 BAO besagt hierzu, dass der Antrag zur Erteilung einer Vorabentscheidung schriftlich beim Finanzamt einzubringen ist. Die Vorabentscheidung darf nur noch nicht eingetretene Sachverhalte betreffen. Ferner muss die Beurteilung dieser Sachverhalte von besonderer Bedeutung für den Abgabepflichtigen sein. Bezüglich der Schriftlichkeit ist festzustellen, dass die Übermittlung per Fax oder die Einbringung des Antrages per Finanzonline zulässig ist. Eine mündliche Einbringung oder

---

<sup>439</sup> Vgl. *Dommes et al.* (2009), S. 61.

<sup>440</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 484.

<sup>441</sup> Vgl. *Dommes et al.* (2009), S. 61 f.

<sup>442</sup> Vgl. *Ritz et al.* (2011), S. 9 f.

<sup>443</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 243.

eine Übermittlung des Antrags per E-Mail ist hingegen nicht zulässig und damit unwirksam.<sup>444</sup>

Gegenstand solcher Vorabentscheidungen können Umgründungen, Fragen im Zusammenhang mit Unternehmensgruppen oder auch Verrechnungspreisen sein.<sup>445</sup> Das Bundesministerium für Finanzen (öBMF) erläutert, dass im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen vor allem Fragen der Wahl der Methode sowie der Anwendung der Methode durch Vorabentscheidung geklärt werden können.<sup>446</sup> Weiters können auch Dinge wie der Einfluss bestimmter übernommener Funktionen und Risiken auf den Verrechnungspreis, der Ausgleich von Vorteilen anhand der Verrechnungspreisermittlung, der Verteilungsschlüssel bei Kostenumlagen oder die Einkünfteaufteilung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus durch Vorabbescheid geklärt werden.<sup>447</sup> Ein Vorabbescheid kann auch den Screeningprozess einer Datenbankstudie sowie die Dokumentation der jeweiligen Studie im Vorfeld klären.<sup>448</sup>

Antragsberechtigt ist nur der Abgabepflichtige, eine Personengemeinschaft die keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt (z.B. eine OG), oder der Gründer einer zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht existierenden juristischen Person oder Personengemeinschaft.<sup>449</sup>

Bezüglich des Inhalts des Antrages legt die BAO fest, dass der noch nicht eingetretene Sachverhalt umfassend und vollständig im Antrag abgehandelt werden muss. Weiters muss aus dem Antrag die besondere Bedeutung des Antrages für die Interessen des Antragstellers ersichtlich sein. Das angesprochene Rechtsproblem muss im Antrag einleuchtend dargestellt werden. Außerdem muss der Antrag eine Rechtsfrage enthalten. Der Antragsteller muss im Antrag seine rechtliche Ansicht über die oben erwähnte Rechtsfrage begründet darlegen. Ferner muss der Antrag Informationen ent-

---

<sup>444</sup> Vgl. Erlass des öBMF vom 02.03.2011 - Richtlinie zu Advanced Ruling (Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO) - GZ öBMF-010103/0035-VI/2011 in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.03.2011, Punkt 3.

<sup>445</sup> Vgl. § 118 Abs. 2 BAO.

<sup>446</sup> Vgl. öBMF Erlass (2011), Punkt 1.

<sup>447</sup> Vgl. *Andofer* (2012), S. 475.

<sup>448</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 246.

<sup>449</sup> Vgl. § 118 Abs. 3 BAO.

halten, welche zur Festlegung der Höhe des Verwaltungskostenbeitrages benötigt werden.<sup>450</sup> Ferner ist es vernünftig, im Antrag eine Laufzeit, für welche der Bescheid gelten soll, anzugeben.<sup>451</sup> Die Finanzverwaltung trifft bei Erlassen eines Auskunftsbescheides keine Pflicht zur Ermittlung des wahren Sachverhaltes, sie darf sich auf die dargelegte Sachverhaltsdarstellung verlassen.<sup>452</sup> Die wahrheitsgemäße und vollständige Abhandlung des Sachverhaltes ist vor allem deshalb entscheidend, weil der Auskunftsbescheid nur bei Vorliegen von Sachverhaltsidentität bindend für die Finanzverwaltung ist.<sup>453</sup> Weiters ist darauf einzugehen, dass durch Auskunftsbescheid nur Sachverhalte entschieden werden können, die noch nicht eingetreten sind. Ein Rechtsanspruch auf Auskunftserteilung besteht jedoch auch dann, wenn vor Erlassung des Bescheides, jedoch nach Antragstellung, mit der Umsetzung begonnen wurde.<sup>454</sup> Obwohl der Auskunftsbescheid nur für zukünftige Sachverhalte rechtsverbindlich ist, kann dieser als Indiz zur Beurteilung der Verrechnungspreisgestaltung der Vergangenheit herangezogen werden. Durch diese Vorgehensweise kann eine gewisse Rechtssicherheit über bestehende Konzernverrechnungspreissysteme gegeben werden. Wenn das System der Verrechnungspreisermittlung in der Zukunft zulässig ist, so ist dies wohl auch in der Vergangenheit zutreffend.<sup>455</sup> Ferner ist darauf hinzuweisen, dass ein Antrag auf Vorabentscheidung nur einen Sachverhalt als Gegenstand haben kann. Es ist jedoch möglich, dass dieser Sachverhalt mehrere Rechtsfragen beinhaltet und mehrere Abgabenarten betrifft.<sup>456</sup> Bezüglich der besonderen Bedeutung des Antrages für den Antragsteller ist festzuhalten, dass dieses Interesse bezüglich der abgabenrechtlichen Folgen bestehen muss.<sup>457</sup> Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Bereitwilligkeit zur Leistung des Verwaltungskostenbeitrages das wesentliche Interesse der Partei gebührend belegt und daher keine weitere Prüfung der besonderen Bedeutung von Seiten der Finanzverwaltung nötig ist.<sup>458</sup>

---

<sup>450</sup> Vgl. § 118 Abs. 4 BAO.

<sup>451</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 471.

<sup>452</sup> Vgl. *Dommes* (2012), S. 925.

<sup>453</sup> Vgl. öBMF Erlass (2011), Punkt 3.

<sup>454</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 472 f.

<sup>455</sup> Vgl. *Dommes* (2012), S. 925.

<sup>456</sup> Vgl. öBMF Erlass vom 02.03.2011, Punkt 3.

<sup>457</sup> Vgl. *Ehrke-Rabel* (2010), S. 661.

<sup>458</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 474.

Gemäß § 118 Abs. 7 BAO besteht Rechtsanspruch auf die Erteilung des Auskunftsbekanntgebens durch die Finanzverwaltung. Dieser Rechtsanspruch zielt auf die Beurteilung des Sachverhaltes ab und ist vom Antragsteller durch das Rechtsmittel der Berufung bekämpfbar.

Der oben angesprochene Verwaltungsbeitrag richtet sich nach den Umsatzerlösen, die der Antragsteller im letzten Wirtschaftsjahr erzielt hat. Er beträgt grundsätzlich 1.500,- Euro und kann entsprechend der Umsatzerlöse bis auf 20.000,- Euro ansteigen.<sup>459</sup>

Außerdem regelt § 118 Abs. 8 BAO, dass die Bindung an den Bescheid nur die Abgabenbehörde selbst betrifft und es keine Bindungswirkung zum Nachteil der Partei gibt.

In Österreich besteht, im Gegensatz zu Deutschland, keine eigene Richtlinie bezüglich der Abwicklung von bilateralen oder multilateralen APA. Daher greift die österreichische Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang auf die Leitlinie der EU sowie auf die Leitlinie des deutschen Bundesministerium der Finanzen (dBMF) zurück.<sup>460</sup> Als Rechtsgrundlage zur Durchführung eines APA durch die österreichische Finanzverwaltung ist Art. 25 Abs. 3 OECD-Musterabkommen zu sehen, obwohl diese Art von Verständigungsverfahren nicht ausdrücklich in Art. 25 Abs. 3 OECD-Musterabkommen angeführt wird.<sup>461</sup> Die betroffenen Verwaltungsbehörden sollen der zwischen ihnen getroffenen Vereinbarung dadurch Verbindlichkeit verleihen, dass die getroffene Abmachung gegenüber dem Abgabepflichtigen bestätigt wird. Eine weitere Möglichkeit besteht darin, dass es eine Vereinbarung zwischen den Verwaltungsbehörden und dem Abgabepflichtigen über das APA gibt. Es soll daher durch das APA eine Bindung des Abgabepflichtigen selbst und der Verwaltungsbehörden der beteiligten Staaten erreicht werden. Bei Art. 25 OECD-Musterabkommen handelt es sich jedoch bloß um ein völkerrechtliches Instrument. Dieses bindet lediglich die Vertragsstaaten, nicht jedoch den Abgabepflichtigen. Um eine Bindung gegenüber dem Abgabepflichtigen zu erreichen, muss also eine Umwandlung in innerstaatliches

---

<sup>459</sup> Vgl. § 118 Abs. 10 BAO.

<sup>460</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 482.

<sup>461</sup> Vgl. *Dommes et al.* (2009), S. 57 f.

Recht erfolgen. Das österreichische Steuerrecht enthält jedoch keine rechtliche Grundlage für die Umwandlung einer solchen Vereinbarung ins innerstaatliche Recht.<sup>462</sup> Trotz fehlender gesetzlicher Ermächtigung, sollen diese Abreden dann zulässig sein, wenn der Verwaltungsbehörde bei der Ausgestaltung der Abreden eine gewisse Freiheit zur Verfügung steht. Dies ist jedenfalls dort gegeben, wo die Mitwirkung des Steuerpflichtigen zur Ermittlung des Sachverhaltes vorgesehen wird.<sup>463</sup> Es kommt daher auch ohne Rechtsgrundlage in Österreich zu einer verfassungs- und verfahrensrechtlichen Bindung an das APA.<sup>464</sup>

#### 4.9.3. Deutsche Regelungen

In Deutschland ist die Möglichkeit einer verbindlichen Vorabauskunft in der AO verankert. § 89 Abs. 2 AO besagt hierzu, dass bindende Auskünfte über steuerliche Fragen von noch nicht realisierten Sachverhalten erteilt werden dürfen, wenn die abgabenrechtlichen Auswirkungen für den Steuerpflichtigen besondere Bedeutung besitzen.

Zur genaueren Bestimmung über die verbindliche Vorabauskunft wurde in Deutschland die Steuer-Auskunftsverordnung (StAuskV)<sup>465</sup> erlassen. In der StAuskV ist geregelt, dass der schriftliche Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft die exakte Benennung des Antragstellers sowie eine ausführliche und vollständige Erläuterung des noch nicht realisierten Sachverhaltes zu enthalten. Ferner ist dem Antrag eine Erläuterung der besonderen steuerlichen Bedeutung des Antrages für den Antragsteller beizulegen. Darüber hinaus hat der Antrag eine umfassende Erläuterung des rechtlichen Problems sowie der rechtlichen Betrachtungsweise des Antragstellers und konkrete Rechtsfragen zu enthalten. Weiters ist im Antrag festzuhalten, dass noch bei keiner anderen Finanzbehörde eine verbindliche Auskunft zum gleichen Problem beantragt wurde und dass die Erläuterungen des Antragstellers der Wahrheit entspre-

---

<sup>462</sup> Vgl. *Ehrke-Rabel et al.* (2010), S. 665 f.

<sup>463</sup> Vgl. *Ritz et al.* (2011), S. 35.

<sup>464</sup> Vgl. *Dommes* (2012), S. 940.

<sup>465</sup> Steuer-Auskunftsverordnung (StAuskV) vom 30.11.2007 (BGBl. I S. 2783).

chen. Die erteilte Auskunft ist nur dann bindend, wenn der Sachverhalt erst nach Erteilung der Auskunft verwirklicht wird.<sup>466</sup>

Sollte die verbindliche Auskunft mehrere Personen steuerlich betreffen, kann die Erteilung der Auskunft nur von allen Personen gemeinsam beantragt werden.<sup>467</sup> Besitzt der Antragsteller zum Zeitpunkt der Antragstellung noch keine Rechtspersönlichkeit, so kann der Antrag auch von einer dritten Person gestellt werden, welche ebenfalls ein Interesse an Erteilung der Auskunft besitzt.<sup>468</sup>

Die Vorabauskunft ist dann bindend, wenn sich der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt nicht wesentlich von dem bei Erteilung der Auskunft noch nicht verwirklichten Sachverhalt unterscheidet. Sie ist jedoch nur insoweit bindend als sie nicht zu Ungunsten des Abgabepflichtigen der geltenden Rechtslage widerspricht.<sup>469</sup> Die Bindung entfällt ab dem Zeitpunkt, ab dem die dem Auskunftsbescheid zugrunde liegenden Rechtsvorschriften geändert werden.<sup>470</sup> Die Änderung der Rechtsprechung stellt jedoch in diesem Zusammenhang keine Änderung der Rechtslage dar.<sup>471</sup>

Die Erteilung einer verbindlichen Vorabauskunft liegt in Deutschland im Ermessen der Verwaltungsbehörde.<sup>472</sup> Ferner ist es möglich, dass die deutsche Verwaltungsbehörde die verbindliche Auskunft mit der Erfüllung einer Auflage verbindet.<sup>473</sup>

In Deutschland ist für die Bearbeitung einer Vorabauskunftsanfrage eine Gebühr vorgesehen, welche in § 89 Abs. 2 und Abs. 3 AO geregelt wird. Die Höhe der Gebühr richtet sich nach dem Gegenstandswert des in der Auskunft erfragten Sachverhalts. Ist dieser nicht bestimmbar, so wird für jede angefangene halbe Stunde eine Gebühr von

---

<sup>466</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 StAuskV.

<sup>467</sup> Vgl. § 1 Abs. 2 StAuskV.

<sup>468</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 StAuskV.

<sup>469</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 StAuskV.

<sup>470</sup> Vgl. § 2 Abs. 2 StAuskV.

<sup>471</sup> Vgl. *Ritz et al.* (2011), S. 67.

<sup>472</sup> Vgl. *Ritz et al.* (2011), S. 66.

<sup>473</sup> Vgl. *Ritz et al.* (2011), S. 68.

50,- Euro verrechnet.<sup>474</sup> Die Höhe der Gebühr beläuft sich mindestens auf 121 Euro und höchstens auf 91.456,-Euro.<sup>475</sup>

Die deutsche Finanzverwaltung hat im Jahr 2006 ein eigenes Merkblatt über die Erteilung von multinationalen APA Auskünften herausgebracht. In diesem wird festgestellt, dass Abreden zwischen der Finanzbehörde und dem Abgabepflichtigen in Deutschland generell unwirksam sind. Dennoch sind Vorabauskunftsverfahren, welche auf Grundlage des Art. 25 Abs. 3 OECD-Musterabkommen mit einem anderen Staat abgeschlossen werden, dann für Deutschland bindend, wenn eine entsprechende Vorabzusage an den Abgabepflichtigen sowie ein Bescheid über den Inhalt der Vereinbarung erlassen wird.<sup>476</sup> Die deutsche Finanzverwaltung hält weiters fest, dass Verrechnungspreiszusagen für internationale Sachverhalte, welche Länder betreffen, mit denen eine Verständigungsklausel im DBA vereinbart wurde, nur dann von der deutschen Finanzverwaltung zu treffen sind, wenn vorher ein erfolgreicher Abschluss eines APA mit der Finanzverwaltung des anderen Staates erreicht wurde. In allen anderen Fällen wäre es möglich, dass sich die deutsche Finanzverwaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen einseitig an Verrechnungspreisvorabauskünfte bindet. Die deutsche Finanzverwaltung weist jedoch in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf die latente Gefahr der Doppelbesteuerung hin (welche sich durch diese Vorgehensweise ergibt).<sup>477</sup> Das Merkblatt geht ferner ausführlich auf die Inhalte des APA Antrages sowie auf den Ablauf des APA Verfahrens ein. Außerdem wird im Merkblatt festgehalten, dass die deutsche Finanzverwaltung an die Vereinbarungen, welche im APA getroffen wurden, gebunden ist, wenn der dem APA Verfahren zugrunde gelegte Sachverhalt verwirklicht wurde. Sie ist dazu berechtigt zu überprüfen, ob der im APA dargelegte Sachverhalt tatsächlich realisiert wurde.<sup>478</sup> Den Antragsteller selbst trifft keine Pflicht, den Sachverhalt, welcher dem APA zugrunde liegt, zu verwirklichen.

---

<sup>474</sup> Vgl. § 89 Abs. 3 AO.

<sup>475</sup> Vgl. *Ritz et al.* (2011), S. 68.

<sup>476</sup> Vgl. Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APA) in der Fassung der Bekanntmachung vom 05.10.2006 (IV B 4 – S 1341 – 38/06), Rz. 1.2.

<sup>477</sup> Vgl. dBMF Merkblatt APA (2006), Rz. 1.2

<sup>478</sup> Vgl. dBMF Merkblatt APA (2006), Rz. 6.3.

Wird der Sachverhalt jedoch realisiert, so ist auch der Antragsteller an den Inhalt der APA Vereinbarung gebunden.<sup>479</sup>

#### 4.9.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen

Bezüglich der Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung lassen sich einige Unterschiede zwischen den österreichischen und den deutschen Regelungen herausarbeiten. In Deutschland sind die Sachverhalte, für welche eine verbindliche Vorabauskunft erteilt werden kann, anders als in Österreich, nicht auf Unternehmensumgründungen, Fragen betreffend Unternehmensgruppen und Verrechnungspreise beschränkt. Vorabauskünfte können in Deutschland für alle Sachverhalte ohne Einschränkung erteilt werden.<sup>480</sup> Weiters ist festzustellen, dass sich die österreichische und die deutsche Rechtsordnung in Bezug auf den Zeitpunkt des Beginnes der Sachverhaltsverwirklichung unterscheiden. In Österreich besteht ein Rechtsanspruch auf Erteilung der Auskunft auch dann, wenn die Verwirklichung des Sachverhaltes zwischen Ansuchen um Auskunft und Auskunftserteilung begonnen wurde.<sup>481</sup> In Deutschland ist hingegen die Erteilung einer verbindlichen Auskunft bereits dann ausgeschlossen, wenn der Sachverhalt nach Antragstellung, aber vor Auskunftserteilung, verwirklicht wird. Dies wird darauf gestützt, dass über bereits verwirklichte Sachverhalte im Rahmen der Veranlagung oder des Feststellungsverfahrens zu entscheiden ist.<sup>482</sup> Ferner besteht in Österreich ein Rechtsanspruch des Antragstellers auf Auskunftserteilung. Ermessensspielräume der Behörde und Auflagen sind nicht vorgesehen.<sup>483</sup> Dahingegen ist die Erteilung einer verbindlichen Vorabauskunft in Deutschland eine Ermessensentscheidung<sup>484</sup> und es wird der deutschen Behörde die Möglichkeit eingeräumt, die verbindliche Auskunft mit der Erfüllung einer Auflage zu verbinden.<sup>485</sup> Darüber hinaus lässt sich anmerken, dass in Österreich, anders als in Deutschland, keine eigene Richtlinie über die Durchführung von grenzüberschreitenden Auskunftsverfahren vorliegt. Die österreichische Finanzverwaltung greift jedoch

---

<sup>479</sup> Vgl. dBMF Merkblatt APA (2006), Rz. 6.4.

<sup>480</sup> Vgl. *Ritz et al.* (2011), S. 69.

<sup>481</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 473.

<sup>482</sup> Vgl. *Ritz et al.* (2011), S. 67.

<sup>483</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 476.

<sup>484</sup> Vgl. *Ritz et al.* (2011), S. 66.

<sup>485</sup> Vgl. *Ritz et al.* (2011), S. 68.

in diesem Zusammenhang auf die Ausarbeitung der deutschen Finanzverwaltung zurück, weshalb es in der Praxis hier kaum zu Unterschieden kommt.<sup>486</sup> Alle oben erwähnten Unterschiede müssen bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen zwischen Österreich und Deutschland berücksichtigt werden, um eine Vermeidung der Doppelbesteuerung garantieren zu können.

#### *4.9.5. Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen*

Nach Angaben der Interviewpartner wurde bisher weder von einem APA noch von einem Advanced Ruling oder einem Vorabauskunftsbescheid Gebrauch gemacht. Diese Instrumente sind allerdings hervorragend dazu geeignet, einem Unternehmen bereits im Vorhinein die Beantwortung konkreter Fragen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen zu bieten. Außerdem können diese Instrumente dazu genutzt die konkreter Vorgehensweisen bei der Verrechnungspreisermittlung mit der Finanzverwaltung abzustimmen. Dies ist insbesondere deshalb ein Vorteil, weil das Unternehmen nach Erlassen der Vorabauskunft die Verrechnungspreisermittlung entsprechend anpassen kann. Es ist bereits im Voraus festgelegt, dass diese von der jeweiligen Finanzverwaltung akzeptiert wird. Das kann sowohl innerstaatlich durch die Instrumente des Advance Rulings und des Vorabauskunftsbescheides verwirklicht werden, als auch im zwischenstaatlichen Bereich durch ein APA. Die Autorin rät daher dem Beispielunternehmen in Zukunft bei Zweifelsfragen bereits vor Ermittlung der Verrechnungspreise von den Instrumenten zur Vorabauskunft Gebrauch zu machen. Dadurch kann das Beispielunternehmen sicherstellen, dass Zweifelsfragen bereits vorab der Finanzverwaltung vorgelegt werden und die weitere Vorgehensweise bereits geklärt werden kann. So wird garantiert, dass es zu keinen Problemen bei der Anerkennung von Verrechnungspreisen durch das Finanzamt kommt.

---

<sup>486</sup> Vgl. *Andorfer* (2012), S. 482.

## 5. METHODEN ZUR ERMITTLUNG VON VERRECHNUNGS- PREISEN – REGELUNGEN UND SCHLUSSFOLGERUNGEN

### 5.1. Preisvergleichsmethode

#### 5.1.1. Regelungen der OECD

Die OECD-VPR sieht die Preisvergleichsmethode als direkteste Form des Fremdvergleiches an und bevorzugt diese daher gegenüber den anderen Methoden zur Ermittlung des angewandten Verrechnungspreises.<sup>487</sup>

Mittels Preisvergleichsmethode wird der Preis, welcher zwischen Konzernunternehmen für eine Ware oder eine Leistung verrechnet wird, mit jenem Preis, der zwischen einem Konzernunternehmen und einem außenstehenden Dritten für eine vergleichbare Ware oder Dienstleistung verrechnet wird, verglichen. Kommt es zu Abweichungen zwischen den Preisen, so kann dies darauf hindeuten, dass der interne Verrechnungspreis nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht und daher durch den extern verrechneten Preis ersetzt werden muss.<sup>488</sup>

Die Anwendung dieser Methode setzt jedoch voraus, dass der konzerninterne Leistungsaustausch mit dem konzernexternen Leistungsaustausch vergleichbar ist. Dies ist laut OECD dann der Fall, wenn:<sup>489</sup>

- die Unterschiede, welche zwischen den verglichenen Waren oder Leistungen, respektive zwischen den verglichenen Unternehmen, bestehen, keinen erheblichen Einfluss auf den freien Marktpreis haben; oder
- die Ausprägungen dieser Unterschiede durch eine sog. Anpassungsrechnung ausgeglichen werden können.

Daraus ergibt sich, dass die Anwendung der Preisvergleichsmethode eine Vergleichbarkeitsanalyse, sowohl des Leistungsaustausches, als auch der Unternehmen voraussetzt.<sup>490</sup>

---

<sup>487</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.14.

<sup>488</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.13.

<sup>489</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.14.

<sup>490</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 36.

Die OECD selbst nennt in der VPR jene Faktoren, welche anhand der Vergleichbarkeitsanalyse bei der Findung der konkreten Verrechnungspreise zu berücksichtigen sind:

- Eigenschaften der Produkte und Dienstleistungen<sup>491</sup>;
- Funktionsanalyse<sup>492</sup>;
- Bedingungen, die dem jeweiligen Vertrag zu Grunde liegen<sup>493</sup>;
- Marktbedingungen<sup>494</sup>;
- Unternehmensplan<sup>495</sup>.

Ferner ist zur Anwendung der Preisvergleichsmethode die Unterscheidung zwischen äußeren und inneren Fremdvergleich von Bedeutung. Beim äußeren Preisvergleich werden die vom Konzern angewandten Verrechnungspreise mit jenen Preisen verglichen, welche zwischen zwei unabhängigen Dritten für vergleichbare Leistungen vereinbart werden. Hierfür können sowohl freie Marktpreise als auch Preise, welche an Warenbörsen für vergleichbare Leistungen erzielt werden, herangezogen werden.<sup>496</sup> Bei der Verwendung dieser Preisfindungsmethode ist jedoch auf den Zeitfaktor zu achten. Sind die Markt- oder Börsenpreise nicht aktuell, so können sie der Verrechnungspreisfindung nicht dienen. Auch der jeweilige Branchenhintergrund ist für die Vergleichbarkeit ausschlaggebend. In gewissen Branchen entsprechen die Branchenpreislisten nicht dem wirklich verrechneten Preis, sondern sind eher als „Empfehlungen“ zu verstehen. Würde so eine „Empfehlung“ zur Ermittlung des konkreten Verrechnungspreises herangezogen werden, würde dies nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.<sup>497</sup> Bei der Ermittlung von korrekten Verrechnungspreisen bezüglich erbrachter Dienstleistungen können für den äußeren Fremdvergleich von Routinedienstleistungen öffentliche Gebührenverordnungen benutzt werden.<sup>498</sup>

---

<sup>491</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.39 – 1.41.

<sup>492</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.42 – 1.51.

<sup>493</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.52 – 1.54.

<sup>494</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.55 – 1.58.

<sup>495</sup> Vgl. OECD-VPR, Rz. 1.59 – 1.63.

<sup>496</sup> Vgl. *Joklik-Fürst* (1996), S. 103.

<sup>497</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 167.

<sup>498</sup> Vgl. *Allichhammer* (2001), S. 110.

Für die Anwendbarkeit des äußeren Fremdvergleiches ist es essentiell, dass die erbrachten Leistungen sowie die beteiligten Unternehmen bezüglich der entscheidenden Bewertungsfaktoren kongruent oder zumindest vergleichbar sind.<sup>499</sup>

Diese Bewertungsfaktoren lassen sich in äußere und innere Bedingungen einteilen. Zu den allgemeinen äußeren Bedingungen gehören vor allem ökonomische Marktbedingungen, wie die allgemeinen Marktverhältnisse, die Substituierbarkeit des Produktes, die Machtverhältnisse zwischen Konsumenten und Produzenten, aber auch die geographische Lage des Unternehmens. Besondere äußere Bedingungen charakterisieren den Vertrag, welcher der Leistung zugrunde liegt. Dazu gehören vor allem Nebenleistungen, die Solvenz des Abnehmers sowie die vereinbarten Transaktionsbedingungen. Zusätzlich müssen auch für das Unternehmen spezifische innere Bedingungen berücksichtigt werden.<sup>500</sup> Unter diesen versteht die OECD Aspekte, wie die Innovationsfähigkeit eines Unternehmens, seine Risikogeneigntheit, die politische Stabilität des Unternehmens oder auch die Auswirkungen von arbeitsrechtlichen Bestimmungen auf das Unternehmen.<sup>501</sup>

Bei der Anwendung des inneren Fremdvergleiches werden die Preise, welche zwischen konzerninternen Unternehmen verrechnet werden, mit den Preisen verglichen, zu welchen ein Konzernunternehmen seine Leistungen tatsächlich einem konzernfremden Dritten anbietet. Auch hier müssen die gegenübergestellten Unternehmen und Leistungen gleichartig sein. Die Anwendung des inneren Fremdvergleiches ist gegenüber dem äußeren Fremdvergleich zu präferieren.<sup>502</sup>

Die OECD bezeichnet daher diese Methode in Fällen, in welchen die gewünschten Informationen vorliegen, als die Methode, welche dem Fremdvergleichsgrundsatz am ehesten entspricht. Sie verlangt daher bei Vorliegen aller notwendigen Daten die bevorzugte Anwendung dieser Methode gegenüber den anderen Verrechnungspreismethoden.<sup>503</sup> Die Anwendbarkeit des inneren Fremdvergleichs soll jedoch genau über-

---

<sup>499</sup> Vgl. *Allichhammer* (2001), S. 110.

<sup>500</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 37 f.

<sup>501</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 1.59.

<sup>502</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 167.

<sup>503</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.14.

prüft werden. Die Anwendung des inneren Fremdvergleiches ist für Leistungen schwierig, die in erster Linie zwischen Konzernunternehmen stattfinden und kaum an konzernfremde Dritte erbracht werden. Der innere Fremdvergleich findet keine Anwendung, wenn die Leistungserbringung an konzernfremde Dritte nur stattfindet, um die Festsetzung eines konzerninternen Verrechnungspreises zu rechtfertigen.<sup>504</sup>

Ferner gibt es noch die Methode des weiteren inneren Fremdvergleichs. Bei diesem Vergleich werden an unterschiedliche Konzernunternehmen erbrachte Leistungen miteinander verglichen. Die Anwendung dieser Methode liefert jedoch nur in solchen Fällen zuverlässige Ergebnisse, in denen eine große Anzahl von Unternehmen in den Leistungsaustausch involviert ist. Nur so kann die Willkürfreiheit bei der Festsetzung der Verrechnungspreise, welche durch die Außerachtlassung eines außenstehenden Drittens existiert, reduziert werden.<sup>505</sup>

Außerdem ist es bei der Anwendung der Preisvergleichsmethode wichtig zwischen direktem und indirektem Fremdvergleich zu unterscheiden. Beim direkten Fremdvergleich kommt es zu keiner Anpassungsrechnung durch den Anwender. Die Anwendung der direkten Vergleichsmethode zwischen zwei Leistungsaustauschen setzt jedoch voraus, dass die verglichenen Unternehmen und Leistungen bezüglich der oben erwähnten Vergleichbarkeitsfaktoren im Wesentlichen übereinstimmen. Dies ist der Fall, wenn die Differenzen keine Auswirkung auf den Marktpreis haben oder die Auswirkungen von so geringer Bedeutung sind, dass sie zu vernachlässigen sind. Der direkte Fremdvergleich ist dem indirekten vorzuziehen.<sup>506</sup>

Die Anwendung des direkten Fremdvergleiches wird jedoch in der Praxis oft daran scheitern, dass die Differenzen zwischen konzerninternen und konzernexternen Leistungsaustausch so groß sind, dass sie sich wesentlich auf die Ausgestaltung des verrechneten Preises auswirken.<sup>507</sup> Liegen solche Differenzen zwischen den verglichenen konzerninternen und konzernfremden Leistungen und Unternehmen vor, so sieht die

---

<sup>504</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1988), S. 76.

<sup>505</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 168.

<sup>506</sup> Vgl. *Eckerstorfer et al.* (2012), S. 48.

<sup>507</sup> Vgl. *Eckerstorfer et al.* (2012), S. 50.

OECD vor, dass eine die Differenzen eliminierende Anpassungsrechnung durchgeführt werden soll.<sup>508</sup>

Die OECD gibt an, dass durch die Anpassungsrechnung die Präzision dieser Methode in Mitleidenschaft gezogen werden kann. Es wird jedoch an die anwendenden Unternehmen appelliert, dass sie jeglichen Aufwand auf sich nehmen müssen, um die verglichenen Daten einander anzupassen. Weiters soll die Preisvergleichsmethode um die Vergleichbarkeit der Daten zu erhöhen durch andere anerkannte OECD-Verrechnungspreismethoden ergänzt werden.<sup>509</sup>

Die Anwendung der Anpassungsrechnung setzt voraus, dass alle Wertdifferenzen in Bezug auf die erbrachte Leistung und die beteiligten Unternehmen bestimmbar sind. Eine genaue Analyse der Transaktionen ist durchzuführen.<sup>510</sup> Die Differenzen lassen sich in manchen Bereichen – wie Nebenleistungen oder auch Lieferbedingungen – relativ einfach quantifizieren, während sie in anderen Bereichen – wie z.B. bei den tatsächlichen Produktunterschieden, die sich aufgrund der Nutzung einer Marke ergeben – schwieriger zu ermitteln sind. Ferner lassen sich auch Tatsachen wie langjährige Geschäftsbeziehungen, welche sich besonders stark im Zusammenhang mit Dienstleistungen auswirken, nicht quantifizieren.<sup>511</sup>

Diese Regelungen sind jedoch nicht allzu streng auszulegen. Die OECD selbst hält in der VPR fest, dass es schwierig sein wird, ein perfektes Fremdvergleichsgeschäft zu finden. Ferner kann auch die Durchführung einer Anpassungsrechnung zu Schwierigkeiten führen. Jedoch sollen diese Schwierigkeiten nicht regelmäßig dazu führen, dass die Preisvergleichsmethode nicht angewendet wird.<sup>512</sup> Manessinger et al. schließen daher darauf, dass es nicht im Sinne der OECD ist, diese Grundsätze restriktiv auszulegen. Daher ist die Anpassungsrechnung für die Preisvergleichsmethode von großer Bedeutung.<sup>513</sup>

---

<sup>508</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.15 f.

<sup>509</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.16.

<sup>510</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011d), S. 31.

<sup>511</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 163 f.

<sup>512</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.16.

<sup>513</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011d), S. 31.

### 5.1.2. Österreichische Regelungen

Die österreichische Finanzverwaltung präferiert die Preisvergleichsmethode gegenüber den anderen Verrechnungspreismethoden, wenn genügend Fremdvergleichsdaten vorliegen.<sup>514</sup> Die Anwendung der Preisvergleichsmethode führt (in Fällen von standardisierten Produkten auf transparenten Märkten) auch für die Finanzverwaltung in Bezug auf ihre Verrechnungspreisprüfung zu einer Arbeitserleichterung. Dieser Umstand sowie die Tatsache, dass die Preisvergleichsmethode die direkteste Form des Fremdvergleiches darstellt, führen wohl dazu, dass sie unter den oben erwähnten Marktbedingungen von der Finanzverwaltung präferiert wird.<sup>515</sup>

Die ÖVPR folgt den Grundsätzen der OECD. Sie unterscheidet zwischen äußerem, innerem sowie erweitertem inneren Fremdvergleich. Die ÖVPR sieht die Anwendbarkeit des äußeren Fremdvergleiches nur vor, wenn der innere oder der erweiterte innere Fremdvergleich zu keinem zuverlässigen Ergebnis führen.<sup>516</sup>

Ferner unterscheidet die ÖVPR zwischen direktem und indirektem Fremdvergleich und sieht eine Anpassungsrechnung vor, um die Differenzen der verglichenen Transaktion zu eliminieren.<sup>517</sup>

Die Anwendung der Preisvergleichsmethode sowie der Anpassungsrechnung ist jedoch nur dann sachgerecht, wenn die Differenzen in Bezug auf die Unternehmen und die Leistungen nicht nur erkennbar sind, sondern auch ihre Auswirkung auf die Preise zuverlässig beurteilt werden kann.<sup>518</sup>

---

<sup>514</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-D 14/1-IV/4/96 vom 22.02.1996 Verrechnungspreise für Roggenpollen.

<sup>515</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 40.

<sup>516</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 20 f.

<sup>517</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 22.

<sup>518</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-D 14/1-IV/4/96 vom 22.02.1996 Verrechnungspreise für Roggenpollen.

Die Vergleichbarkeitsanalyse, die der Anpassungsrechnung sowie der Anwendung der Preisvergleichsmethode zu Grunde liegt, befasst sich auch gemäß der ÖVPR nicht nur die Produkteigenschaften selbst, sondern auch alle übrigen Vergleichsfaktoren.<sup>519</sup>

Aus der Anwendung der Preisvergleichsmethode kann gemäß Manessinger et al. ein gewisses Restrisiko des anwendenden Unternehmens aufgrund der Sichtweise der Finanzverwaltung in Bezug auf die einzelnen Faktoren der Vergleichbarkeitsanalyse ergeben. Dies gründet in den Ansprüchen der Finanzverwaltung, welche an die Vergleichbarkeit der beiden Transaktionen gestellt werden. Ein weiterer Grund ist, dass es das perfekte Vergleichsgeschäft wohl nicht gibt. Daher ist es für die Anwendung dieser Methode durch österreichische Unternehmen essentiell, alle in die Vergleichbarkeitsanalyse eingeflossenen Faktoren genauestens zu dokumentieren und der Finanzverwaltung vorzulegen.<sup>520</sup>

### 5.1.3. Deutsche Regelungen

Auch die deutschen Verwaltungsgrundsätze stimmen mit der OECD-Richtlinie überein. Es werden ebenfalls die direkte und die indirekte Preisvergleichsmethode sowie der äußere und der innere Fremdvergleich zur Ermittlung des Verrechnungspreises herangezogen.<sup>521</sup>

Ferner kommt es in Deutschland bei der Anwendung der Preisvergleichsmethode durch die Anpassungsrechnung zur Ableitung des angewandten Verrechnungspreises, wenn sich die vergleichbare Transaktion in gewissen Punkten von dem konzerninternen Geschäft unterscheidet.<sup>522</sup>

In den Verwaltungsgrundsätzen 1983 ist keine Rangfolge für die Anwendung der Verrechnungsmethoden vorgesehen. Die Methode ist von einem ordentlichen Geschäftsleiter anhand der im konkreten Einzelfall vorliegenden wirtschaftlichen Ge-

---

<sup>519</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 23.

<sup>520</sup> Vgl. Manessinger et al. (2011d), S. 31.

<sup>521</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.2.2.

<sup>522</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.2.2.

gebenheit zu beurteilen. Im Zweifelsfall ist jene Methode zu wählen, welche das verlässlichste Ergebnis liefert.<sup>523</sup>

Ferner sieht auch § 1 AStG keine Rangfolge innerhalb der Standardmethoden vor. Hier heißt es, dass der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder der Kostenaufschlagsmethode Priorität gegenüber den anderen Methoden zukommt.<sup>524</sup> Daher wird auch im AStG keine Priorität in der Rangfolge der Verrechnungspreismethoden für Deutschland festgelegt.

#### *5.1.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen*

Sowohl die österreichischen als auch die deutschen Regelungen zur Preisvergleichsmethode folgen den Ausgestaltungen der OECD.<sup>525</sup> Als Unterschied lässt sich aufzeigen, dass es in Deutschland, anders als in Österreich, keinen Vorrang der Preisvergleichsmethode gegenüber den anderen Methoden zur Verrechnungspreisermittlung gibt.<sup>526</sup>

#### *5.1.5. Vor- und Nachteile der Methode*

Es lassen sich folgende wesentliche Vorteile der Preisvergleichsmethode aufzeigen:

- Die Preisvergleichsmethode lehnt sich zur Ermittlung des konkreten Verrechnungspreises an dem zwischen unabhängigen Unternehmen verrechneten Marktpreis an. Sie ist daher die Methode, die tatsächlich einen Fremdvergleich zwischen konzerninternen und konzernexternen Leistungen forciert und damit dem Gedanken des Fremdvergleichsgrundsatzes am ehesten Rechnung trägt.<sup>527</sup>
- In Bereichen, in welchen genügend Vergleichsdaten für die Preisvergleichsmethode vorliegen, ist ihre Anwendung mit dem geringsten Arbeits- und Zeit-

---

<sup>523</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.4.1.

<sup>524</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG.

<sup>525</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 20 – 22; dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.2.2.

<sup>526</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-D 14/1-IV/4/96 vom 22.02.1996 Verrechnungspreise für Roggenpollen; dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.4.1.

<sup>527</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 414.

aufwand sowohl für das verrechnungspreisgestaltende Unternehmen als auch für die verrechnungspreisprüfende Behörde verbunden.<sup>528</sup>

Folgende substantielle Nachteile der Preisvergleichsmethode sind erkennbar:

- Die Vergleichbarkeit muss bezüglich aller wesentlichen Geschäftsbedingungen gegeben sein, um die Preisvergleichsmethode anwenden zu können bzw. muss eine Anpassungsrechnung vorgenommen werden, welche die Vergleichbarkeit der wesentlichen Geschäftsbedingungen herstellt.<sup>529</sup> Diese wesentliche Anwendungsvoraussetzung wird jedoch dazu führen, dass die Ermittlung von Verrechnungspreisen in der Praxis anhand der Preisvergleichsmethode oft scheitern wird.<sup>530</sup>
- Eine Anpassungsrechnung bei der Anwendung der Preisvergleichsmethode ist nur möglich, wenn die Leistungen, welche an konzerninterne sowie an konzernexterne Unternehmen verrechnet werden, nicht durch unquantifizierbare Unterschiede (wie z.B. das Benutzen von Betriebserfindungen) von einander abweichen.<sup>531</sup>

#### 5.1.6. *Hauptanwendungsgebiet*

Die Preisvergleichsmethode wird häufig in Branchen mit standardisierten Produktlieferungen, für welche branchenübliche Preise verrechnet werden oder ein Börsenpreis vorliegt, benutzt. Beispiele für solche Branchen sind die Chemiebranche oder auch die Holzindustrie.<sup>532</sup> Ferner findet die Preisvergleichsmethode in der Rohstoffindustrie Anwendung, weil es sich auch dort um standardisierte Massenprodukte handelt.<sup>533</sup>

Im Bereich der Dienstleistungen kann die Preisvergleichsmethode nur bei homogenen Dienstleistungen angewendet werden. Dies deshalb, weil das Recherchieren eines Marktpreises bei divergierenden Leistungen nahezu unmöglich ist. Hierfür in Frage

---

<sup>528</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 40.

<sup>529</sup> Vgl. *Eckerstorfer et al* (2012), S. 50.

<sup>530</sup> Vgl. *Endfellner et al.* (2010), S. 143.

<sup>531</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011d), S. 31.

<sup>532</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 169.

<sup>533</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 39.

kommende Dienstleistungen sind standardisierte Lohnabrechnungen oder auch Monatsbuchhaltungen.<sup>534</sup> Zusätzlich kann die Preisvergleichsmethode auf standardisierte Lizenzverträge aufgrund der Marktgegebenheiten leicht angewandt werden.<sup>535</sup> Ferner kann die Preisvergleichsmethode auch für die Ermittlung von Verrechnungspreisen für Finanzdienstleistungen zwischen Konzerngesellschaften dienen, weil für diese oft Fremdvergleichsdaten vorliegen.<sup>536</sup>

Die Preisvergleichsmethode wird von der OECD<sup>537</sup> selbst sowie von der Literatur<sup>538</sup> vorrangig als direkteste Methode zur Ermittlung der korrekten Verrechnungspreise genannt. Dies kann aufgrund der Anlehnung der Verrechnungspreisfindung dieser Methode an den freien Markt bejaht werden, falls Marktdaten für die jeweilige Transaktion zugänglich sind. Die Preisvergleichsmethode ist dort, wo sie aufgrund der Marktgegebenheiten Anwendung findet, die simpelste und zweckdienlichste Methode, jedoch qualitativ mit den anderen Standardmethoden gleichzusetzen. Die Bevorzugung der Preisvergleichsmethode gegenüber den anderen Verrechnungspreismethoden durch die OECD ist daher abzulehnen.<sup>539</sup>

In der Praxis stößt die Preisvergleichsmethode aufgrund der zuvor geschilderten Probleme bei der Ermittlung eines vergleichbaren Marktpreises oft an ihre Grenzen, weshalb sie zur Bestimmung von konkreten Verrechnungspreisen nur begrenzt beitragen kann.<sup>540</sup>

#### *5.1.7. Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen*

Die Interviewpartner geben an, dass das Beispielunternehmen die Preisvergleichsmethode nicht zur Verrechnungspreisermittlung im Konzern nutzt. Die Preisvergleichsmethode eignet sich jedoch speziell für Leistungen, welche nicht nur innerhalb des

---

<sup>534</sup> Vgl. *Allichhammer* (2001), S. 110.

<sup>535</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 39.

<sup>536</sup> Vgl. *Rosenberger et al.* (2012c), S. 716.

<sup>537</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.14.

<sup>538</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998).

<sup>539</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 39 f.

<sup>540</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 415 f.

Konzerns angeboten werden, sondern auch standardisiert an Dritte erbracht werden. Diese Leistungen liegen beim Beispielunternehmen primär im Bereich der Lieferung von Fertigprodukten durch die Konzernmutter vor. Nach Meinung der Autorin stellt die Preisvergleichsmethode bei diesen Lieferungen eine zeitsparende und kostengünstige Methode zur Verrechnungspreisermittlung dar, weil diese sich auf die Marktpreise stützt und dadurch auch den direktesten Preisvergleich bietet. Die Nutzung der Preisvergleichsmethode für die Lieferung von Fertigprodukten, die auch an außenstehende Dritte geliefert werden, entspricht auch der von der OECD und der österreichischen Finanzverwaltung gewünschten Rangfolge der Verrechnungspreismethoden. Die Autorin rät dem Unternehmen daher, die Nutzung der Preisvergleichsmethode insbesondere bei der Lieferung von Fertigprodukten in Betracht zu ziehen. Diese könnte die Verrechnungspreisfindung in diesem Bereich aufgrund ihrer einfachen Anwendbarkeit vereinfachen. Weiters ergibt sich durch die Anwendung der Preisvergleichsmethode für das Unternehmen kein Mehraufwand, weil Fremdvergleichspreise aufgrund des Verkaufes der Fertigprodukte an konzernfremde Dritte bereits vorliegen. Diese wären dann anhand einer Anpassungsrechnung auf konzerninterne Sachverhalte umzulegen. Die Nutzung der Preisvergleichsmethode zur Verrechnungspreisermittlung führt nach Meinung der Autorin daher einerseits zur Vereinfachung der Verrechnungspreisermittlung für das Beispielunternehmen. Andererseits garantiert die Anwendung der Preisvergleichsmethode, dass die vom Beispielunternehmen angewandten Verrechnungspreise jedenfalls dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und von der jeweiligen Finanzverwaltung anerkannt werden. Es wird dem Unternehmen von der Autorin daher ausdrücklich geraten, die Anwendung der Preisvergleichsmethode für diese standardisierten Leistungen in Betracht zu ziehen.

## **5.2. Wiederverkaufspreismethode**

### *5.2.1. Regelungen der OECD*

Die Wiederverkaufspreismethode geht von dem Preis aus, für welchen ein unabhängiges Unternehmen die Ware von der Konzerngesellschaft kaufen hätte können.<sup>541</sup> Der so erwirtschaftete Verkaufspreis muss um eine adäquate Bruttohandelsspanne reduziert werden. Diese Spanne soll das Risiko sowie die sonstigen Betätigungen, die

---

<sup>541</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.21.

der Wiederverkäufer leisten muss, abdecken.<sup>542</sup> Weiters muss die Handelsspanne einen angemessenen Gewinnaufschlag des Wiederverkäufers beinhalten.<sup>543</sup> Durch die Verringerung des Wiederverkaufspreises um die Bruttohandelsspanne gelangt man zum Einstandspreis.<sup>544</sup> Der so errechnete Einstandspreis entspricht dem fremdüblichen Wert, der durch Übertragung des Wirtschaftsgutes zwischen den Konzernunternehmen verrechnet werden soll.<sup>545</sup> Er stellt somit den Einkaufspreis des Wiederverkäufers dar.<sup>546</sup>

Der Kern dieser Methode liegt darin, die adäquate Handelsspanne zu ermitteln.<sup>547</sup> Die fremdübliche Handelsspanne kann durch Heranziehung des inneren sowie des äußeren Fremdvergleiches ermittelt werden.<sup>548</sup>

Um die Handelsspanne anhand des inneren Fremdvergleiches ermitteln zu können, müssen spezifische Bedingungen erfüllt sein, ohne die ein innerer Fremdvergleich nicht möglich ist. Daher ist es erforderlich, dass das liefernde Konzernunternehmen vergleichbare Güter auch an außenstehende Unternehmen liefert oder das beziehende Konzernunternehmen vergleichbare Güter auch von außenstehenden Unternehmen einkauft. Unterscheiden sich die für die Ermittlung des inneren Fremdvergleiches herangezogenen vergleichbaren Güter nur geringfügig von einander, ist ein innerer Fremdvergleich durchführbar, solange eine Anpassungsrechnung vorgenommen wird.<sup>549</sup>

Die Ermittlung der Handelsspanne anhand des äußeren Fremdvergleichs stützt sich vor allem auf die Anwendung von branchenüblichen Handelsspannen, sofern die konkrete Berechnung der Zusammensetzung dieser Spannen vorliegt. Um branchenübli-

---

<sup>542</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 25.

<sup>543</sup> Vgl. OECD-VPR, Rz. 2.21.

<sup>544</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 175.

<sup>545</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.21

<sup>546</sup> Vgl. *Jokolik-Fürst* (1996), S. 103.

<sup>547</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 43.

<sup>548</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 179.

<sup>549</sup> Vgl. *Mitsch* (2001), S. 128.

che Spannen zur Ermittlung der Verrechnungspreise heranziehen zu können, muss die zugrundeliegende Funktions- und Risikoaufteilung bekannt sein.<sup>550</sup>

Alternativ kann auch die Handelsspanne anderer Unternehmen in der Branche mit ähnlicher Struktur und Größe für den äußeren Fremdvergleich herangezogen werden. Es ist bei dieser Vorgehensweise jedoch immer entscheidend, auf alle Faktoren Bedacht zu nehmen, welche die Verrechnungspreise beeinflussen.<sup>551</sup> Die OECD nennt diesbezüglich vor allem Umstände, die sich auf die Kosten der Vergleichsunternehmen auswirken, wie z.B. Bestandsverwaltung oder die Effektivität des Managements. Andererseits sind auch Abweichungen bezüglich der Funktionen und Risiken, wie z.B. Produkthaftungen, zu berücksichtigen.<sup>552</sup> Es besteht die Möglichkeit, diese Daten durch den Einsatz von Datenbankstudien zu generieren. In diesem Zusammenhang muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass veröffentlichte Daten, welche zur Ermittlung der Bruttohandelsspanne herangezogen werden, oft nicht aussagekräftig sind.<sup>553</sup>

Sämtliche Unterscheidungen bezüglich der durchgeführten Funktionen sowie der übernommen Risiken wirken sich bei der Ermittlung der Bruttohandelsspanne aufgrund des äußeren Fremdvergleich aus. Auch der Kapitaleinsatz kann als wesentliches Unterscheidungskriterium zwischen den zu vergleichenden Unternehmen herangezogen werden.<sup>554</sup>

Aus der Literatur werden vor allem die folgenden Einflussgrößen genannt, welche bei der Anpassungsrechnung zu berücksichtigen sind.<sup>555</sup>

- die vom Wiederverkäufer erfüllten Funktionen (die Handelsspanne erhöht sich mit der Anzahl der übernommenen Funktionen);
- das vom Wiederverkäufer übernommene Risiko (die Handelsspanne erhöht sich mit dem Risiko);
- Mengenänderungen, die vom Markt verursacht werden;

---

<sup>550</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 43.

<sup>551</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 179 f.

<sup>552</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.27 f.

<sup>553</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 181.

<sup>554</sup> Vgl. *Mitsch* (2001), S. 129.

<sup>555</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 181.

- Preisänderungen, die vom Markt verursacht werden;
- Wechselkursrisiken;
- Kapitalintensität;
- Beschaffenheit der Kosten;
- Degression der Fixkosten.

Durch die Anpassungsrechnung wird ferner berücksichtigt, dass zwischen dem Erhalt und dem Weiterveräußern der Leistung oft eine lange Zeitspanne liegen kann. Aufgrund dieses Zeitunterschiedes kann es zu erheblichen Veränderungen der Marktbedingungen oder auch der Wechselkurse kommen. Diese Veränderungen sind durch die Anpassungsrechnung zu eliminieren.<sup>556</sup> Je mehr Anpassungsschritte durchgeführt werden müssen, desto ungenauer wird das Ergebnis der Wiederverkaufsmethode.<sup>557</sup>

Die OECD hat daher die Möglichkeit eingeräumt, die Wiederverkaufspreismethode mit der Kostenaufschlagsmethode zu kombinieren. Dies soll die Ungenauigkeiten, die durch die Anpassungsrechnung entstehen, reduzieren. Diese „modifizierte“ Wiederverkaufspreismethode ist gemäß OECD mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar.<sup>558</sup> Zu beachten ist jedoch, dass eine Heranziehung von Nettohandelsspannen im Zusammenhang mit der Wiederverkaufspreismethode zu Problemen führen kann. Der Grund hierfür liegt laut Lahodny-Karner darin, dass die OECD eine abweisende Haltung gegenüber der Verwendung von Nettohandelsspannen einnimmt und Nettohandelsspannen nur zulässig sind, wenn alle von der OECD verlangten Einschränkungen berücksichtigt wurden.<sup>559</sup>

### 5.2.2. Österreichische Regelungen

In der ÖVPR sind die Ausführungen bezüglich der Wiederverkaufspreismethode in Übereinstimmung mit den OECD Regelungen ausgestaltet.<sup>560</sup> Auch die Zusammensetzung der Bruttohandelsspanne aus Kosten, Risikoprämie und Gewinnaufschlag

---

<sup>556</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 419.

<sup>557</sup> Vgl. *Mitsch* (2001), S. 130.

<sup>558</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.38.

<sup>559</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 46 f.

<sup>560</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 24.

wurde von der österreichischen Finanzverwaltung mittels EAS im Zusammenhang mit der Berechnung der Umsatzmarge eines Vertriebsunternehmens bestätigt.<sup>561</sup> Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die ÖVPR keine Detailauskünfte in Bezug auf die Wiederverkaufspreismethode gibt, obwohl die Wiederverkaufspreismethode in Österreich sehr wohl große praktische Bedeutung genießt. Die Anwender dieser Verrechnungsmethode in Österreich sind daher auf die OECD-VPR sowie weiterführende Literatur zu verweisen.<sup>562</sup>

Die österreichische Finanzverwaltung erkennt in einer EAS Auskunft an, dass die Wiederverkaufspreismethode auch in der Bestimmung der Verrechnungspreise einer Verkaufskette Anwendung finden kann. Dazu müssen jedoch die einzelnen Gesellschaften in der Kette ausschließlich Routinefunktionen ausführen. Zur Berechnung der einzelnen Verrechnungspreise ist dann vom Kaufpreis des außenstehenden Endverkäufers zurückzurechnen.<sup>563</sup>

In der österreichischen Praxis erweist sich gemäß Rosenberger et al. die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode aufgrund der oben beschriebenen Probleme bei der Ermittlung der Bruttohandelsspanne oftmals als schwierig. Es wird daher auch für Österreich vorgeschlagen, eine „modifizierte“ Wiederverkaufspreismethode anzuwenden, welche sich auf die Verwendung der Nettohandelsspannen gemäß Nettomargenmethode stützt. Rosenberger et al. sehen in der Verwendung dieser „modifizierten“ Wiederverkaufspreismethode keinen Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz. Es liegt jedoch bisher keine Äußerung der Finanzverwaltung zur Anwendbarkeit dieser „modifizierten“ Methode vor.<sup>564</sup>

---

<sup>561</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-010221/0134-IV/4/2007 vom 23.03.2007 Anwendung der Kostenaufschlagsmethode.

<sup>562</sup> Vgl. *Eckerstrofer et al.* (2012), S. 54 f.

<sup>563</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-010221/0176-IV/4/2011 vom 24.01.2011 Rahmenvertrag zur Regelung der konzerninternen Leistungsbeziehungen.

<sup>564</sup> Vgl. *Rosenberger et al.* (2012d), S. 778 f.

### 5.2.3. Deutsche Regelungen

In Deutschland entspricht die Ausgestaltung der Wiederverkaufspreismethode den oben erläuterten OECD-Grundsätzen.<sup>565</sup>

Die deutsche Finanzverwaltung erkennt die Nutzung der Wiederverkaufspreismethode in Bezug auf Lieferketten ebenso an. Sie sieht wie die österreichische Finanzverwaltung auch in diesem Zusammenhang vor, die Berechnung der fremdüblichen Verrechnungspreise beim letzten vom Markt erzeugten Preis zu beginnen.<sup>566</sup>

### 5.2.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen

Wie aus den obenstehenden Erläuterungen ersichtlich, gibt es bezüglich der Wiederverkaufspreismethode keine Regelungsunterschiede zwischen Deutschland und Österreich, weil beide Staaten in ihren Ausführungen zur Wiederverkaufspreismethode den OECD-Grundsätzen folgen.<sup>567</sup>

### 5.2.5. Vor- und Nachteile der Methode

Folgende wesentliche Vorteile der Wiederverkaufspreismethode sind zu identifizieren:

- Der Ausgangspunkt der Wiederverkaufspreismethode liegt im Wiederverkaufspreis, welcher auf dem Markt für ein bestimmtes Produkt erreicht werden kann. Daher kommt es bei der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode zu einer Berücksichtigung von Marktkräften.<sup>568</sup>
- Vorteile der Wiederverkaufspreismethode ergeben sich bei ihrer Anwendung in Vertriebsgesellschaften. Da deren Produkte von den abnehmenden Konzerngesellschaften nicht weiterverarbeitet oder veredelt werden, kann die Ermittlung der korrekten Verrechnungspreise relativ einfach erfolgen.<sup>569</sup>

---

<sup>565</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.2.3.

<sup>566</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.2.3.

<sup>567</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 24; dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.2.3.

<sup>568</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 42 f.

<sup>569</sup> Vgl. *Eckerstrofer et al.* (2012), S. 52.

Folgende Nachteile können bei der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode erwachsen:

- Eines der Hauptprobleme bei der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode liegt in der Ermittlung der fremdüblichen Bruttohandelsspanne<sup>570</sup> sowie in der Ungenauigkeit der Bruttohandelsspanne, welche sich durch die Anpassungsrechnung ergibt.<sup>571</sup>
- Ferner kann eine wesentliche Schwäche dieser Methode bei der Anwendung des äußeren Fremdvergleiches, aufgrund der schwierigen Beschaffung der Daten zur Ermittlung eines vergleichbaren externen Preises, gesehen werden. Zusätzlich besitzen Daten, welche durch Datenbankstudien ermittelt werden, aufgrund von abweichenden nationalen Gesetzen oder unzureichender Detailinformationen nicht genug Aussagekraft.<sup>572</sup>

#### 5.2.6. *Hauptanwendungsgebiet*

Die Wiederverkaufspreismethode wird am häufigsten im Bereich der konzerninternen Lieferung angewendet. Sie dient der Berechnung der Verrechnungspreise zwischen dem produzierenden und dem vertreibenden Unternehmen.<sup>573</sup> Es ist jedoch auch vorstellbar, dass die Wiederverkaufspreismethode auf konzerninterne Dienstleistungen angewendet wird. Eckerstrofer et al. nennen in diesem Zusammenhang vor allem Subverträge wie Sublizenzen oder Subleasing.<sup>574</sup>

Um die Wiederverkaufspreismethode anwenden zu können, müssen also zumindest folgende Parteien involviert sein:<sup>575</sup>

- Ein Konzernunternehmen, welches die Ware produziert;
- Ein Konzernunternehmen, welches dem produzierenden Konzernunternehmen die Ware abnimmt und diese weiter vertreibt;

---

<sup>570</sup> Vgl. *Eckerstorfer et al.* (2012), S. 54.

<sup>571</sup> Vgl. *Mitsch* (2001), S. 130.

<sup>572</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 181.

<sup>573</sup> Vgl. *Rosenberger et al.* (2012d), S. 778.

<sup>574</sup> Vgl. *Eckerstrofer et al.* (2012), S. 52.

<sup>575</sup> Vgl. *Mitsch* (2001), S. 126.

- Einen unabhängigen Dritten, welcher dem vertreibenden Konzernunternehmen die Ware abkauft.

Außerdem ist es vorteilhaft, wenn ein die gleichen Waren vertreibendes außenstehendes Unternehmen als Vergleichsobjekt berücksichtigt werden kann.<sup>576</sup>

Gemäß der OECD-VPR ist die Wiederverkaufspreismethode überwiegend bei Gütern anzuwenden, welche vom Abnehmer überhaupt nicht oder nur in sehr geringem Ausmaß modifiziert werden. Kommt es hingegen zur Weiterverarbeitungen oder werden die bezogenen Produkte zusammengefügt und verlieren dadurch ihre ursprüngliche Identität, wird sich die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode als äußerst schwierig gestalten.<sup>577</sup> Es geht hier vor allem darum, dass der Wiederverkäufer keinen erheblichen Einfluss auf den Wert des veräußerten Produktes nimmt.<sup>578</sup> Die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode wird von der OECD verstärkt bei Vertriebsgesellschaften angenommen.<sup>579</sup>

#### *5.2.7. Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen*

Die Wiederverkaufspreismethode wird im Beispielunternehmen für die Ermittlung von Verrechnungspreisen für konzerninterne Lieferungen angewendet. Die vorhin aufgezeigten Probleme bezüglich Ermittlung einer fremdüblichen Bruttohandelsspanne treten beim Beispielunternehmen eher in den Hintergrund, weil die Bruttohandelsspannen vom Headquarter festgelegt werden und dieselben Bruttohandelsspannen auf konzerninterne und konzernexterne Lieferungen angewendet werden. Man kann beim Beispielunternehmen also davon ausgehen, dass die verrechneten Handelsspannen dem Fremdvergleichsgrundsatz Stand halten. Der Vorzug der Nutzung der Preisvergleichsmethode bei Lieferungen von Fertigprodukten durch das Mutterunternehmen wurde bereits oben thematisiert. Die Wiederverkaufspreismethode stellt jedoch eine gute Alternative zur Preisvergleichsmethode dar. Speziell im Fall des Beispielunter-

---

<sup>576</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 179.

<sup>577</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.29.

<sup>578</sup> Vgl. *Rosenberger et al.* (2012d), S. 778.

<sup>579</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.21.

nehmens lässt sich durch Gebrauch der gleichen Handelsspanne für konzerninterne und konzernexterne Lieferungen keine Abschwächung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch Anwendung der Wiederverkaufspreismethode gegenüber der Preisvergleichsmethode erkennen. Die Daten zur Berechnung der Handelsspanne stammen aus einer soliden, durch das Unternehmen selbst durchgeführten Kostenrechnung. Diese werden durch Einbeziehung von erfahrenen Wirtschaftstreuhändern dazu genutzt, einen fremdüblichen Verrechnungspreis zu ermitteln. Das Unternehmen sollte daher nach Ansicht der Autorin weiterhin durch interne Kontrollmaßnahmen die Qualität der Kostenrechnung überprüfen.

### **5.3. Kostenaufschlagsmethode**

#### *5.3.1. Regelungen der OECD*

Der Kostenaufschlagsmethode liegt die betriebswirtschaftliche Denkweise zu Grunde, dass ein wirtschaftlich handelndes Unternehmen langfristig nur produzieren kann, wenn die für die Produktion anfallenden Kosten sowie ein Gewinnaufschlag durch die am Markt gängigen Preise abgedeckt werden.<sup>580</sup>

Ausgangspunkt für die Kostenaufschlagsmethode sind die Kosten, welche dem Leistungserbringer bei Ausführung der konzerninternen Lieferung oder Leistung erwachsen. Den so ermittelten Kosten wird ein Aufschlag hinzugerechnet, der einer Gewinnspanne gleichkommt, wie sie bei Marktbedingungen vorliegt. Durch die Hinzurechnung des Aufschlages zu den Kosten gelangt man zu einem fremdvergleichsüblichen Preis für das konzerninterne Geschäft.<sup>581</sup> Dem Fremdvergleich wird bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode also sowohl auf Ebene des Gewinnaufschlages als auch auf Ebene der Kostenbasis Rechnung getragen.<sup>582</sup>

Gemäß OECD ist ein konzerninternes Geschäft dann mit einem Fremdgeschäft vergleichbar, wenn eine der beiden folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:<sup>583</sup>

---

<sup>580</sup> Vgl. *Pfleger* (2001), S. 136.

<sup>581</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.39.

<sup>582</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 193.

<sup>583</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.41.

- Die Transaktion, welche im Konzern durchgeführt wird, unterscheidet sich nicht von der gleichartigen Transaktion, welche außerhalb des Konzernes durchgeführt wird. Ferner unterscheidet sich das beziehende Konzernunternehmen nicht vom außenstehenden Unternehmen. Unterscheiden sich die Transaktionen oder Unternehmen doch von einander, so dürfen diese Unterschiede keinen wesentlichen Einfluss auf den verrechneten Kostenaufschlag haben.
- Sollten doch wesentliche Unterschiede zwischen den Unternehmen oder den Transaktionen vorliegen, können diese durch Anpassungen, der Berechnung und Gewichtung der Faktoren, welche den Kostenaufschlag beeinflussen, eliminiert werden.

Zur Ermittlung eines Verrechnungspreises durch die Kostenaufschlagsmethode ist primär die Höhe der für die Ermittlung herangezogenen Kosten entscheidend.<sup>584</sup> Daher soll hier anfänglich die Kostenbasis näher definiert werden.

Zuerst ist die Frage zu beantworten, ob für die Berechnung der Kostenbasis Aufwendungen oder Kosten heranzuziehen sind. Da die OECD-VPR nicht zwischen kalkulatorisch ermittelten Kosten und Aufwendungen unterscheidet, wäre es möglich, beides als Ausgangsgröße zur Ermittlung des Verrechnungspreises heranzuziehen. Dies wird jedoch durch die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes abgeschwächt. Gegenüber dem außenstehenden Dritten wird wohl nur die Ermittlung des Preises auf Basis der kalkulatorischen Kosten gegenüber herangezogen. Der auf Basis der kalkulatorischen Kosten ermittelte Verrechnungspreis wird in der Regel höher sein als jener der auf Basis der Aufwendungen kalkuliert wird. Dies liegt daran, dass kalkulatorische Kosten auch Faktoren wie beispielsweise kalkulatorische Zinsen berücksichtigen.<sup>585</sup> Um zu einem vergleichbaren Verrechnungspreis zu gelangen, wird der internen Kostenkalkulation die Kostenkalkulation des externen Vergleichsunternehmens gegenübergestellt. Das unabhängige Unternehmen wird jedoch nur wirtschaftlich fortbestehen können, wenn die von ihm verrechneten Preise die tatsächlich anfallenden Kosten

---

<sup>584</sup> Vgl. *Eckerstrofer et al.* (2012), S. 55.

<sup>585</sup> Vgl. *Joklik-Fürst* (2002), S. 415.

abdecken und nicht nur die steuer- oder handelsrechtlich ermittelten Aufwendungen.<sup>586</sup>

Ferner ist zu klären, ob Herstellkosten oder Selbstkosten für die Ermittlung der Kostenbasis heranzuziehen sind. Die OECD stellt in ihrer VPR fest, dass es drei Kategorien von Kosten gibt, die bei der Ermittlung der Kostenbasis durch die Kostenaufschlagmethode Berücksichtigung finden müssen:<sup>587</sup>

- Direkte Kosten für die Herstellung des Produktes oder der Dienstleistung, wie beispielsweise Rohmaterialien;
- Indirekte Kosten, welche mit dem Herstellungsprozess eng verbunden, jedoch typisch für die Herstellung von mehreren unterschiedlichen Produkten oder Dienstleistungen sind, wie z.B. Kosten der Instandhaltungsabteilung;
- Allgemeine Verwaltungs- und Vertriebskosten, welche dem Unternehmen als Ganzes erwachsen.

Die OECD stellt in diesem Zusammenhang jedoch fest, dass die Abgrenzung zwischen den drei Kostenarten fließend verläuft, was an den unterschiedlichen nationalen Rechtsausgestaltungen liegt.<sup>588</sup> Dies wird auch von der Literatur aufgegriffen.<sup>589</sup> In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass gewisse Verwaltungskosten bei der Erbringung einer Dienstleistung zu den indirekten Kosten gezählt werden könnten, während die gleichen Kosten bei Erbringung einer anderen Dienstleistung als Verwaltungskosten angesehen werden könnten.<sup>590</sup> Die Untergliederung der Kosten der OECD ist daher laut Pflieger scheinbar konzern- und leistungsabhängig und kann nicht als in allen Fällen zuverlässig angesehen werden.<sup>591</sup>

In der OECD-VPR ist festgelegt, für die Ermittlung der Kostenbasis grundsätzlich nur die direkten und indirekten Kosten (Herstellkosten) heranzuziehen.<sup>592</sup> Dagegen sprechen die betriebswirtschaftlichen Überlegungen, welche hinter der Anwendung der

---

<sup>586</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1988), S. 108.

<sup>587</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.47.

<sup>588</sup> Vgl. OECD-VPR, Rz. 2.48.

<sup>589</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 423.

<sup>590</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 423.

<sup>591</sup> Vgl. *Pflieger* (2001), S. 140.

<sup>592</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.48.

Kostenaufschlagsmethode stehen. Nur durch das Heranziehen der Selbstkosten kann es zu einer vollkommenen Unterteilung in Kosten und Gewinn kommen. Durch den Ansatz der Herstellkosten als Basis kommt es hingegen dazu, dass ein höherer Gewinnaufschlag im Vergleich zum Gewinnaufschlag bei Anwendung der Selbstkosten verrechnet werden muss. Dieser muss auch die Verwaltungs- und Vertriebskosten abdecken, damit das Unternehmen tatsächlich einen Gewinn macht. Die Trennung zwischen tatsächlichen Kosten und Gewinn wird dadurch schwierig.<sup>593</sup>

Die Literatur spricht sich gegen den Ansatz der Herstellkosten als Kostenbasis für die Kostenaufschlagsmethode aus. Vor allem weil dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend die Preise, welche zwischen fremden Unternehmen verrechnet werden, als Ausgangsbasis für die Ermittlung des Verrechnungspreises dienen. Zwischen Fremden ist die Verrechnung anhand bilanzieller Herstellkosten jedoch unwahrscheinlich, weil diese zur Bewertung von aktiven Eigenleistungen und Vorratsbewertungen herangezogen werden. Sie werden jedoch nicht zur Weiterveräußerung eines Produktes an konzernfremde Dritte, bei denen versucht wird, einen möglichst hohen Gewinn zu erwirtschaften, herangezogen.<sup>594</sup>

Außerdem muss geklärt werden, ob Ist-, Plan-, oder Normalkosten als Kostenbasis heranzuziehen sind. Die OECD selbst hält in der VPR fest, dass dem Ansatz von Istkosten der Vorzug zu geben ist. Die OECD weist jedoch darauf hin, dass gewisse Kosten starken Schwankungen unterliegen können und diese daher anhand einer Normalkostenrechnung zu bewerten sind. In diesem Zusammenhang nennt die OECD primär Kosten wie Material- oder Personalkosten. Die Nutzung der Plankostenrechnung ist in jenen Fällen zulässig, in denen sie den zu erwartenden Gewinn genauer darstellen kann als die beiden anderen Methoden.<sup>595</sup> Die Auswahl der Kostenart ist daher geschäftsfallabhängig und obliegt dem ordentlichen Geschäftsleiter.<sup>596</sup>

Bei Anwendung des Istkostenverfahrens werden tatsächlich verbrauchte Mengen mit den Istkosten der Produktion bewertet. Die Genauigkeit dieser Kostenrechnung lässt

---

<sup>593</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 50.

<sup>594</sup> Vgl. *Jokolik-Fürst* (2002), S. 422.

<sup>595</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.49.

<sup>596</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 196.

sich daher relativ einfach überprüfen.<sup>597</sup> Eine Beeinflussung des festgelegten Verrechnungspreises bei der Istkostenrechnung wird somit unterbunden.<sup>598</sup> Ein Produkt kann jedoch mit den Istkosten bewertet werden, nachdem das Produkt fertiggestellt wurde. Erst dann ist nämlich der tatsächliche Verbrauch der Produktionsfaktoren bestimmbar.<sup>599</sup> Ein weiteres großes Problem bei der Istkostenrechnung besteht darin, dass jegliche Abweichung in Bezug auf Beschäftigung, Menge oder Preis anhand der Istkostenverrechnung an den Endabnehmer weiterverrechnet werden. Somit muss dieser das Risiko einer unwirtschaftlichen Produktion tragen. Andererseits kommt ihm aber auch der Vorteil einer überdurchschnittlich wirtschaftlichen Produktion zu gute.<sup>600</sup> Dies steht in einem Widerspruch zum Fremdvergleichsgrundsatz, weil bei einem Geschäft zwischen zwei konzernunabhängigen Unternehmen immer derjenige wirtschaftlich profitieren wird, dem die überdurchschnittlich gute Produktion zuzurechnen ist bzw. immer derjenige den wirtschaftlichen Nachteil tragen muss, der unwirtschaftlich produziert hat.<sup>601</sup> Um diese Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz zu eliminieren, müssen Zu- und Abschläge von den jeweiligen Istkosten herangezogen werden.<sup>602</sup> Bei vom Kunden spezifizierten Produkten ist der Einsatz der Istkostenrechnung am einfachsten umsetzbar, weil die individuellen Kosten am leichtesten bestimmbar sind.<sup>603</sup>

Die Plankostenrechnung ist eine zukunftsorientierte Kostenermittlungsart.<sup>604</sup> Ihr wird der betriebswirtschaftliche Plan des Unternehmens zu Grunde gelegt. Daraus ergibt sich, dass das Unternehmen selbst diesen Plan beeinflussen kann. Daher ergibt sich bei Anwendung dieser Methode oft ein erhöhter Spielraum in Bezug auf die Verrechnungspreisgestaltung.<sup>605</sup> Es ist jedoch anzumerken, dass ein bedeutender Vorteil der Plankostenrechnung darin liegt, dass die wirtschaftlichen Chancen und Risiken im Zusammenhang mit Abweichungen vom Plan z.B. auf Ebene der Auslastung oder der Preise vom produzierenden Unternehmen selbst getragen werden. Daher kommt es zu

---

<sup>597</sup> Vgl. *Pfleger* (2001), S. 140.

<sup>598</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 424.

<sup>599</sup> Vgl. *Pfleger* (2001), S. 140.

<sup>600</sup> Vgl. *Eichinger* (2008), S. 70 f.

<sup>601</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 424 f.

<sup>602</sup> Vgl. *Pfleger* (2001), S. 141.

<sup>603</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 52.

<sup>604</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 195.

<sup>605</sup> Vgl. *Pfleger* (2001), S. 141 f.

keinem Bruch mit dem Fremdvergleichsgrundsatz.<sup>606</sup> Bei in der Zukunft liegenden Geschäften ist der Verrechnungspreis meist nur aufgrund von Plankosten zu ermitteln, weil keine Istpreise vorliegen.<sup>607</sup>

Normalkosten sind über einen Zeitraum geglättete durchschnittliche Istkosten.<sup>608</sup> Durch den Ansatz dieser Kosten werden zufällige Schwankungen im Kostenbereich beseitigt und eine Beschleunigung der Kostenallokation erreicht.<sup>609</sup> Die Anwendung von Normalkosten zur Ermittlung des Verrechnungspreises anhand der Kostenaufschlagsmethode ist gemäß OECD-VPR zulässig, sofern diese für die jeweilige Kostentart (z.B. Personalkosten) eine ansprechende Methode zur Ermittlung der Kosten darstellt.<sup>610</sup>

Ferner ist zwischen der Anwendung von Teilkostenrechnung und Vollkostenrechnung zu unterscheiden. Gemäß OECD ist bei Ermittlung der Kostenbasis von Vollkostenrechnung auszugehen. Nur in den Fällen, in denen der Ansatz von Teilkosten die tatsächlich erwirtschaftete Handelsspanne besser widerspiegelt, ist es zulässig, Teilkosten als Kostenbasis anzusetzen.<sup>611</sup> Basis der Vollkostenrechnung sind die gesamten für die Produktion des Produktes aufgewendeten Selbstkosten. Diese Selbstkosten werden durch Überrechnung aller Einzel- und Gemeinkosten auf die jeweiligen Kostenträger errechnet.<sup>612</sup> Diese Überwälzung sämtlicher Kosten bei der Vollkostenrechnung wird aufgrund der Einsicht durchgeführt, dass ein Unternehmen nur dann langfristig bestehen kann, wenn alle einem Unternehmen entstehenden Kosten durch die am Markt erwirtschafteten Preise abgedeckt werden. Es kann sich jedoch bei Anwendung der Vollkostenrechnung das Problem ergeben, dass auch die aufgrund von Unterproduktion entstehenden Kosten auf das abnehmende Unternehmen übergewälzt werden. Die Überwälzung der Kosten der Unterproduktion entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz.<sup>613</sup> Bei der Teilkostenrechnung kommt es hingegen nur zur Über-

---

<sup>606</sup> Vgl. *Eichinger* (2008), S. 70 f.

<sup>607</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 52.

<sup>608</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 195.

<sup>609</sup> Vgl. *Pfleger* (2001), S. 141.

<sup>610</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.49.

<sup>611</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.51.

<sup>612</sup> Vgl. *Pfleger* (2001), S. 143.

<sup>613</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 428.

rechnung der vom jeweiligen Produkt wirklich verursachten Einzel- und Gemeinkosten.<sup>614</sup> Die Gemeinkostenrechnung kann auch in Form der Deckungsbeitragskostenrechnung oder der Grenzkostenrechnung ausgestaltet werden.<sup>615</sup> Bei der Frage der praktischen Anwendbarkeit der Teilkostenrechnung im Zusammenhang mit der Kostenaufschlagmethode ist wieder die betriebswirtschaftliche Entscheidungsfindung eines ordentlichen Geschäftsführers heranzuziehen.<sup>616</sup> Es kann daher aus Sicht des Unternehmens sehr wohl Situationen geben, in denen es sinnvoll ist, Produkte am freien Markt für Preise anzubieten, welche die Vollkosten des Produktes nicht decken. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn das Unternehmen durch aktuelle Marktentwicklungen dazu gezwungen wird, konkurrenzfähige Preise anzubieten, die unter Vollkostenniveau liegen.<sup>617</sup> Diese Frage wurde in der Literatur mit dem Schlagwort „Costless“-Preise zusammengefasst.<sup>618</sup> Die OECD selbst sieht die Anwendung der Teilkostenrechnung als gerechtfertigt an, wenn im relevanten Markt ein Absatz des Produktes zu Vollkosten nicht möglich ist.<sup>619</sup> Weiters legt die OECD auch fest, dass in Fällen von Ineffizienzen im Produktionsprozess die Teilkostenrechnung zur Ermittlung der Kostenbasis angewendet werden kann. Dies da der Abnehmer oft nicht bereit sein wird, die Ineffizienzen durch den verrechneten Preis abzugelten.<sup>620</sup> Die Literatur sieht die Anwendung von Teilkosten dann als zulässig an, wenn es im Sinne des Unternehmens ist, seine Produkte unter dem Marktpreis zu veräußern. Das wird vor allem dann der Fall sein, wenn die Lager des Unternehmens überlastet sind, wenn das Unternehmen dringend liquide Mittel benötigt oder auch, wenn die Kapazitäten des Unternehmens nur mangelhaft ausgelastet sind.<sup>621</sup>

Die OECD führt in ihrer VPR aus, dass zusätzlich zu den verrechneten Kosten ein Gewinnaufschlag vom leistungserbringenden Unternehmen an das leistungsbeziehende Unternehmen zu verrechnen ist.<sup>622</sup> Der vom leistungserbringenden Unternehmen verrechnete Kostenaufschlag soll bei konzerninternen Geschäften jenem Kostenauf-

---

<sup>614</sup> Vgl. *Pfleger* (2001), S. 144

<sup>615</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1988), S. 122.

<sup>616</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 430.

<sup>617</sup> Vgl. *Pfleger* (2001), S. 144 f.

<sup>618</sup> Vgl. *Eckerstrofer et al.* (2012), S. 59.

<sup>619</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.50.

<sup>620</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.51.

<sup>621</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 53.

<sup>622</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.39.

schlag entsprechen, welcher bei vergleichbaren Fremdgeschäften verrechnet werden würde.<sup>623</sup> Die OECD stellt daher auf einen inneren Fremdvergleich ab. Ist es dem liefernden Unternehmen allerdings aufgrund fehlender Daten unmöglich, einen inneren Fremdvergleich durchzuführen, so kann auch auf die Methode des äußeren Fremdvergleiches zurückgegriffen werden.<sup>624</sup> Die Anwendung des inneren Fremdvergleiches wird unter anderem deshalb bevorzugt, weil die der konzerninternen Transaktion zu Grunde liegende Kostenrechnung und die der konzernexternen Transaktion zu Grunde liegende Kostenrechnung ident sind, weshalb die Vergleichbarkeit durch Anwendung des inneren Fremdvergleichs jedenfalls sichergestellt erscheint.<sup>625</sup>

Der äußere Fremdvergleich greift auf Kostenaufschläge zurück, welche anhand von Branchendurchschnittsberechnungen errechnet werden, oder auf Gewinnaufschläge, die andere Unternehmen in dieser Branche tatsächlich für vergleichbare Leistungen verrechnen.<sup>626</sup> Wesentlich ist beim externen Fremdvergleich, dass sich die verglichenen Transaktionen gleichen.<sup>627</sup> Die geforderte Übereinstimmung im Zusammenhang mit der Kostenaufschlagsmethode bezieht sich jedoch nicht nur auf die von den Unternehmen übernommenen Risiken und die durch die Unternehmen erbrachten Funktionen, sondern auch auf die angewendete Kostenbasis.<sup>628</sup> Anzumerken ist, dass Unterschiede betreffend der Produkte oder Leistungen selbst oft nicht zur Unanwendbarkeit der Kostenaufschlagsmethode führen.<sup>629</sup>

Die OECD stellt in diesem Zusammenhang fest, dass Transaktionen nur vergleichbar sind, wenn:<sup>630</sup>

- Alle Unterschiede aufgrund von Funktionen, die von den an der Transaktion beteiligten Unternehmen ausgeführt werden, durch Zu- oder Abschläge abgegolten werden.

---

<sup>623</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.40.

<sup>624</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 197.

<sup>625</sup> Vgl. *Philipp et al.* (2013), Rz. 31.

<sup>626</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 197.

<sup>627</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011d), S. 33.

<sup>628</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 54.

<sup>629</sup> Vgl. *Joklik-Fürst* (2002), S. 426.

<sup>630</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.45.

- Aufwendungen, die auf Grund von Funktionen getätigt werden, die sich bei den verglichenen Unternehmen gravierend unterscheiden, durch separat ermittelte Abschläge abgegolten werden. Angesprochen sind unter anderem funktionelle Unterschiede, die sich beispielsweise durch Provisionsverhältnissen ergeben.
- Unterschiede aufgrund von Ineffizienzen im Produktionsprozess nicht automatisch zu einer Anpassungsrechnung führen.

In den oben erwähnten Fällen, kann es sinnvoll sein, die Kostenaufschlagmethode durch Anwendung anderer Verrechnungspreismethoden für gewisse Aspekte der Transaktion zu ergänzen.<sup>631</sup>

Der Gewinnaufschlag beinhaltet ferner eine Zinskomponente, welche den handelsüblichen Zinsen für das aufgebrachte Kapital entsprechen. Eine weitere Komponente des Gewinnaufschlages stellt die Risikoprämie des Unternehmers dar. Zusätzlich deckt der Gewinnaufschlag den Unternehmenslohn des liefernden Unternehmens ab.<sup>632</sup>

Trotz all der oben erwähnten Details wird die exakte Ermittlung eines einzigen Kostenaufschlags nicht möglich sein. Daher ist bei dieser Methode eine gewisse Bandbreite von Gewinnaufschlägen als angemessen anzusehen.<sup>633</sup>

### 5.3.2. Österreichische Regelungen

Es ist festzustellen, dass die Ausführungen der ÖVPR in Bezug auf die Kostenaufschlagmethode bedeutend greifbarer sind als die Ausführungen zu anderen Verrechnungspreismethoden.<sup>634</sup>

In der ÖVPR wird bestimmt, dass bei der Ermittlung der Kostenbasis im Zusammenhang mit der Kostenaufschlagmethode grundsätzlich die Herstellungskosten heran-

---

<sup>631</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.45.

<sup>632</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 198.

<sup>633</sup> Vgl. *Pfleger* (2001), S. 149.

<sup>634</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011d), S. 32.

zuziehen sind.<sup>635</sup> Es wird festgelegt, dass die Kostenbasis sowohl mittels Ist-, Normal- oder Plankosten ermittelt werden kann. In jedem Fall ist aber die gleiche Kostenbasis heranzuziehen wie sie auch bei der Preiskalkulation gegenüber konzernfremden Dritten angewendet wird.<sup>636</sup> In der ÖVPR wird daher im Gegensatz zu den von der OECD herausgegebenen Grundsätzen nicht die Anwendung der Istkostenrechnung bevorzugt. Den österreichischen Vorschriften liegt der Gedanke zu Grunde, dass ein ordentlicher Geschäftsleiter die für sein Unternehmen richtige Kostenrechnungsmethode, die auf die Umstände des jeweiligen Unternehmens am besten eingeht, auswählen wird.<sup>637</sup> Die österreichische Finanzverwaltung bestimmt ferner, dass die Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht in die Kostenbasis miteinbezogen werden dürfen.<sup>638</sup>

Auch in Österreich ist die Anwendung des äußeren Fremdvergleiches nur subsidiär zulässig, wenn die Daten für einen inneren Fremdvergleich nicht vorliegen.<sup>639</sup> In der ÖVPR wird außerdem festgelegt, dass beim Fremdvergleich besonders auf Vergleichbarkeit der Kostenbasis und des Gewinnaufschlag zu achten ist.<sup>640</sup>

Bezüglich der angemessenen Höhe des Gewinnaufschlages wird von der österreichischen Finanzverwaltung kein allgemeiner Richtwert vorgegeben. Es ist dabei darauf zu achten, dass die angewandten Gewinnaufschlagswerte dem Sachverhalt entsprechen.<sup>641</sup> Die Höhe des zulässigen betreffend Konzernumlagen wurde in den Richtlinien zur Körperschaftsteuer mengenmäßig beziffert. Entsprechend den KStR 2013 ist bei der Konzernumlage ein Gewinnaufschlag auf die Aufwendungen in Höhe von zehn bis fünfzehn Prozent jedenfalls zulässig.<sup>642</sup>

---

<sup>635</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 26.

<sup>636</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 28.

<sup>637</sup> Vgl. *Eckerstrofer et al.* (2012), S. 56 f.

<sup>638</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 28.

<sup>639</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 30 i.V.m. Rz. 29.

<sup>640</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 32.

<sup>641</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-010221/0134-IV/4/2007 vom 23.03.2007 Anwendung der Kostenaufschlagsmethode.

<sup>642</sup> Vgl. KStR 2013, Rz. 960.

### 5.3.3. Deutsche Regelungen

In Deutschland wird die grundsätzliche Ausgestaltung der Kostenaufschlagsmethode in den Verwaltungsgrundsätzen geklärt. Hier heißt es, dass zur Ermittlung der Kostenbasis jene Preisfindung angewendet werden muss, die auch gegenüber externen Dritten angewendet wird. Sollte es zu keiner Leistungserbringung gegenüber externen Dritten kommen, so ist die Kostenbasis zur Ermittlung des konkreten Verrechnungspreises auf betriebswirtschaftliche Grundprinzipien zu stützen.<sup>643</sup> Daher kann auch in Deutschland davon ausgegangen werden, dass die Anwendung der Teilkostenrechnung jedenfalls dann zulässig ist, wenn sich diese durch betriebswirtschaftliche Überlegungen stützen lässt.<sup>644</sup>

In den Verwaltungsgrundsätzen wird weiter bestimmt, dass anhand der Kostenbasis ermittelte, branchenübliche Gewinnaufschläge oder solche, die den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen, den Kosten hinzugezählt werden.<sup>645</sup> Bezüglich des Gewinnaufschlages ist festzustellen, dass der BFH einen Aufschlag in Höhe von zehn bis fünfzehn Prozent als angemessen erachtet.<sup>646</sup>

Außerdem wird in den Verwaltungsrichtlinien vorgeschrieben, dass die Kostenaufschlagsmethode auch im Falle von Kettengeschäften angewendet werden kann. Dabei sind die einzelnen Transaktionen zwischen den unterschiedlichen Unternehmen jeweils nacheinander einzeln mittels der Kostenaufschlagsmethode zu bewerten.<sup>647</sup>

### 5.3.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen

Es ist festzustellen, dass sich die österreichischen und die deutschen Regelungen im Bezug auf die Kostenaufschlagsmethode sehr ähneln. Beide Regelungen lehnen sich an die OECD-Regelungen an. Es ist auch anzumerken, dass beiden Regelungen auf dem Grundgedanken basieren, dass für die Verrechnungspreisermittlung die gleiche Kostenbasis angewendet werden muss wie sie auch bei der Preiskalkulation gegen-

---

<sup>643</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.2.4.

<sup>644</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 430.

<sup>645</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.2.4.

<sup>646</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 2.2.1960 – I R 294/59.

<sup>647</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.4.

über einem externen Dritten angewandt wird.<sup>648</sup> In den österreichischen Regelungen wird festgehalten, dass die Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht in die Kostenbasis miteinzubeziehen sind,<sup>649</sup> wohingegen eine gleiche Regelung in Deutschland fehlt.

### 5.3.5. Vor- und Nachteile der Methode

Nachfolgend sollen die Vorteile der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode dargestellt werden:

- Bei Ermittlung des Verrechnungspreises anhand der Kostenaufschlagsmethode wird häufig mit den Unternehmensdaten gearbeitet, die auch bei Kalkulation eines Preises für einen außenstehenden Dritten herangezogen werden. Hierdurch ist die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Anwendung des inneren Vergleiches in jedem Fall gewahrt.<sup>650</sup>
- Durch Anwendung der Kostenaufschlagsmethode kommt es gleich auf zwei Ebenen zur Realisierung eines Fremdvergleichs im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes. Sowohl die Kosten als auch der Gewinn, die dieser Methode zu Grunde gelegt werden, müssen entsprechend der Vergleichbarkeit gegenüber Dritten ausgestaltet werden. Auf diese Weise ist der Fremdvergleichsgrundsatz bei Anwendung dieser Methode besonders stark manifestiert.<sup>651</sup>

Folgende Nachteile der Kostenaufschlagsmethode liegen vor:

- Bei der Kostenaufschlagsmethode wird außer Acht gelassen, dass die von den Unternehmen angebotenen Preise immer auch die Nachfrage eines Produktes am Markt beinhalten müssen. Diesen nachfrageseitigen Preisschwankungen wird die Kostenaufschlagsmethode jedoch durch die oft stabil festgelegten Gewinnaufschläge nicht gerecht.<sup>652</sup>
- Ein weiteres großes Problem im Zusammenhang mit der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode kann sich dadurch ergeben, dass unterschiedliche Kos-

---

<sup>648</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 28; dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.2.4.

<sup>649</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 28.

<sup>650</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 56.

<sup>651</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 193 f.

<sup>652</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 435.

tenbasen angewendet werden, deren Auswirkungen durch die Anpassungsrechnung oft nur schwer eliminiert werden können.<sup>653</sup>

- Ferner treten Probleme bei der Kostenaufschlagsmethode dadurch auf, dass für die Unternehmen oft die Attraktivität der Erbringung von Leistungen verloren geht. Dies entsteht dadurch, dass durch die Kostenaufschlagsmethode die Leistungen der Unternehmen durch im Vorhinein zugesagte – oft nur marginale Gewinne – vergütet werden.<sup>654</sup>

### 5.3.6. *Hauptanwendungsgebiet*

Wichtigstes Anwendungsgebiet der Kostenaufschlagsmethode in der Praxis sind Routedienstleistungen innerhalb von Konzernen, aber auch die Lieferung von halbfertigen Erzeugnissen.<sup>655</sup> Außerdem werden auch Konzernumlagen oder Kostenumlagen anhand dieser Methode berechnet.<sup>656</sup> Ebenso wird die Kostenaufschlagsmethode im Bereich der Auftragsforschung angewendet.<sup>657</sup> Die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode wird auch überall dort gerechtfertigt sein, wo langfristige Leistungs- und Lieferungsverträge vorliegen, oder wo Produkte speziell nach den Spezifikationen der einzelnen Kunden gefertigt werden. Die Kostenaufschlagsmethode kommt auch dort zum Einsatz, wo auf dem Markt nicht übliche Dienstleistungen angeboten werden, oder diese vom Markt in der angebotenen Weise nicht abgenommen werden würden.<sup>658</sup>

### 5.3.7. *Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen*

Das Beispielunternehmen nutzt die Kostenaufschlagsmethode sowohl für konzerninterne Dienstleistungen als auch für konzerninterne Lieferungen. Die Daten, welche die Ermittlung der Kostenbasis und des Kostenaufschlages für die Unternehmen ergeben, erhält das Unternehmen durch die interne Kostenrechnung. Die Nutzung der

---

<sup>653</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 200.

<sup>654</sup> Vgl. *Rosar et al.* (2012), S. 89.

<sup>655</sup> Vgl. *Rosenberger et al.* (2012e), S. 980.

<sup>656</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 199.

<sup>657</sup> Vgl. *Lahodny-Karner* (1996), S. 55.

<sup>658</sup> Vgl. *Joklik-Fürst* (2002), S. 416.

Kostenaufschlagsmethode für Routinedienstleistungen und der Lieferung von Komponenten durch das Beispielunternehmen entspricht dem Hauptanwendungsgebiet dieser Methode. Auch bei Anwendung dieser Methode muss das Beispielunternehmen besonderes Augenmerk auf die Qualität der Kostenrechnungsstandards legen. Weiters ist bei Ermittlung der Kostenbasis zur Nutzung dieser Methode auf die unterschiedlichen innerstaatlichen Regelungen zu achten. Die Autorin rät dem Beispielunternehmen daher, sich vor Nutzung dieser Methode genau mit den jeweiligen Verrechnungspreisregelungen vertraut zu machen. Beispielsweise muss bei der Verrechnungspreisermittlung durch die österreichischen Konzerngesellschaften darauf geachtet werden, dass Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht in die Kostenbasis miteinbezogen werden dürfen.

## **5.4. Nettomargenmethode**

### *5.4.1. Regelungen der OECD*

Der Nettomargenmethode liegt der Gedanke zu Grunde, dass – über einen längeren Zeitraum betrachtet – Unternehmen in der gleichen Branche ähnliche Nettogewinne erwirtschaften.<sup>659</sup> Bei Anwendung der Nettomargenmethode wird die Nettohandels- spanne, die ein Unternehmen aus einer konzerninternen Transaktion erhält, mit der Nettohandels- spanne, welche aus einem Geschäft zwischen einem Konzernunternehmen und einem externen Dritten erzielt wird, verglichen. Die Nettohandels- spanne stellt den Nettogewinn dar, der sich aufgrund einer Bezugsbasis wie Vermögen, Um- schlag oder Kosten ergibt.<sup>660</sup> Es geht hier also nicht um den Vergleich eines konkreten Gewinnes, sondern um den Vergleich zweier abstrakter Größen, welche nur im Hin- blick auf ihren gemeinsamen Bezugspunkt Aussagekraft enthalten.<sup>661</sup> Methodisch handelt es sich bei der Nettomargenmethode daher um eine Abwandlung der Kosten- aufschlags- oder der Wiederverkaufspreismethode.<sup>662</sup> Aufgrund dieser Ähnlichkeit der Nettomargenmethode zur Kostenaufschlags- und Wiederverkaufspreismethode muss die Nettomargenmethode in gleicher Weise angewendet werden wie die Kostenauf-

---

<sup>659</sup> Vgl. *Bekes* (2001), S. 189.

<sup>660</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.58.

<sup>661</sup> Vgl. *Toifl* (1996), S. 82 f.

<sup>662</sup> Vgl. *Renner et al.* (2008), S. 621.

schlags- und die Wiederverkaufspreismethode, um ein zuverlässiges Ergebnis zu erreichen.<sup>663</sup>

Auch bei der Anwendung der Nettomargenmethode unterscheidet die OECD zwischen der Ermittlung des Verrechnungspreises anhand des inneren beziehungsweise des äußeren Fremdvergleiches.<sup>664</sup>

Die Anwendung des inneren Fremdvergleiches, bei welchem die Nettohandelsspanne einer Transaktion zwischen zwei Konzernunternehmen mit jener Nettohandelsspanne verglichen wird, die zwischen einem Konzernunternehmen und einem konzernfremden Unternehmen für eine vergleichbare Transaktion verrechnet wird, geht der Anwendung des äußeren Fremdvergleiches vor.<sup>665</sup>

Ist der Einsatz des inneren Fremdvergleiches auf Grund fehlender Vergleichsgeschäfte nicht möglich, so ist subsidiär der äußere Fremdvergleich anzuwenden. Bei diesem wird die Nettogewinnspanne, welche bei einer konzerninternen Transaktion aufgeschlagen wird, mit jener verglichen, die zwei außenstehende Unternehmen für eine vergleichbare Transaktion untereinander aufschlagen.<sup>666</sup> Bei Anwendung des äußeren Fremdvergleiches ist besonders auf die Vergleichbarkeit der Geschäfte anhand der unter der Preisvergleichsmethode dargestellten Vergleichsbarkeitsfaktoren zu achten.<sup>667</sup> Es ist in diesem Zusammenhang jedoch anzumerken, dass die Nettohandelsspannen von Faktoren beeinflusst werden kann, welche sich weder im Preis noch in der Bruttogewinnspanne auf erhebliche Weise niederschlagen. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Auswirkung gewisser Faktoren auf die Nettohandelsspanne nicht leicht zu quantifizieren sind. Hierzu lassen sich vor allem Sachverhalte wie ein neuer Konkurrent auf dem Markt, die Ineffizienz der Geschäftsleistung oder die Gefahr der Produktsubstitution nennen.<sup>668</sup> Weiters sind auch die Differenzen, die sich aufgrund unterschiedlicher Bilanzierung ergeben können, in Bezug auf die Vergleichbarkeit

---

<sup>663</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.58.

<sup>664</sup> Vgl. OECD VPR, Rz. 2.58.

<sup>665</sup> Vgl. *Eckerstrofer et al.* (2012), S. 66.

<sup>666</sup> Vgl. *Toifl* (1996), S. 86.

<sup>667</sup> Vgl. *Eckerstrofer et al.* (2012), S. 66.

<sup>668</sup> Vgl. *Toifl* (1996), S. 86 f.

von Nettohandelsspannen ausschlaggebend.<sup>669</sup> Um die Auswirkung dieser Differenzen in der Anpassungsrechnung einzudämmen, ist es essentiell, eine Bandbreite von Ergebnissen zur Ermittlung der Nettohandelsspanne zuzulassen. Durch die Berücksichtigung dieser Bandbreite wird es dem anwendenden Unternehmen ermöglicht, verschiedene wirtschaftliche und finanzielle Gegebenheiten in die Berechnung der Nettohandelsspanne miteinzubeziehen und dadurch die Ungenauigkeiten, welche sich durch die Anpassungsrechnung ergeben, zu mindern.<sup>670</sup> Die Bildung von Produktgruppen, bei welchen die Nettohandelsspanne der gesamten Produktgruppe verglichen wird, ist zulässig. Dies soll vor allem für Produkte gelten, die einen engen Zusammenhang aufweisen und daher wirtschaftlich als Einheit gewertet werden können. Auch durch diese Gruppenbetrachtung können die Ungenauigkeiten, die sich durch die Anpassungsrechnung ergeben, reduziert werden.<sup>671</sup>

Zur Ermittlung eines konkreten Verrechnungspreises durch die Nettomargenmethode müssen mehrere methodische Schritte eingehalten werden. Als erstes muss eine Analyse des ausgewählten Konzernunternehmens vorgenommen werden. In dieser werden vor allem die vom Unternehmen durchgeführten Funktionen sowie die übernommenen Risiken durchleuchtet. In der Praxis wird man hierfür jenes Unternehmen auswählen, das am ehesten nur Routinefunktionen ausführt und keine Wertsteigerung des Endproduktes erwirkt.<sup>672</sup> Als nächstes sind vergleichbare Unternehmen und vergleichbare Transaktionen, welche als Richtwerte für die Verrechnungspreisermittlung heranzuziehen sind, zu ermitteln. Wie bereits eingangs erwähnt, ist hier besonders auf die Vergleichbarkeit der betrachteten Unternehmen und Transaktionen Rücksicht zu nehmen. Ohne Vorlage eines vergleichbaren Unternehmens respektive einer vergleichbaren Transaktion kann die Nettomargenmethode keine Anwendung finden. Das zum Vergleich herangezogene Unternehmen beziehungsweise die herangezogene Transaktion sind mittels einer Funktions- und Risikoanalyse zu bewerten.<sup>673</sup> Abschließend muss ein geeigneter Bezugszeitraum sowie eine geeignete Bezugsbasis für

---

<sup>669</sup> Vgl. *Eckerstorfer et al.* (2012), S. 66.

<sup>670</sup> Vgl. *Bekes* (2001), S. 190.

<sup>671</sup> Vgl. *Eckerstorfer et al.* (2012), S. 64 f.

<sup>672</sup> Vgl. *Bekes* (2001), S. 189.

<sup>673</sup> Vgl. *Toifl* (2001), S. 85 f.

den Vergleich ermittelt werden.<sup>674</sup> Da durch die Nettomargenmethode ein Vergleich der Nettohandelsspannen passiert, ist es ratsam, einen längeren Bezugszeitraum auszuwählen. Auf diese Weise können sowohl die unterschiedlichen Wirtschaftsentwicklungen als auch die unterschiedlichen Produktlebenszyklen im Vergleichszeitraum Berücksichtigung finden.<sup>675</sup> Als geeignete Bezugsbasis nennt die OECD-VPR folgendes:

- Kosten;<sup>676</sup>
- Umsätze;<sup>677</sup>
- Vermögen;<sup>678</sup>
- andere von der Industrie und den Produkten abhängige Faktoren, wie beispielsweise das Gewicht des Produktes.<sup>679</sup>

Ferner sehen die Richtlinien für die Nettomargenmethode die Nutzung des sog. Berry Ratios vor.<sup>680</sup>

Das Berry Ratio stellt den Bruttoerlösen die operativen Aufwendungen eines Unternehmens gegenüber.<sup>681</sup> Eine Berücksichtigung des außerordentlichen Ergebnisses oder der Zinsen sind in dieser Kennzahl nicht vorgesehen.<sup>682</sup> Bezüglich der Abschreibung sieht die OECD ein Wahlrecht in Bezug auf deren Ansatz als operative Aufwendungen vor. Es kommt hier vor allem darauf an, ob gewisse Unsicherheiten bezüglich der Auswirkung der Abschreibung auf die Vergleichbarkeit und die Genauigkeit der Ermittlung der Verrechnungspreise erwartet werden können.<sup>683</sup> Ist das Berry Ratio für das betrachteten Unternehmens daher kleiner als eins, ergibt sich aus dem operativen Geschäft des Unternehmens ein Verlust. Das bedeutet, dass die operativen Kosten des Unternehmens nicht durch den Gewinn gedeckt werden können. Ist das Berry Ration des betrachteten Unternehmens jedoch größer als eins, kann das Unternehmen einen

---

<sup>674</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 210 f.

<sup>675</sup> Vgl. *Toifl* (1996), S. 88 f.

<sup>676</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.92 – 2.96.

<sup>677</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.90 f.

<sup>678</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.97 f.

<sup>679</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.99.

<sup>680</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.100.

<sup>681</sup> Vgl. *Eckerstrofer et al.* (2012), S. 67 f.

<sup>682</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 211.

<sup>683</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.100.

operativen Gewinn erwirtschaften und seine operativen Kosten werden von dem Gewinn gedeckt.<sup>684</sup> Die Vorteile des Berry Ratio liegen primär darin, dass es für alle Arten von Händlern gleichermaßen angewendet werden kann. Auf diese Weise können auch Großhandelsgesellschaften in die Datenbankstudien miteinbezogen werden. Diese Kennzahl wird hauptsächlich auf Vertriebsgesellschaften angewendet, welche überwiegend Routinefunktionen ausführen.<sup>685</sup> Die Schwäche des Berry Ratio liegt nach Sichtweise der OECD vor allem darin, dass es sehr empfindlich auf die Klassifizierung von Kosten als operative Aufwendungen reagiert. Dadurch können sich Probleme in Bezug auf die Vergleichbarkeit durch Einsatz des Berry Ratio ergeben.<sup>686</sup> Das Berry Ratio ist daher nur anzuwenden:<sup>687</sup>

- wenn sich die Wertsteigerung, die durch die ausgeübten Funktionen erreicht wird, gleichmäßig mit den operativen Aufwendungen verändert;
- wenn die Einnahmen, die durch das Produkt erzielt werden können, nicht erheblich von den ausgeübten Funktionen beeinflusst werden;
- wenn keine erheblichen Funktionen, die den Wert des Produktes beeinflussen können, vom betrachteten Unternehmen ausgeführt werden.

#### 5.4.2. Österreichische Regelungen

Die Anwendung der Nettomargenmethode zur Ermittlung der konkreten Verrechnungspreise ist in Österreich vorherrschend und wird überwiegend in Verrechnungspreisstudien angewendet.<sup>688</sup> Dies liegt vor allem daran, dass die Struktur der österreichischen Konzerne sehr oft vorsieht, dass einem risikotragenden und funktionsausführenden Unternehmen einige Routineunternehmen gegenübergestellt sind. Für diesen Fall eignet sich die Anwendung der Nettomargenmethode bestens.<sup>689</sup> Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass die häufige praktische Anwendung der Nettomargenmethode in Österreich in keinem Verhältnis zur knappen Ausführung der Nettomargenmethode in der ÖVPR steht. Es ist daher für Anwender dieser Methode un-

---

<sup>684</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011d), S. 34.

<sup>685</sup> Vgl. *Eckerstorfer et al.* (2012), S. 68.

<sup>686</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.101.

<sup>687</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 211.

<sup>688</sup> Vgl. *Renner et al.* (2008), S. 620.

<sup>689</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011d), S. 34 f.

erlässlich, auch die näheren Ausführungen zur Nettomargenmethode in der OECD-VPR zu beachten.<sup>690</sup>

Die ÖVPR folgt im Wesentlichen den Ausgestaltungen der OECD in Bezug auf die Nettomargenmethode. Auch in Österreich darf die Nettomargenmethode nur geschäftsfallbezogen angewendet werden. Zu beachten ist hier jedoch, dass in Österreich bezüglich des Ansatzes der Abschreibung in der Nettohandelsspanne kein Wahlrecht besteht. Die Abschreibung darf nur unberücksichtigt bleiben, wenn die im Konzernunternehmen vorliegenden Anlagen keinen wesentlichen Beitrag zur Wertschöpfung des Unternehmens leisten.<sup>691</sup> Ferner wird in der ÖVPR – anders als in der OECD-VPR – davon ausgegangen, dass Verrechnungspreise gegenüber einem Kunden nur anhand der Bezugsgröße der Kosten, gegenüber einem Lieferanten jedoch nur anhand der Bezugsgröße des Umsatzes ermittelt werden können. Nur in Ausnahmefällen und nur durch den Vorweis ausreichender Beweise kann eine andere Bezugsgröße für die Ermittlung der Nettohandelsspannen herangezogen werden.<sup>692</sup>

Bezüglich der Benutzung der oben erwähnten Kennzahlen in österreichischen Verrechnungspreisstudien ist anzumerken, dass diese von der österreichischen Finanzverwaltung anerkannt werden. Voraussetzung für die Anerkennung ist, dass sich die konkret ermittelten Werte des Konzernunternehmens in einem Spektrum bewegen, welches durch Vergleichswerte anderer Unternehmen der selben Branche ermittelt wird.<sup>693</sup> Auch das Berry Ratio wird von der österreichischen Finanzverwaltung als geeignete Kennzahl zur Ermittlung von Nettohandelsspannen gesehen und von dieser auch bei Prüfungshandlungen eingesetzt.<sup>694</sup>

Das österreichische Finanzministerium erkennt die Gruppenbildung im Zusammenhang mit der Nettomargenmethode an. Die Anwendung der Gruppenbildung in Bezug auf die Nettohandelsspanne zur Vereinfachung der Ermittlung des konkreten Ver-

---

<sup>690</sup> Vgl. *Eckerstrofer et al.* (2012), S. 68.

<sup>691</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 34 – 36.

<sup>692</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 37.

<sup>693</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011d), S. 34.

<sup>694</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 211.

rechnungspreises ist nach Ansicht des öBMF nur dann zulässig, wenn das betrachtete Unternehmen nur eine Gruppe von Funktionen durchführt.<sup>695</sup>

Trotz der großen praktischen Bedeutung der Nettomargenmethode in Österreich<sup>696</sup> ist jedoch darauf hinzuweisen, dass sie nur geschäftsfallbezogen angewendet werden soll und die Anwendung der Standardmethoden ihr vorzuziehen ist.<sup>697</sup> Um zur Anwendung der Nettomargenmethode zu gelangen muss daher der Ausschluss der Standardmethoden in der jeweiligen Verrechnungspreisstudie ausreichend fundiert dokumentiert und bewiesen werden. Dieser Ausschluss wird laut Renner et al. von der österreichischen Finanzverwaltung kritisch untersucht und nur bei tatsächlichem Vorliegen triftiger Gründe akzeptiert werden.<sup>698</sup>

### 5.4.3. Deutsche Regelungen

Die Zulässigkeit der Nettomargenmethode in Deutschland wurde erst durch die dd Verwaltungsgrundsätze vom 12.04.2005 gewährleistet. Davor war die Nettomargenmethode in Deutschland zur Ermittlung von Verrechnungspreisen nicht zulässig.<sup>699</sup>

Bei Anwendung der Nettomargenmethode werden auch in Deutschland Nettorenditekennzahlen verglichen. In Deutschland ist eine Vielzahl von Kennzahlen als Vergleichswert zulässig. So wird in den deutschen Verwaltungsgrundsätzen unter anderem die Nettohandelsspanne, den Profit in Bezug auf die Aufwendungen oder auch auf die verwendeten Anlagegüter genannt.<sup>700</sup>

Ferner wird auch in Deutschland die Zusammenfassung ähnlicher Sachverhalte zu Gruppen bei Ermittlung der konkreten Verrechnungspreise als zulässig gesehen, wenn die Gruppen einen inhärenten Zusammenhang aufweisen oder in sich homogen

---

<sup>695</sup> Vgl. EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-04 3202/1/IV/4/00 vom 25.04.200 Gewinnabgrenzung zwischen einer österreichischen Vertriebs-GmbH und einer nahestehenden liechtensteiner Gesellschaft.

<sup>696</sup> Vgl. Renner et al. (2008), S. 620.

<sup>697</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 43.

<sup>698</sup> Vgl. Renner et al. (2008), S. 620.

<sup>699</sup> Vgl. Renner et al. (2008), S. 622.

<sup>700</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.10.3.b.

sind.<sup>701</sup> Die deutsche Finanzverwaltung hat diese Zulässigkeit der Gruppenbildung ausdrücklich auch für die Nettomargenmethode bestätigt.<sup>702</sup>

In Deutschland ist der Einsatz der Nettomargenmethode nur erlaubt, wenn sich durch die Standardmethoden kein Verrechnungspreis ermitteln lässt. Die Anwendung der Nettomargenmethode wird jedoch weiter eingeschränkt. Diese ist ausschließlich auf Routinefunktionen ausführende Unternehmen anwendbar, alle anderen Unternehmen dürfen diese Methode nicht zur Ermittlung ihrer Verrechnungspreise heranziehen.<sup>703</sup>

Die Nettomargenmethode ist daher in Deutschland nur für die Unternehmen zulässig, die kein wesentliches Geschäftsrisiko tragen und deren Funktion nicht des übermäßigen Einsatzes von Wirtschaftsgütern bedarf. Eine weitere Eigenschaft eines Routineunternehmens ist, dass es kontinuierlich kleine beständige Gewinne erwirtschaftet und ihm aus den standardisierten Funktionen kein Verlust erwächst. Weiters beschränkt sich die Tätigkeit solcher Unternehmen darauf, konzerninterne Leistungen zu erbringen, welche ohne Probleme durch am Markt angebotene Leistungen substituiert werden könnten. Zu den Routineunternehmen zählen ferner Unternehmen, welche ihre Leistungen in Form von Lohnfertigung erbringen oder auch Vertriebsunternehmen, deren Risiko in Bezug auf den Ausfall von Forderungen nur dem eines Kommissionärs entspricht.<sup>704</sup>

#### *5.4.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen*

Sowohl die deutschen als auch die österreichischen Regelungen folgen in den Grundzügen den Ausführungen der OECD. Unterschiedlich ausgestaltet ist jedoch die Wahl der Bezugsgröße der Handelsspanne. In Österreich werden als Bezugsgröße gegenüber den Kunden nur die Kosten angesetzt, gegenüber den Lieferanten dient der Umsatz als Vergleichsbezugsgröße. Nur in Ausnahmefällen kann eine andere Bezugsgröße zur Ermittlung der Handelsspanne herangezogen werden.<sup>705</sup> In Deutschland ist im Vergleich zu Österreich jedoch eine Vielzahl von Kennzahlen als Vergleichswert zu-

---

<sup>701</sup> Vgl. § 2 Abs. 3 GAufzV.

<sup>702</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.10.3.b.

<sup>703</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.10.3.b.

<sup>704</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.10.2.a.

<sup>705</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 37.

lässig.<sup>706</sup> Dieser Unterschied ist bei der Anwendung der Nettomargenmethode zur Verrechnungspreisermittlung zwischen Deutschland und Österreich jedenfalls zu berücksichtigen. Hervorzuheben ist auch, dass in beiden Ländern die Nettomargenmethode nur geschäftsfallbezogen angewendet werden darf.<sup>707</sup> Die deutschen Regelungen gehen hier jedoch einen Schritt weiter als die österreichischen und bestimmen, dass die Nettomargenmethode ausschließlich bei Routineunternehmen angewendet werden darf.<sup>708</sup> Eine entsprechende Einschränkung findet sich jedoch in der ÖVPR nicht, weshalb bei der Verrechnungspreisermittlung zwischen Österreich und Deutschland jedenfalls auf den in Deutschland eingeschränkteren Anwendungsbereich Rücksicht genommen werden muss.

#### 5.4.5. Vor- und Nachteile der Methode

Folgende Vorteile der Nettomargenmethode liegen vor:

- Ein Vorteil der Nettomargenmethode ist, dass sich Unterschiede in Funktionen weniger stark auf die Nettohandelsspanne auswirken als auf die Bruttohandelsspanne, welche bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode benutzt wird.<sup>709</sup> Das liegt daran, dass die operativen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Ausübung der Funktionen stehen, in verschiedenen vergleichbaren Unternehmen oft verschieden hoch sind. In diesen Fällen hat ein Vergleich der Bruttohandelsspannen viel weniger Aussagekraft als ein Vergleich der Nettohandelsspannen.<sup>710</sup> Dieser Vorteil zeichnet die Nettomargenmethode nicht nur gegenüber der Wiederverkaufspreismethode, sondern auch gegenüber der Preisvergleichsmethode aus, weil die unterschiedlich hohen operativen Aufwendungen sich ebenso auf den Preis, welcher in der Preisvergleichsmethode als Vergleichskriterium benutzt wird, niederschlagen.<sup>711</sup>

---

<sup>706</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.10.3.b.

<sup>707</sup> Vgl. ÖVPR (2010) Rz. 43; dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.10.3.b.

<sup>708</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.10.3.b.

<sup>709</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 442.

<sup>710</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 214.

<sup>711</sup> Vgl. *Toifl* (1996), S. 89.

- Ein weiterer Vorteil der Nettomargenmethode ist, dass eine Funktions- und Risikoanalyse nicht für beide, an der Transaktion beteiligten Konzernunternehmen, vorgenommen werden muss.<sup>712</sup> Dies ist primär deshalb vorteilhaft, weil das Unternehmen, welches die unkomplizierten Funktionen übernimmt, analysiert werden kann. Auf diese Weise hat das anwendende Unternehmen weniger Arbeitsaufwand und es ist für den Konzern leichter, vergleichbare Daten ausfindig zu machen.<sup>713</sup> Baumhoff sieht dies jedoch eher kritisch und verlangt auch bei Anwendung der Nettomargenmethode entgegen den Ansichten der OECD eine Funktions- und Risikoanalyse aller beteiligten Konzernunternehmen.<sup>714</sup>

Folgende Nachteile ergeben sich bei Anwendung der Nettomargenmethode:

- Die Nettohandelsspannen werden von Bilanzierungsunterschieden in Bezug auf Bewertungswahlrechte besonders stark beeinflusst, was sich negativ auf die Vergleichbarkeit der Nettohandelsspannen auswirkt.<sup>715</sup>
- Ein weiterer Nachteil der Nettomargenmethode liegt – wie oben bereits dargestellt – darin, dass der Bezugszeitraum für die Ermittlung eines konkreten Verrechnungspreises relativ lange sein – das heißt mehrere Jahre umfassen – muss, um einen aussagekräftigen Vergleichswert zu bieten.<sup>716</sup>
- Der wohl größte Nachteil der Nettomargenmethode besteht darin, dass die Nettohandelsspanne von Elementen beeinflusst wird, die sich auf die Bruttohandelsspanne oder den Preis nicht erheblich auswirken. Aus diesem Grund kann es passieren, dass die Anwendung der Nettomargenmethode in Fällen, in denen solche Elemente vorliegen, nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Durch Vorliegen dieser Elemente verliert die Nettomargenmethode daher ihre Zuverlässigkeit.<sup>717</sup> Folgende Elemente wurden von Macho et. al. identifiziert: Neue Konkurrenten am Markt, schlechte Marktpositionierung, ineffektives Management, nicht Vorhandensein einer Geschäftsstrategie, Möglichkeit der Produktsubstitution, fehlende Branchenerfahrung, schlechtes Ei-

<sup>712</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 214.

<sup>713</sup> Vgl. *Bekes* (2001), S. 191.

<sup>714</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 442.

<sup>715</sup> Vgl. *Toifl* (1996), S. 87.

<sup>716</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 443.

<sup>717</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.64.

genkapital/Fremdkapitalverhältnis, zu hohe Bindung des Kapitals in Anlagen und Waren.<sup>718</sup>

- Ferner ergeben sich dadurch Probleme bei der Anwendung der Nettomargenmethode, dass dem anwendenden Unternehmen oft keine Vergleichsdaten im Bezug auf die Nettohandelsspanne von konzernfremden Unternehmen zur Verfügung stehen. Sogar wenn solche Daten vorliegen sollten, besteht die Möglichkeit, dass das anwendende Unternehmen diese nicht benutzen kann, weil ihm die Ausnutzung der Bilanzierungswahlrechte des Vergleichsunternehmens nicht bekannt sein dürfte.<sup>719</sup>
- Ein weiteres Manko der Nettomargenmethode ist, dass ihre Anwendung nur auf eines der beiden an der Transaktion beteiligten Unternehmen beschränkt ist. Diese einseitige Ausgestaltung hat die Nettomargenmethode jedoch mit einigen anderen Verrechnungspreismethoden, wie beispielsweise der Wiederverkaufspreismethode, gemeinsam.<sup>720</sup> Durch die Einseitigkeit wird außer Acht gelassen, dass beide Parteien am freien Markt auf den Preis einwirken, wodurch die Nettohandelsspanne auch von beiden Parteien beeinflusst werden kann. Daher spiegelt die einseitige Betrachtung der Nettomargenmethode nicht die tatsächlichen Marktbedingungen wieder, wodurch es bei Anwendung dieser Methode zu Verzerrungen des Fremdvergleichsgrundsatzes kommen kann.<sup>721</sup>

#### 5.4.6. *Hauptanwendungsgebiet*

Die OECD geht aufgrund der speziellen Ausgestaltung der Nettomargenmethode davon aus, dass die Nettomargenmethode nicht generell und unternehmensweit angewendet werden soll, sondern nur für bestimmte Geschäftsfälle, in welchen alle Voraussetzungen zur Anwendung der Nettomargenmethode vorliegen.<sup>722</sup>

---

<sup>718</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 215.

<sup>719</sup> Vgl. *Bekes* (2001), S. 191 f.

<sup>720</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 215.

<sup>721</sup> Vgl. *Bekes* (2001), S. 192.

<sup>722</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.78.

Der Hauptanwendungsbereich dieser Methode liegt primär dort, wo eines der beiden betrachteten Unternehmen nicht erheblich auf die Wertschöpfung des Produktes einwirkt. Dabei handelt es sich um Unternehmen, die keine komplizierten Strukturen aufweisen.<sup>723</sup> Angesprochen von dieser Methode ist daher überwiegend die Beziehung zwischen Unternehmen, bei denen eines der Unternehmen Routinefunktionen ausführt, die keine Wertsteigerung des Produktes nach sich ziehen. Das zweite Unternehmen nimmt hingegen die Funktion des Entrepreneurs wahr, der sowohl das Risiko übernimmt als auch die Wertsteigerung des Produktes erzeugt.<sup>724</sup> Die Nettomargenmethode muss jedoch bei Vorliegen der oben genannten Voraussetzungen nicht immer die beste Methode zur Ermittlung des konkreten Verrechnungspreises darstellen. In der Praxis ist es trotzdem häufig der Fall, dass die Nettomargenmethode die am besten geeignete Methode zur Errechnung des konkreten Verrechnungspreises ist, weil die Vergleichsdaten zur Anwendung der Anpassungsrechnung für die anderen Verrechnungspreismethoden oft nicht gegeben sind.<sup>725</sup> Die Nettomargenmethode gehört zu den geschäftsfallbezogenen Methoden, primär sind allerdings die Standardmethoden zur Ermittlung des konkreten Verrechnungspreises anzuwenden. Um zur Anwendung der Nettomargenmethode zu gelangen, muss daher zuerst die Anwendung der Standardmethoden für den jeweiligen Geschäftsfall ausgeschlossen werden.<sup>726</sup>

#### *5.4.7. Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen*

Gemäß den Angaben der Interviewpartner wird die Nettomargenmethode nicht zur Verrechnungspreisvermittlung angewendet. Die Nettomargenmethode gehört nicht zu den Standardmethoden, weshalb sie nur subsidiär zur Anwendung kommen soll, wenn sich anhand der Standardmethoden kein Verrechnungspreis ermitteln lässt. Es ist daher zu begrüßen, dass das Beispielunternehmen entgegen der Mehrheit der Unternehmen in Österreich auch bei Routineleistungen nicht zur Anwendung der Nettomargenmethode greift, sondern die Verrechnungspreise anhand der vorgesehenen Standardmethoden ermittelt. Dies entspricht sowohl den Vorgaben der OECD als auch der

---

<sup>723</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.59.

<sup>724</sup> Vgl. Mannesinger et al. (2011d), S. 34 f.

<sup>725</sup> Vgl. Eckerstrofer et al. (2012), S. 64.

<sup>726</sup> Vgl. Renner et al. (2008), S. 620.

österreichischen und deutschen Finanzverwaltung. Die Anwendung der Nettomargenmethode würde sich zwar aufgrund des Routinecharakters der Lieferungen und Dienstleistungen explizit für das Beispielunternehmen eignen, ist jedoch aufgrund der derzeitigen Verrechnungspreisvorschriften nicht wünschenswert. Sollten sich in Zukunft Änderungen bezüglich der Reihenfolge der Verrechnungspreismethoden ergeben oder die Nettomargenmethode auch als Standardmethode toleriert werden, könnte die Nutzung der Nettomargenmethode zur Vereinfachung der Verrechnungspreisermittlung des Beispielunternehmens führen. Unter Berücksichtigung der aktuellen Vorschriften ist dem Beispielunternehmen von der Autorin jedoch weiterhin von der Nutzung der Nettomargenmethode zur Verrechnungspreisermittlung abzuraten und den Standardmethoden der Vorzug zu gewähren.

## **5.5. Gewinnteilungsmethode**

### *5.5.1. Regelungen der OECD*

Ausgangspunkt der Gewinnteilungsmethode ist der Gesamtgewinn, den mehrere Konzernunternehmen gemeinsam aus einer Transaktion erwirtschaften. Dieser Gewinn wird ausschließlich nach betriebswirtschaftlichen Kriterien auf die einzelnen Konzernunternehmen entsprechend dem Beitrag, den sie an der Transaktion geleistet haben, aufgeteilt.<sup>727</sup> Auch bei dieser Methode wird dem Fremdvergleichsgrundsatz Rechnung getragen, in dem versucht wird, den Gewinn so aufzuteilen, wie dies zwischen zwei unabhängigen Unternehmen der Fall wäre.<sup>728</sup> Ziel dieser Methode ist es daher die Auswirkungen der konzerninternen Vereinbarungen auf den Gewinn zu eliminieren.<sup>729</sup> Dies wird bei der Gewinnteilungsmethode vor allem dadurch erreicht, dass die Leistungsbeziehung der Konzernunternehmen nicht nur aus der Sicht eines der beiden Unternehmen beurteilt wird, sondern die Blickwinkel aller an der Transaktion beteiligten Konzernunternehmen in die Funktions- und Risikoanalyse einfließen.<sup>730</sup>

---

<sup>727</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.108.

<sup>728</sup> Vgl. *Stefaner* (2001), S. 154.

<sup>729</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.108.

<sup>730</sup> Vgl. *Rosar et al.* (2012), S. 98 f.

Bei der Gewinnteilungsmethode gilt es jedoch zu beachten, dass oft nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gewinn ausschlaggebend für die Aufteilungsbasis ist, sondern der erwartete Gewinn. Da die Verrechnungspreise vor Erzielung des tatsächlichen Gewinnes durch eine Transaktion festgesetzt werden, kann oft nur der im Vorhinein berechnete Gewinn zur Aufteilung gelangen.<sup>731</sup> In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass nicht der gesamte Gewinn, welcher zwischen zwei Konzernunternehmen erwirtschaftet wird, zur Aufteilung durch die Gewinnteilungsmethode gelangt, sondern nur der Gewinn, der aus der jeweiligen Transaktion stammt, für den es einen Verrechnungspreis zu ermitteln gilt. Es handelt sich um eine geschäftsfallbezogene Methode zur Ermittlung von Verrechnungspreisen und nicht um eine globale Methode.<sup>732</sup> Auch die Bestimmung des Aufteilungsschlüssels ist für diese Methode von umfassender Bedeutung und sollte auf den jeweiligen Sachverhalt abgestimmt werden.<sup>733</sup> Dieser Schlüssel wird standardmäßig abhängig von den Kosten, welche dem Konzernunternehmen im Zusammenhang mit der Transaktion entstanden sind, oder von Vermögenswerten, die von dem Unternehmen für die Erstellung der jeweiligen Leistung eingesetzt werden mussten, berechnet. Die OECD sieht jedoch vor, dass auch andere Kriterien, wie zum Beispiel die Personalanzahl der Konzernunternehmen, als Aufteilungsschlüsseln herangezogen werden können, wenn die Anwendung dieses Schlüssels für den jeweiligen Sachverhalt logisch und nachvollziehbar ist.<sup>734</sup> Bezüglich der Wahl des Aufteilungsschlüssels ist jedoch auch auf den Zeithorizont einzugehen. Es kann nämlich dazu kommen, dass die Kosten, die für die Schaffung eines Produktes aufgewendet wurden, erst zeitverzögert als Aufwendungen in die Bilanz des jeweiligen Betriebes eingehen, weshalb es in diesen Fällen von Vorteil wäre, die Betrachtung auf einen längeren Zeitraum auszudehnen.<sup>735</sup>

Die Aufteilung des so errechneten Gewinnes soll gemäß der OECD die folgenden Voraussetzungen erfüllen:<sup>736</sup>

- Die Aufteilung soll das von den einzelnen Konzernunternehmen übernommene Risiko berücksichtigen sowie die von den Unternehmen übernommenen

---

<sup>731</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 441.

<sup>732</sup> Vgl. *Toifl* (1996), S. 74 f.

<sup>733</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011d), S. 35.

<sup>734</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.135.

<sup>735</sup> Vgl. *Eckerstrofer et al.* (2012), S. 72.

<sup>736</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.116 f.

Funktionen im Zusammenhang mit der jeweiligen Transaktion widerspiegeln;

- Maßstab für die Ermittlung des aufzuteilenden Gewinnes sowie für die vorgenommene Aufteilung selbst ist eine zwischen unabhängigen Dritten stattfindende vergleichbare Transaktion;
- Die Aufteilung muss mit den unten erläuterten Gewinnaufteilungsarten (Beitragsanalyse, Restgewinnverfahren) im Einklang stehen;
- Die Aufteilung muss nachvollziehbar gestaltet sein;
- Die Aufteilung soll bereits im Vorfeld der Transaktion die Laufzeit der Vereinbarung sowie die Kriterien, welche der Aufteilung zu Grunde gelegt werden, berücksichtigen;
- Der Anwender der Gewinnteilungsmethode muss vorweisen können, warum die Gewinnteilungsmethode die geeignetste Methode zur Ermittlung der konkreten Verrechnungspreise in Bezug auf die vorliegende Transaktion ist. Auch muss er Erklärungen dafür vorweisen, warum die von ihm herangezogenen Aufteilungskriterien benutzt wurden sowie warum er die jeweilige Gewinnaufteilungsart für am angebrachtesten hält;
- Die Ermittlungsart des Gesamtgewinnes sowie die für die Aufteilung heranzuziehenden Kriterien sollten über die Laufzeit einer Vereinbarung konsistent sein. Die Vertragsparteien sollen auch in Verlustjahren nur dann von den einmal gewählten Ermittlungsarten und Kriterien im Hinblick auf die Aufteilung abweichen dürfen, wenn auch unabhängige Dritte diese Abweichungen aufgrund betriebswirtschaftlicher Überlegungen durchgeführt hätten.

Die Beitragsanalyse ist eine der beiden im Rahmen der Gewinnteilungsmethode vorgesehenen Möglichkeiten, den konkreten Verrechnungspreis zu ermitteln.<sup>737</sup> Basis dieser Bewertungsmethode ist eine Funktions- und Risikoanalyse, welche den Marktwert der jeweiligen Funktionen ermittelt. Anhand der Marktwerte der Beiträge zum Gesamtgewinn soll der Gewinn dann zwischen den jeweiligen Konzernunternehmen aufgeteilt werden.<sup>738</sup> Es kommt bei Anwendung dieses Verfahrens also zu einem Fremdvergleich, der auf Grund von Daten über vergleichbare Transaktionen zwischen

---

<sup>737</sup> Vgl. *Joklik-Fürst* (1996), S. 104.

<sup>738</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.119.

konzernfremden Dritten angestellt wird.<sup>739</sup> In diesem Kontext ist jedoch zu vermerken, dass vergleichbare Daten von außenstehenden Unternehmen in der Regel dem anwendenden Unternehmen nicht vorliegen.<sup>740</sup> In diesem Fall ist ein hypothetischer Fremdvergleich anzustellen, welcher der Überlegung zu Grunde liegen soll, wie konzernunabhängige Unternehmen den Gewinn bei Vorliegen der jeweiligen Transaktion aufteilen würden.<sup>741</sup> Die vorzunehmende Gewinnaufteilung wird daher geschätzt, wenn keine ausreichenden Daten für einen Fremdvergleich vorliegen.<sup>742</sup> Da der Beitragswert bei dieser Schätzung nicht von den Marktwerten abgeleitet werden kann, ist es oft schwierig, diesen zu definieren. Daher ist bei Anwendung der Beitragsanalyse jedenfalls auf die Ausgestaltung der jeweiligen Transaktion Rücksicht zu nehmen.<sup>743</sup>

Das Restgewinnverfahren untergliedert sich in zwei separat durchzuführende Schritte zur Aufteilung des Gewinnes.<sup>744</sup> Zuerst wird den einzelnen Konzernunternehmen ein Grundanteil am Gewinn zugewiesen. Diese Zuweisung erfolgt anhand der von den einzelnen Unternehmen ausgeführten Routinefunktionen. Die Bewertung dieser Routinefunktionen ergibt sich grundsätzlich aufgrund von Standardmethoden zur Verrechnungspreisermittlung wie beispielsweise der Wiederverkaufspreismethode oder anhand der Nettomargenmethode.<sup>745</sup> In diesem Zusammenhang ist auf die Fremdüblichkeit der angewandten Gewinnaufteilung anhand von Marktwerten Bedacht zu nehmen.<sup>746</sup> Der verbleibende Gewinn wird auf Grund von aus Funktions- und Risikoanalyse generierten Daten entsprechend den von den Unternehmen übernommenen Positionen anteilmäßig aufgeteilt.<sup>747</sup> Auch diese Aufteilung muss fremdvergleichsgrundsatzkonform vorgenommen werden. Eine wichtige Rolle im Zusammenhang mit der Ermittlung der Höhe des jeweiligen Anteils der Unternehmen am verbleibenden Gewinn spielen nicht nur das übernommene Risiko und die erbrachte Funktion, sondern auch die Verhandlungsposition des jeweiligen Konzernunternehmens.<sup>748</sup>

---

<sup>739</sup> Vgl. *Rosar et al.* (2012), S. 100.

<sup>740</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 218.

<sup>741</sup> Vgl. *Stefaner* (2001), S. 155.

<sup>742</sup> Vgl. *Toifl* (1996), S. 76.

<sup>743</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 218 f.

<sup>744</sup> Vgl. *Joklik-Fürst* (1996), S. 104.

<sup>745</sup> Vgl. *Rosar et al.* (2012), S. 100 f.

<sup>746</sup> Vgl. *Toifl* (1996), S. 78.

<sup>747</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 219.

<sup>748</sup> Vgl. *Joklik-Fürst* (1996), S. 104 f.

### 5.5.2. Österreichische Regelungen

Auch die Gewinnteilungsmethode wird in der ÖVPR erläutert.<sup>749</sup> Die Ausführungen zur Methodik der Gewinnteilungsmethode folgen im Wesentlichen jenen der OECD-VPR.<sup>750</sup> Als Aufteilungsschlüssel bei Anwendung der Gewinnteilungsmethode in Österreich kommen nur entweder die zur Erstellung der Leistung genutzten Wirtschaftsgüter oder die im Zusammenhang mit der Erstellung der Wirtschaftsgüter stehenden Aufwendungen in Frage. Es kann aber auch eine Verknüpfung dieser beiden Kriterien als Aufteilungsschlüssel benutzt werden.<sup>751</sup>

Die Zulässigkeit der Anwendung dieser Methode in Österreich ist gegeben, wenn konzerninterne Transaktionen so eng miteinander verknüpft sind, dass sie im Rahmen einer Partnerschaft erbracht werden könnten. Ferner kann diese Methode gemäß den österreichischen Grundsätzen angewendet werden, wenn beide Partner wesentlich durch einzigartige Wirtschaftsgüter zur Wertschöpfung beitragen.<sup>752</sup> Es ist in der Praxis jedoch festzustellen, dass die Gewinnteilungsmethode oft nur als zulässige Methode zur Ermittlung von Verrechnungspreisen anerkannt wird, wenn aufgrund fehlender Voraussetzungen Standardmethoden nicht zur Ermittlung von Verrechnungspreisen eingesetzt werden können.<sup>753</sup>

In der österreichischen Betriebsprüfungspraxis hat es sich bei grenzüberschreitender Anwendung der Gewinnteilungsmethode bewährt, eine Simultanbetriebsprüfung in Österreich sowie im ausländischen Staat durchzuführen, um die Überprüfung der korrekten Ermittlung von Verrechnungspreisen zu erleichtern.<sup>754</sup>

Es ist jedoch festzuhalten, dass die ÖVPR sich nicht abschließend mit den komplexen Umständen, welche mit der Anwendung dieser Methode einhergehen, befasst. Anwender dieser Methode in Österreich sollten daher jedenfalls weiterführend Literatur

---

<sup>749</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 39 – 41.

<sup>750</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 41.

<sup>751</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 41.

<sup>752</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011d), S. 35.

<sup>753</sup> Vgl. *Rosar et al.* (2012), S. 103.

<sup>754</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 220.

und auch die OECD-VPR für die genauere Ausgestaltung dieser Methode zur Hilfe nehmen.<sup>755</sup>

### 5.5.3. Deutsche Regelungen

Die deutsche Finanzverwaltung hat bereits 1983 festgestellt, dass in Fällen, in denen der Fremdvergleich nicht möglich ist, der Verrechnungspreis durch Aufteilung der Einkünfte, wie sie durch ordentliche Geschäftsleiter vorgenommen werden würde, zu Grunde zu legen ist.<sup>756</sup> Weiters wurde bereits 1983 von der deutschen Finanzverwaltung festgelegt, dass von den Standardmethoden abzuweichen ist, wenn diese auf Grund von besonderen Umständen nicht zur Ermittlung eines korrekten Verrechnungspreises führen und somit in diesen Fällen die Aufteilung des Gewinns auf einzelne Geschäftsbereiche erfolgen kann.<sup>757</sup> Dies wurde zwar von der deutschen Finanzverwaltung nicht als Gewinnteilungsmethode bezeichnet, der Grundsatz dieser Methode folgt aber im Wesentlichen der oben dargelegten Vorgehensweise der Gewinnteilungsmethode.

Umfassend wurde die Gewinnteilungsmethode sowie deren Anwendung in den Verwaltungsgrundsätzen 2005 von der deutschen Finanzverwaltung geregelt. Entsprechend diesen Grundsätzen darf die Gewinnteilungsmethode nur angewendet werden, wenn sich für die jeweilige Transaktion kein verlässlicher Verrechnungspreis durch Anwendung der Standardmethoden ermitteln lässt. Dies kann gemäß den Verwaltungsgrundsätzen dann vorliegen, wenn mehrere Entrepreneurunternehmen an einer Transaktion beteiligt sind und deren Beitrag zur Wertschöpfung nicht isoliert betrachtet werden kann.<sup>758</sup>

Die deutsche Finanzverwaltung geht dann von einem Unternehmen mit Entrepreneurfunktion aus, wenn das jeweilige Unternehmen bedeutend an der Wertschöpfung einer Transaktion beteiligt ist und bedeutende materielle oder immaterielle Ressourcen in Bezug auf die Wertsteigerung der Transaktion besitzt. Weiters zeichnet sich ein

---

<sup>755</sup> Vgl. *Eckerstrofer et al.* (2012), S. 72 f.

<sup>756</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.4.6.

<sup>757</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (1983), Rz. 2.4.5.

<sup>758</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.10.3.c.

Entrepreneurunternehmen dadurch aus, dass es wesentliche Funktionen im Zusammenhang mit der Leistungserbringung ausübt und das unternehmerische Risiko der jeweiligen Transaktion Großteils übernimmt. Es kann daher bei diesen Unternehmen aufgrund ihrer einzigartigen Rolle oft nicht zu einem Fremdvergleich kommen, weshalb der Gewinn dieser Unternehmen oft als Restgröße des Gesamtgewinnes nach Abgeltung der Routineunternehmen für deren übernommene Funktionen errechnet wird.<sup>759</sup>

Es ist in diesem Kontext jedoch darauf hinzuweisen, dass auch die deutsche Finanzverwaltung nur die geschäftsfallbezogene Anwendung der Gewinnteilungsmethode erlaubt. Eine globale Anwendung dieser Methode entspricht gemäß den Verwaltungsgrundsätzen nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz und ist daher abzulehnen.<sup>760</sup>

#### *5.5.4. Vergleich der österreichischen und der deutschen Regelungen*

Sowohl die österreichischen, als auch die deutschen Regelungen zur Gewinnteilungsmethode folgen im Wesentlichen den von der OECD ausgearbeiteten Prinzipien. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass die österreichische Finanzverwaltung die zu nutzenden Aufteilungsschlüssel auf die Kosten der Leistungserstellung und auf die angewendeten Wirtschaftsgüter reduziert,<sup>761</sup> während in Deutschland keine vergleichbare Einschränkung der Aufteilungsschlüssel durch die Finanzverwaltung stattfindet. Auch dieser Unterschied ist bei der Ermittlung der Verrechnungspreise zwischen diesen beiden Staaten zu berücksichtigen.

#### *5.5.5. Vor- und Nachteile der Methode*

Es bestehen folgende Vorteile bei Anwendung der Gewinnteilungsmethode:

- Ein großer Vorteil dieser Methode ist, dass sie auch zur Ermittlung von Verrechnungspreisen herangezogen werden kann, wenn keine Vergleichsdaten von anderen Unternehmen vorliegen. Trotz des Fehlens der Daten kann an-

---

<sup>759</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.10.2.b.

<sup>760</sup> Vgl. dBMF-Schreiben (2005), Rz. 3.4.10.3.d.

<sup>761</sup> Vgl. ÖVPR (2010), Rz. 41.

hand der oben beschriebenen Schätzungen ein geeigneter, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Verrechnungspreis ermittelt werden.<sup>762</sup>

- Da der Gewinnteilungsmethode im Gegensatz zu einigen anderen Verrechnungspreismethoden eine zweiseitige Betrachtung zu Grunde liegt und es bei dieser Methode zur Betrachtung beider an der Transaktion beteiligter Unternehmen kommt, ist nicht von einer willkürlichen Verzerrung der Verrechnungspreise auszugehen, wodurch keine Extremwerte als Verrechnungspreise herangezogen werden.<sup>763</sup>
- Einen weiteren Vorteil kann die Gewinnteilungsmethode dadurch erzielen, dass sie bei internationalen Sachverhalten, bei denen es zu Verständigungsschwierigkeiten der beteiligten Staaten in Bezug auf die Auswahl einer geeigneten Verrechnungspreismethode sowie Bewertung der vorliegenden Marktbedingungen kommt, eine geeignete Lösung anbieten kann, wodurch für beide Staaten ein geeignetes Ergebnis erreicht werden kann. Durch ihre Anwendung kann es also auch zur Vermeidung einer möglichen Doppelbesteuerung kommen.<sup>764</sup>
- Ferner ist die hohe Flexibilität der Gewinnteilungsmethode als großer Vorteil zu werten.<sup>765</sup>
- Ein Vorteil der Gewinnteilungsmethode kann auch im Verlustfall auftreten. Durch Anwendung anderer Verrechnungspreismethoden kann es dazu kommen, dass an der Transaktion beteiligte Konzernunternehmen einen Gewinn aufweisen, obwohl die Transaktion im Gesamten zu einem Verlust führt. Dies ist beispielsweise bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode der Fall, wenn der Bruttomargen eines beteiligten Konzernunternehmens zur Ausweisung eines Gewinns dieses Unternehmens führt. Durch die Gewinnteilungsmethode wird diese Gestaltung jedoch unterbunden und der tatsächlich durch die Transaktion erwirtschaftete Verlust gelangt zur Aufteilung zwischen den beteiligten Konzernunternehmen. Die Gewinnteilungsmethode kann also in diesem Fall Verzerrungen ausgleichen.<sup>766</sup>

---

<sup>762</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 441.

<sup>763</sup> Vgl. *Jokolik-Fürst* (1996), S. 104.

<sup>764</sup> Vgl. *Toifl* (1996), S. 81.

<sup>765</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 219.

<sup>766</sup> Vgl. *Stefaner* (2001), S. 157 f.

Folgende Nachteile können bei Anwendung der Gewinnteilungsmethode auftreten:

- Ein großer Nachteil bei Anwendung der Gewinnteilungsmethode ist, dass die Ergebnisse oft die subjektive Sichtweise der Anwender widerspiegeln. Aufgrund fehlender Vergleichsmaßstäbe kann dies in manchen Fällen dazu führen, dass die durch Gewinnteilungsmethode ermittelten Verrechnungspreise nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.<sup>767</sup>
- Ferner treten dadurch Probleme im Zusammenhang mit der Gewinnteilungsmethode auf, dass hohen Anforderungen an die Dokumentation gestellt werden. Ohne ein ausreichendes Datenvolumen lässt sich der zu verteilende Gewinn nicht ermitteln. Diesbezüglich ist auch anzumerken, dass es für inländische Unternehmen oft schwierig sein kann, ansprechende Daten von ausländischen Konzernschwestern zu erhalten.<sup>768</sup>
- Darüber hinaus ist es als Nachteil zu sehen, dass die in verschiedenen Staaten ansässigen, an einer Transaktion beteiligten Konzernunternehmen oftmals auch verschiedene Bilanzierungsvorschriften anwenden müssen. Dies kann die Ermittlung des durch eine Transaktion erwirtschafteten Gesamtgewinnes äußerst schwierig gestalten.<sup>769</sup>

#### 5.5.6. *Hauptanwendungsgebiet*

Wie auch die vorher erwähnte Nettomargenmethode zählt die Gewinnaufteilungsmethode nicht zu den Standardmethoden und ist daher nur subsidiär anzuwenden, wenn die Anwendung der Standardmethoden für die jeweilige Transaktion auf Grund von fehlenden Voraussetzungen nicht in Frage kommt.<sup>770</sup> Dies ist vor allem dann der Fall, wenn keine Vergleichsdaten oder Marktwerte für die jeweiligen von den Unternehmen durchgeführten Transaktionen vorliegen.<sup>771</sup> Die Methode findet überwiegend dort Anwendung, wo mehrere Unternehmen, die keine Routinefunktionen ausführen, an

---

<sup>767</sup> Vgl. *Baumhoff* (1998), S. 441.

<sup>768</sup> Vgl. *Jokolik-Fürst* (1996), S. 104.

<sup>769</sup> Vgl. *Toifl* (1996), S. 81 f.

<sup>770</sup> Vgl. *Stefaner* (2001), S. 155.

<sup>771</sup> Vgl. *Rosar et al.* (2012), S. 98.

der Wertschöpfung eines Produktes wesentlich beteiligt sind.<sup>772</sup> Außerdem findet die Gewinnteilungsmethode dann Anwendung, wenn zwischen den beteiligten Konzernunternehmen eine so enge wechselseitige Beziehung vorliegt, dass es unmöglich wird, die einzelnen Transaktionen separat zu bewerten. Dies ist primär dann der Fall, wenn die Transaktionen genauso in einem Joint Venture oder Mitunternehmerschaft zwischen den einzelnen Konzernunternehmen vereinbart hätten werden können.<sup>773</sup>

Ein weiterer Anwendungsfall der Nettomargenmethode besteht beim Vorliegen gemeinsam genutzter Größeneffekte oder anderer Effizienzvorteile, die auf Grund der Zusammenarbeit der einzelnen Konzernunternehmen entstehen können.<sup>774</sup> Ferner wird die Gewinnteilungsmethode dann angewendet, wenn die Erzielung der vorliegenden Gewinne aufgrund von immateriellen Wirtschaftsgütern erfolgt, weil es für diese Fälle meistens keine Vergleichsdaten oder Marktpreise geben wird.<sup>775</sup> Ein weiterer Anwendungsbereich der Gewinnteilungsmethode besteht im „global trading“. Bei diesem bietet ein Unternehmen weltweit eine Leistung an. Es ist daher bei der Leistungserbringung nicht die einzelne Leistung der Subunternehmen in den einzelnen Ländern von Bedeutung, sondern die Befriedung des Bedürfnisses des Kunden, einen global zusammenhängenden Service der leistungserbringenden Unternehmensgruppe in Anspruch nehmen zu können.<sup>776</sup> Für Unternehmensbeziehungen, an welchen lediglich Routineunternehmen beteiligt sind, ist die Gewinnteilungsmethode jedoch nicht geeignet, weil hier meist Vergleichsdaten vorliegen und eine einseitige Verrechnungspreismethode zur Ermittlung der konkreten Verrechnungspreise geeigneter ist.<sup>777</sup>

#### *5.5.7. Schlussfolgerungen und Verbesserungsvorschläge für das Beispielunternehmen*

Die Gewinnteilungsmethode wird vom Beispielunternehmen nicht zur Verrechnungspreisermittlung eingesetzt. Dies entspricht auch dem Wesen der konzerninternen Lieferungen und Leistungen, weil im Beispielunternehmen hauptsächlich standardisierte

---

<sup>772</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 217.

<sup>773</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011d), S. 35.

<sup>774</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 2.114.

<sup>775</sup> Vgl. *Toifl* (1996), S. 74.

<sup>776</sup> Vgl. *Stefaner* (2001), S. 161.

<sup>777</sup> Vgl. *Manessinger et al.* (2011d), S. 35.

konzerninterne Lieferungen und Leistungen vorliegen und die Töchterunternehmen sehr oft als Routineunternehmen zu qualifizieren sind, was die Anwendung der Gewinnteilungsmethode regelrecht ausschließt. Die Gewinnteilungsmethode kommt nur zur Anwendung wenn sich aufgrund der Standardmethoden kein Verrechnungspreis ermitteln lässt, was unter den gegebenen Voraussetzungen im Beispielunternehmen nicht der Fall ist. Die Gewinnteilungsmethode ist daher fürs Beispielunternehmen auch zukünftig nur dann relevant, wenn sich der Charakter der konzerninternen Lieferungen und Leistungen dahingehend ändert, dass die Konzerntöchter nicht mehr bloße Routineleistungen erbringen, sondern auch bedeutenden Anteil an der Wertschöpfung der Produkte einnehmen. Sollte es auch zukünftig zu keiner Änderung der konzerninternen Lieferungen und Leistungen kommen, so sollte nach Meinung der Autorin die Anwendung der Gewinnteilungsmethode durch das Beispielunternehmen weiterhin unterbleiben.

## 6. ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK

### 6.1. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen weiterhin Grauzonen bestehen und dass sich für einen Sachverhalt nicht immer der eine richtige Verrechnungspreis ermitteln lässt.<sup>778</sup> Die korrekte Ermittlung von Verrechnungspreisen bei multinationalen Sachverhalten und die damit zusammenhängenden Anforderungen der einzelnen Finanzverwaltungen stellen also trotz umfassender Verrechnungspreisvorschriften weiterhin ein großes Problem für die anwendenden Unternehmen dar.<sup>779</sup> Es ist jedoch aufzuzeigen, dass die Verrechnungspreisvorschriften der OECD sowie auch jene Deutschlands und Österreichs in den letzten Jahren immer weiter entwickelt wurden, um den anwendenden Unternehmen ausreichend Hilfestellung bei der Verrechnungspreisermittlung zu bieten. Es stellt sich heraus, dass sich die österreichischen und die deutschen Regelungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise an den Regelungen der OECD anlehnen und sich daher weitgehend ähneln. Einige durch die Arbeit herausgearbeitete Unterschiede in Bezug auf die Verrechnungspreisermittlung zwischen Österreich und Deutschland sollten jedoch jedenfalls berücksichtigt werden. Ein Beispiel hierfür wären die unterschiedlichen Ansichten der österreichischen und der deutschen Finanzverwaltung betreffend die Einbeziehung von Verwaltungs- und Vertriebskosten in die Kostenbasis. Abschließend lässt sich auch hervorheben, dass die vorherrschende Verrechnungspreisermittlung im betrachteten Beispielunternehmen jedenfalls durch die jeweilig geltenden Verrechnungspreisvorschriften gedeckt ist. Es wurden dem Beispielunternehmen jedoch an den jeweiligen Stellen durchaus Verbesserungsvorschläge unterbreitet, welche die Verrechnungspreisermittlung des Beispielunternehmens sicherlich noch vereinfachen könnten. Es bleibt daher abzuwarten, ob es zur Umsetzung der herausgearbeiteten Verbesserungsvorschläge durch das Beispielunternehmen kommen wird.

---

<sup>778</sup> Vgl. OECD-VPR (2010), Rz. 3.55.

<sup>779</sup> Vgl. *Baginova et al.* (2012), S. 33.

## 6.2. Ausblick

Die Verrechnungspreise werden wohl auch in Zukunft ein viel diskutiertes Thema, sowohl für die multinationalen Konzerne als auch für die Steuerverwaltung, darstellen. Konzerne sind daher gut beraten, sich auch in Zukunft hinreichend auf das Thema Verrechnungspreise zu fokussieren, um so steuerliche als auch betriebswirtschaftliche Ziele erreichen zu können.<sup>780</sup> Ferner wird sich auch der Trend der Finanzverwaltung zur nachhaltigen Auseinandersetzung mit dem Thema Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung aufgrund der steuerplanerischen Aspekte des Themas Verrechnungspreise wohl noch verstärken.<sup>781</sup> Diese Tendenzen könnten zu einer verstärkten Kooperation zwischen den Finanzverwaltungen einzelner Länder im Rahmen der gemeinsamen Verrechnungspreisprüfung aber auch zur erhöhten Kooperation zwischen den Finanzverwaltungen und den Konzernen führen. Ein Trend, welcher sich bereits jetzt durch die immer weiter wachsende Anzahl an Vorabauskunftsbescheiden und APA Verfahren anzeigt.<sup>782</sup>

Ferner ist jedoch damit zu rechnen, dass sich die geltenden Verrechnungspreisbestimmungen der OECD und der einzelnen Länder immer weiterentwickeln werden. Als Beispiel solche Entwicklungen sind jüngst die Überlegungen der OECD zur Änderung der VPR aufgrund des „Base Erosion and Profit Shifting Action Plan“<sup>783</sup> als auch die Änderungen der OECD Verrechnungspreisbestimmungen in Bezug auf die „Safe Harbour Regelungen“ zu nennen.<sup>784</sup> Diese Änderungen werden sich zukünftig nicht nur auf die Regelungen der OECD sondern wohl auch auf alle innerstaatlichen Regelungen, die von der OECD-VPR betroffen sind, auswirken. Es wird also spannend sein, die weiteren Änderungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise genau zu verfolgen. Außerdem wird es interessant sein zu beobachten, ob das österreichische Beispielunternehmen die in dieser Arbeit angemerktten Verbesserungsvorschläge zur Verrechnungspreisermittlung umsetzen wird, um so den Prozess der Verrechnungspreisgestaltung optimieren zu können.

---

<sup>780</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 32.

<sup>781</sup> Vgl. *Baginova et al.* (2012), S. 33.

<sup>782</sup> Vgl. *Macho et al.* (2011a), S. 32.

<sup>783</sup> Vgl. *Steiner* (2012), S. 390.

<sup>784</sup> Vgl. *o.A.* (2013), S. 375.

# LITERATURVERZEICHNIS

## Monographien

*Baldauf, Anton / Kanduth-Kristen, Sabine / Laudacher, Marco / Lenneis, Christian / Marschner, Ernst* (2013): *Jakom Einkommensteuergesetz 2013 – Einkommensteuergesetz Kommentar*, 6. erweiterte Auflage, Wien 2013

*Bendlinger, Stefan* (2013): *Steueroasen und Offshore-Strukturen – Möglichkeiten und Grenzen internationaler Steuerplanung*, 1. Auflage, Wien 2013

*Bernegger, Sabine / Rosar, Werner / Rosenberger, Florian* (2012): *Handbuch der Verrechnungspreise*, 2. Auflage, Wien 2012

*Damböck, Andreas / Galla, Harald / Nowotny, Clemes* (2012): *Verrechnungspreisrichtlinien*, 1. Auflage, Wien 2012

*Eichinger, Norman* (2008): *Verrechnungspreise und Währungsumrechnung im internationalen Controlling*, 1. Auflage, Wien 2008

*Endfellner, Clemens / Exel, Gerhard / Freudhofmeier, Martin / Kopecek, Andrea Elisabeth* (2010): *Personalentsendung kompakt*, 2. Auflage, Wien 2010

*Goldstein, Elmar* (2010): *Betriebsausgaben von A – Z*, 1. Auflage, Freiburg 2010

*Jirousek, Heinz / Lang, Michael* (2005): *Praxis des internationalen Steuerrechts – Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag*, 1. Auflage, Wien 2005

*Lahodny-Karner, Andrea* (1988): *Konzernverrechnungspreis im nationalen und internationalen Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der Kostenaufschlagsmethode*, 1. Auflage, Wien 1988

*Lahodny-Karner, Andrea / Schuch, Josef / Toifl, Gerald / Urtz, Christoph / Vetter, Tobias (1996): Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, 1. Auflage, Wien 1996*

*Macho, Roland / Steiner, Gerhard / Spensberger, Erich (2011a): Verrechnungspreise kompakt – Transfer Pricing in der Gestaltungs- und Prüfungspraxis, 2. Auflage, Wien 2011*

*Macho, Roland / Steiner, Gerhard (2011b): Case Studies – Verrechnungspreise kompakt – 33 Fallbeispiele, 1. Auflage, Wien 2011*

*Mössner, Manfred / Baumhoff, Hubertus / Fischer-Zernin, Justus / Greif, Martin / Henkel, Udo / Menck, Thomas / Plitz, Detlev Jürgen / Schröder, Siegfried / Stadie, Holger / Tilmanns, Wolfhard (1998): Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 2. Auflage, Köln 1998*

*Österreicher, Andreas (2003): Internationale Verrechnungspreise – Beiträge zu einer Ringveranstaltung an der Universität Göttingen im Sommersemester 2002, 1. Auflage, Berlin 2003*

*Philipp, Alfred / Loukota, Helmut / Jirousek, Heinz (2013): Internationales Steuerrecht – Große Gesetzesausgabe, Loseblattsammlung, 36. Ergänzungslieferung, Wien 2013*

*Renner, Bernhard / Schlager, Josef / Schwarz, Reinhard (2008): Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, 1. Auflage, Wien 2008*

*Ritz, Christoph / Koran, Birgitt U. (2011): Advance Ruling – Der Auskunftsbeseid gemäß § 118 BAO, 1. Auflage, Wien 2011*

*Schuch, Josef / Blum, Daniel W. (2013): Die österreichische DBA-Politik – Das „österreichische Musterabkommen“, 1. Auflage, Wien 2013*

*Schuch, Josef / Zehetner, Ulf (2001): Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht, 1. Auflage, Wien 2001*

*Torggler, Ulrich* (2013): UGB Unternehmensgesetzbuch Kommentar 2013, 1. Auflage, Wien 2013

*Vögele, Alexander* (2002): Verrechnungspreise in Deutschland – Verbindung von Steuerrecht und Ökonomie – Eine Sammlung von Fachaufsätzen, 2. Auflage, Berlin 2002

### **Beiträge in Sammelwerken**

*Aigner, Dietmar* (2012): Abgabenbehördliche Berichtigungen, in: Verrechnungspreisrichtlinien, herausgegeben von Andreas Damböck / Harald Galla / Clemens Nowotny, 1. Auflage, Wien 2012, S. 371 – 385

*Allichhammer, Wolfgang* (2001): Die Preisvergleichsmethode, in: Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht, herausgegeben von Josef Schuch / Ulf Zehetner, 1. Auflage, Wien 2001, S. 107 – 120

*Andorfer, Karin* (2012): Advanced Pricing Agreements (APA) / Advance Ruling gemäß § 118 BAO, in: Verrechnungspreisrichtlinie, herausgegeben von Andreas Damböck / Harald Galla / Clemens Nowotny, 1. Auflage, Wien 2012, S. 465 – 487

*Baginova, Lucia / Thomasberger, Thomas / Wipfler, Andreas* (2012): Verrechnungspreise in der Unternehmenspraxis, in: Handbuch der Verrechnungspreise, herausgegeben von Sabine Bernegger / Werner Rosar / Florian Rosenberger, 2. Auflage, Wien 2012, S. 18 – 34

*Baumhoff, Hubertus* (1998): Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, in: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen herausgegeben von Manfred Mössner / Hubertus Baumhoff / Justus Fischer-Zernin / Martin Greif / Udo Henkel / Thomas Menck / Detlev

Jürgen Plitz / Siegfried Schröder / Holger Stadie / Wolfhard Tilmanns, 2. Auflage, Köln 1998, S. 344 – 493

*Bekes, Balazs* (2001): The transactional net margin method, in: Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht herausgegeben von Josef Schuch / Ulf Zehetner, 1. Auflage, Wien 2001, S. 185 – 203

*Besselmann, Ingo, B.* (2001): Verrechnungspreise für gewerbliche Dienstleistungen, in: Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht, herausgegeben von Josef Schuch / Ulf Zehetner, 1. Auflage, Wien 2001, S. 259 – 272

*Christian, Dieter* (2013): Bundesgesetzbuch über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB) – Drittes Buch – zweiter Abschnitt – dritter Titel – § 228 Beteiligungen, verbundene Unternehmen in: Kommentar UGB 2013, herausgegeben von Torggler, Ulrich 1. Auflage, Wien 2013, Rz. 1 – 18

*Dommes, Sabine* (2012): Advanced Pricing Arrangements, in: Handbuch der Verrechnungspreise, herausgegeben von Sabine Bernegger / Werner Rosar / Florian Rosenberger, 2. Auflage, Wien 2012, S. 923 – 950

*Eckerstorfer, Martin / Nowotny, Clemens* (2012): Methodik, in: Verrechnungspreisrichtlinien, herausgegeben von Andreas Damböck / Harald Galla / Clemens Nowotny, 1. Auflage, Wien 2012, S. 44 – 92

*Endfellner, Clemens* (2012): Steuerliche Folgen mangelnder Dokumentation und mangelhafter Verrechnungspreis, in: Handbuch der Verrechnungspreise, herausgegeben von Sabine Bernegger / Werner Rosar / Florian Rosenberger, 2. Auflage, Wien 2012, S. 767 – 789

*Freund, Herbert* (2001): Die Bedeutung von Simultanbetriebsprüfungen für Verrechnungspreisfälle, in: Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht, herausgegeben von Josef Schuch / Ulf Zehetner, 1. Auflage, Wien 2001, S. 347 – 364

*Galla, Harald* (2012): Dienstleistungen allgemeiner Art, in: Verrechnungspreisrichtlinien, herausgegeben von Andreas Damböck, / Harald Galla / Clemens Nowotny, 1. Auflage, Wien 2012, S. 106 – 114

*Lahodny-Karner, Andrea* (1996): Die geschäftsfallbezogenen Standardmethoden in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 1996, in: Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, herausgegeben von Andrea Lahodny-Karner / Josef Schuch / Gerald Toifl / Christoph Urtz / Tobias Vetter, 1. Auflage, Wien 1996, S. 31 – 59

*Laudacher, Marco* (2013): 3. Abschnitt § 6 Bewertung – VII. Überführung von Wirtschaftsgütern; Verlegung von Betrieben (Betriebsstätten) ins Ausland (Z 6){Rz. 147 – 159} in: Jakom Einkommensteuergesetz 2013 – Einkommensteuergesetz Kommentar, herausgegeben von Anton Baldauf / Sabine Kanduth-Kristen / Marco Laudacher / Christian Lenneis / Ernst Marschner, 6. erweiterte Auflage, Wien 2013, Rz. 147 – 159

*Lehner, Martin* (2012): Multinationale Konzernstrukturen – Rechtsgrundlage und Einkunftsabgrenzung, in : Verrechnungspreisrichtlinien, herausgegeben von Andreas Damböck / Harald Galla / Clemens Nowotny, 1. Auflage, Wien 2012, S. 17 – 43

*Loukota, Helmut* (2012a): Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien (the making-of), in: Handbuch der Verrechnungspreise, herausgegeben von Sabine Bernegger / Werner Rosar / Florian Rosenberger, 2. Auflage, Wien 2012, S. 41 – 57

*Macho, Roland* (2012): Gegenberichtigung bei Verrechnungspreiskorrekturen, in: Handbuch der Verrechnungspreise, herausgegeben von Sabine Bernegger / Werner Rosar / Florian Rosenberger, 2. Auflage, Wien 2012, S. 893 – 915

*Marschner, Ernst* (2013): 3. Abschnitt § 4 Gewinn – VIII. Betriebsausgaben {Rz. 271-354}, in: Jakom Einkommensteuergesetz 2013 – Einkommensteuergesetz Kommentar, herausgegeben von Anton Baldauf / Sabine Kanduth-Kristen / Marco Laudacher / Christian Lenneis / Ernst Marschner, 6. erweiterte Auflage, Wien 2013, Rz. 271 - 354

*Mitsch, Heinz* (2001): Wiederverkaufspreismethode, in: Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht, herausgegeben von Josef Schuch / Ulf Zehetner, 1. Auflage, Wien 2001, S. 121 – 132

*Nowotny, Clemens* (2012): Dokumentationspflichten, in: Verrechnungspreisrichtlinien, herausgegeben von Andreas Damböck / Harald Galla / Clemens Nowotny, 1. Auflage, Wien 2012, S. 323 – 370

*Pfleger, Klaus* (2001): Die Kostenaufschlagsmethode, in: Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht, herausgegeben von Josef Schuch / Ulf Zehetner, 1. Auflage, Wien 2001, S. 133 – 150

*Rosar, Werner / Starding, Theresa* (2012): Verrechnungspreismethoden und deren Anwendung in der Praxis im Überblick, in: Handbuch der Verrechnungspreise, herausgegeben von Sabine Bernegger / Werner Rosar / Florian Rosenberger, 2. Auflage, Wien 2012, S. 63 – 105

*Rosar, Werner* (2012a): Die Funktions- und Risikoanalyse und deren Bedeutung für die Methodenauswahl, in: Handbuch der Verrechnungspreise, herausgegeben von Sabine Bernegger / Werner Rosar / Florian Rosenberger, 2. Auflage, Wien 2012, S. 111 – 138

*Rosar, Werner* (2012b): Datenbankstudien, in Handbuch der Verrechnungspreise, herausgegeben von Sabine Bernegger / Werner Rosar / Florian Rosenberger, 2. Auflage, Wien 2012, S. 219 – 249

*Schnorberger, Stephan* (2003): Die Bestimmung des Fremdvergleichsentgelts – Eine Analyse des Status quo, in: Internationale Verrechnungspreise – Beiträge zu einer Ringveranstaltung an der Universität Göttingen im Sommersemester 2002, herausgegeben von Andreas Österreicher, 1. Auflage, Berlin 2003, S. 53 – 72.

*Schuch, Josef (1996):* Nachweise für die Fremdvergleichskonformität von Verrechnungspreisen, in: Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, herausgegeben von Andrea Lahodny-Karner / Josef Schuch / Gerald Toifl / Christoph Urtz / Tobias Vetter, 1. Auflage, Wien 1996, S. 97 – 132

*Stefaner, Andreas (2001):* Die Gewinnteilungsmethode – Profit Split Method, in: Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht, herausgegeben von Josef Schuch / Ulf Zehetner, 1. Auflage, Wien 2001, S. 151 – 183

*Toifl, Gerald (1996):* Die gewinnorientierten Methoden in den OECD Verrechnungspreisrichtlinien 1995, in: Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, herausgegeben von Andrea Lahodny-Karner / Josef Schuch / Gerald Toifl / Christoph Urtz / Tobias Vetter, 1. Auflage, Wien 1996, S. 61 – 96

*Urtz, Christoph (1996):* Verständigungsverfahren, Schiedsverfahren, Simultanbetriebsprüfung und Advanced Pricing Arrangements („APA“), in: Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, herausgegeben von Andrea Lahodny-Karner / Josef Schuch / Gerald Toifl / Christoph Urtz / Tobias Vetter, 1. Auflage, Wien 1996, S. 133 – 169

*Vetter, Tobias (1996):* Die normative Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, in: Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, herausgegeben von Andrea Lahodny-Karner / Josef Schuch / Gerald Toifl / Christoph Urtz / Tobias Vetter, 1. Auflage, Wien 1996, S. 9 – 30

*Vögele, Alexander / Borck, Rainald (2002a):* Die Bewertung von Risiken zur Bestimmung von Verrechnungspreisen, in: Verrechnungspreise in Deutschland – Verbindung von Steuerrecht und Ökonomie – Eine Sammlung von Fachaufsätzen, herausgegeben von Alexander Vögele, 2. Auflage, Berlin 2002, S. 283 – 299

*Vögele, Alexander / Bader, William (2002b):* German Court Vetoes Document Regulations, in: Verrechnungspreise in Deutschland – Verbindung von Steuerrecht und

Ökonomie – Eine Sammlung von Fachaufsätzen, herausgegeben von Alexander Vögele, 2. Auflage, Berlin 2002, S. 145 – 158

*Vögele, Alexander / Vögele, Florence (2002c): Advance Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte im Rahmen der neuen deutschen Verwaltungsgrundsätze, in: Verrechnungspreise in Deutschland – Verbindung von Steuerrecht und Ökonomie – Eine Sammlung von Fachaufsätzen, herausgegeben von Alexander Vögele, 2. Auflage, Berlin 2002, S. 159 – 175*

*Zronek, Wolfgang (2001): Verrechnungspreise im Lieferverkehr, in: Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht, herausgegeben von Josef Schuch / Ulf Zehetner, 1. Auflage, Wien 2001, S. 239 – 257*

### **Zeitschriftenaufsätze**

*Dommes, Sabine / Gahleitner, Gerald / Steiner, Gerhard (2009): APA-Verfahren in Österreich: Rechtlicher Rahmen und erster Erfahrungsbericht, in: Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review, 19. Jg. (2009), S. 56 – 65*

*Ehrke-Rabel, Tina / Ritz, Christoph (2010): Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, in: Recht der Wirtschaft, 28. Jg. (2010), S. 659 – 666*

*Greinecker, Herbert / Gross, Cornelia (2009): Entwurf zur Änderung von Kapitel I – III der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, in: Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review, 19. Jg. (2009), S. 486 – 487*

*Hohenwarter-Mayr, Daniela (2010): § 6 Z 6 EStG im Lichte des EuGH-Urteils „SGI“, in: Recht der Wirtschaft, 28. Jg. (2010), S. 538 – 545*

*Joklik-Fürst, Maria (1996): Internationale Verrechnungspreise und Europäische Union, in: Österreichische Steuer-Zeitung, 49. Jg. (1996), S. 101 – 108*

*Joklik-Fürst, Maria* (2002): Internationale Verrechnungspreise: Die Kostenaufschlagsmethode in Theorie und Praxis, in: Österreichische Steuer-Zeitung, 55. Jg. (2002), S. 412 – 417

*Kaufmann, Gabriele* (2011): Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: Österreichische Steuer-Zeitung, 64. Jg. (2011), S. 559 – 563

*Klein, Manfred* (2008): Neues bei steuerlichen Verrechnungspreisen durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, in: Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review, 18. Jg. (2008), S. 468 – 474

*Kumer, Veronika / Blome, Heinrich H.* (2007): Die deutsche Unternehmensteuerreform 2008, in: Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review, 17. Jg. (2007), S. 470 – 478

*Kuschil, Heidemarie / Loukota, Helmut* (2005): § 6 Z 6 EStG (neu) und die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, in: Österreichische Steuerzeitung, 58. Jg. (2005), S. 283 – 288

*Loukota, Helmut / Jirousek, Heinz* (2007): § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, in: Österreichische Steuerzeitung, 60. Jg. (2007), S. 137 – 142

*Loukota, Helmut* (2012b): UFS-Entscheidung zu Grundsatzfragen der Verrechnungspreisgestaltung, in: Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review, 22. Jg. (2012), S. 520 – 527

*Macho, Roland / Perneki, Melinda* (2011c): Verrechnungspreise: Benchmarking mittels Datenbankstudien – Fluch oder Segen?, in: Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review, 21. Jg. (2011), S. 294 – 302

*Manessinger, Esther / Schlatzer, Iris* (2011a): Die Österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 3) Konzerninterner Leistungsverkehr/ Warenlieferungen, in: Österreichische Steuerzeitung, 64. Jg. (2011), S. 137 – 145

*Manessinger, Esther / Schlatzer, Iris (2011b): Die Österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 4) Konzerninterner Leistungsverkehr/ Dienstleistungen allgemeiner Art und Finanzdienstleistungen, in: Österreichische Steuerzeitung, 64. Jg. (2011), S. 255 – 261*

*Manessinger, Esther / Schlatzer, Iris (2011c): Die Österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 6) Konzerninterner Leistungsverkehr/Konzernstrukturänderung und Dokumentationspflichten, in: Österreichische Steuerzeitung, 64. Jg. (2011), S. 398 – 405*

*Manessinger, Esther / Schlatzer, Iris (2011d): Die Österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 2) Methodik der Verrechnungspreise, in: Österreichische Steuerzeitung, 64. Jg. (2011), S. 30 – 39*

*Niemann, Branka / Niemann, Rainer /Schultermandl, Christine (2012): Verrechnungspreisgestaltung mit Datenbankstudien – eine Fallstudie, in: Österreichische Steuerzeitung, 65. Jg. (2012), S. 283 – 287*

*o.A. (2013): Änderung der OECD-VPR zu Safe-Harbour-Rules, in: Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review, 23. Jg. (2013), S. 375*

*Perneki, Melinda / Dorfer, Bettina (2012): Fremdvergleichsanalyse bei Verrechnungspreisen: Neue Wege durch den additiven Ansatz?, in: Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review, 22. Jg. (2012), S. 165 – 166*

*Rosenberger, Florian / Loidl, Valentin / Moshhammer, Harald (2012a): Ergebnisaufteilung durch Verrechnungspreise bei Kapitalgesellschaften, Wichtige Begriffe im kurzen Überblick, in: Steuer und Wirtschaftskartei, 86. Jg. (2012), S. 622 – 623*

*Rosenberger, Florian / Loidl, Valentin / Moshhammer, Harald (2012b): Verrechnungspreise als Steuerplanungsinstrument, Wichtige Begriffe im kurzen Überblick, in: Steuer und Wirtschaftskartei, 86. Jg. (2012), S. 1251 – 1253*

*Rosenberger, Florian / Loidl, Valentin / Moshhammer, Harald (2012c): Die Preisvergleichsmethode, Wichtige Begriffe im kurzen Überblick, in: Steuer und Wirtschaftskartei, 86 Jg. (2012), S. 715 – 716*

*Rosenberger, Florian / Loidl, Valentin / Moshhammer, Harald (2012d): Die Wiederverkaufspreismethode, Wichtige Begriffe im kurzen Überblick, in: Steuer und Wirtschaftskartei, 86. Jg. (2012), S. 778 – 779*

*Rosenberger, Florian / Loidl, Valentin / Moshhammer, Harald (2012e): Gewinnaufschlag bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode, Wichtige Begriffe im kurzen Überblick, in: Steuer und Wirtschaftskartei, 86 Jg. (2012), S. 980 – 982*

*Schuch, Josef (1998): New OECD Guidelines on cost contribution arrangements (cost sharing), in: Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review, 8. Jg. (1998), S. 170 – 177*

*Schwaiger, Martin (2011): Nachträgliche Preisanpassung zwischen verbundenen Unternehmen, in: Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review, 21. Jg. (2011), S. 420 – 425*

*Staudacher, Sandra / Gross, Cornelia (2010): OECD veröffentlicht überarbeitete Verrechnungspreisgrundsätze 2010, in: Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review, 20. Jg. (2010), S. 461 – 465*

*Steiner, Gerhard (2013): Aktionsplan der OECD zum BEPS-Report – Konzernbesteuerung, quo vadis?, in: Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review, 23. Jg. (2013), S. 385 – 391*

*Steiner, Gerhard / Polster-Grüll, Barbara (2010): Die neue Verrechnungspreisrichtlinie im Dialog zwischen Betriebsprüfung und Beratung, in: Recht der Wirtschaft, 28. Jg. (2010), S. 667 – 669*

*Stieber, Beatrix / Macho, Roland* (2012): Verrechnungspreise und Fremdvergleich – Wie flexibel ist der lange Arm?, in: *Taxlex*, 8 Jg. (2012), S. 370 – 375

*Thelen-Pischke, Hiltrud* (2010): Die aufsichtsrechtliche Konsolidierung von Zweckgesellschaften unter Berücksichtigung der Auswirkungen des BilMoG, in: *Zeitschrift für internationale Rechnungslegung*, 5. Jg. (2010), S. 187 – 195

*Tüchler, Nicole* (2011): SWI-Jahrestagung: Dokumentation von Verrechnungspreisen mittels Datenbanken, in: *Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review*, 21. Jg. (2011), S. 174 – 175

### **Rechtsprechung**

BFH-Urteil v. 2.2.1960 – I R 294/59

BFH-Urteil vom 17.10.2001 – I R 103/00

BFH Urteil vom 11.10.2012 – I R 75/11

VwGH Entscheidung vom 25.09.1964 – 1528/63

VwGH Entscheidung vom 22.06.1976 – 1832 /75

VwGH Entscheidung vom 20.04.1982 – 81/14/0120

VwGH Entscheidung vom 26.09.1985 – 85/14/0056

VwGH Entscheidung vom 30.05.1989 – 88/14/0111

VwGH Entscheidung vom 25.05.1993 – 93/14/0019

VwGH Entscheidung vom 22.4.1998 – 95/13/0191

VwGH Entscheidung vom 25.09.2001 – 99/14/0217

VwGH Entscheidung vom 15.02.2006 – 2001/13/0291

VwGH Entscheidung vom 01.06.2006 – 2004/15/0066

VwGH Entscheidung vom 20.10.2009 – 2006/13/0116

VwGH Entscheidung vom 24.06.2010 – 2006/15/0172

### **Materialien**

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer (KStR) vom 13.12.2004 (BStBl I Sondernummer 2/2004)

dBMF Schreiben v. 23.02.1983 – IV C5 – S1341 – 4/83, BStBl 1983 I S. 218 – Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.02.1983 zuletzt geändert durch BMF Schreiben v. 12.4.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05 BStBl 2005 IS. 570 (VerwGr FVerf)

dBMF Schreiben v. 12.04.2005 – IV B 4 – S1341 – 1/05, BStBl 2005 I S. 570 – Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen im Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze Verfahren) in der Fassung der Bekanntmachung vom 12.04.2005

dBMF (2013): dBMF Monatsbericht zum 20.09.2013 – Initiative zum fairen internationalen Steuerwettbewerb

EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-04 0101/12-IV/4/95 vom 27.03.1995 Mitwirkungspflicht bei der Prüfung internationaler Verrechnungspreise

EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-D 14/1-IV/4/96 vom 22.02.1996 Verrechnungspreis für Roggenpollen

EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-I 1/6-IV/4/96 vom 02.12.1996 Factoring durch eine ausländische Basisgesellschaft

EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-04 3202/1-IV/4/00 vom 25.04.2000 Gewinnabgrenzung zwischen einer österreichischen Vertriebs-GMBH und einer nahestehenden liechtensteinischen Gesellschaft

EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-B 702/2-IV/4/00 vom 09.10.2000 Holzproduktion in der Slowakei mit Vertrieb in Österreich

EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-T 36/1-IV/4/01 vom 12.03.2001 Zinsfreie Darlehensvergabe an eine italienische Tochtergesellschaft

EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-04 4982/7-IV/4/04 vom 19.07.2004 Gegenberichtigungen bei österreichischen Tochtergesellschaften von US-Muttergesellschaften

EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-010221/0134-IV/4/2007 vom 23.03.2007 Anwendung der Kostenaufschlagsmethode

EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-010221/2810IV/4/2008 vom 22.10.2008 Säumniszuschlagspflicht bei Transferpreis-Sekundärberichtigungen

EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-010221/0896-IV/4/2009 vom 22.07.2009 Umstellung des Verrechnungspreissystems als Folge einer Reorganisation

EAS-Auskunft des öBMF, GZ öBMF-010221/0176-IV/4/2011 vom 24.01.2011 Rahmenvertrag zur Regelung der konzerninternen Leistungsbeziehungen

Erlass des öBMF vom 02.03.2011 - Richtlinie zu Advanced Ruling (Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO) - GZ öBMF-010103/0035-VI/2011 in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.03.2011

Körperschaftsteuerrichtlinie 2013 (KStR 2013) in der Fassung der Bekanntmachung vom 13.03.2013 (öBMF-010216/0009-VI/6/2013)

Manuel on the implementation of exchange of information provision for tax purposes in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.01.2006 Module 5 Conducting simultaneous tax examinations

Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APA) in der Fassung der Bekanntmachung vom 05.10.2006 (IV B 4 – S 1341 – 38/06)

OECD (2013): Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing

OECD-Musterabkommen 2010 – Abkommen zwischen (Staat A) und (Staat B) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung 2010

OECD Transfer Pricing Guidelines 2010 – Verrechnungsgrundsätze für Multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.06.1995 zuletzt geändert durch die Überarbeitung vom 22.06.2010 (CTPA/CFA (2010) 55)

OECD Transfer Pricing Guidelines 2010 – Annex to Chapter IV – Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure („MAP APA“) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.06.1995 zuletzt geändert durch die Überarbeitung vom 22.06.2010 (CTPA/CFA (2010) 55)

Österreichische Verrechnungspreisrichtlinie 2010 (ÖVPR 2010) in der Fassung der  
Bekanntmachung vom 28.10.2010 (BMF-010221/2522-IV/4/2010)

# ANHANG

## **Abstract Deutsch**

Verrechnungspreise sind schon seit längerem ein brisantes Thema für die Wirtschaft und die Betriebsprüfung in Österreich. In dieser Arbeit soll daher die Verrechnungspreisermittlung zwischen Österreich und Deutschland analysiert werden. Ferner sollen die so gewonnenen Einblicke auf ein österreichisches Beispielunternehmen umgelegt werden.

In der Arbeit werden zwei Kernthemen behandelt. Zum einen wird eine Einführung in die Elemente der Verrechnungspreisermittlung gegeben. Das sind jene Elemente, die bei der konkreten Ermittlung eines Verrechnungspreises berücksichtigt werden müssen, wie beispielsweise die Zulässigkeit der Verrechnungspreisermittlung anhand von Datenbankstudien oder die Funktions- und Risikoanalyse. Für diese Elemente werden jeweils die österreichischen Vorschriften, die deutschen Vorschriften sowie die Regelungen der OECD vorgestellt. Anschließend werden die bestehenden Unterschiede zwischen den österreichischen Vorschriften und den deutschen Vorschriften herausgearbeitet. Die erworbenen Kenntnisse werden in einem weiteren Schritt auf das österreichische Beispielunternehmen umgelegt um dem Beispielunternehmen mögliche Verbesserungsvorschläge aufzuzeigen.

Zum anderen werden in dieser Arbeit die Methoden der Verrechnungspreisermittlung entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz aufgezeigt. In diesem Teil der Arbeit wird ebenso separat auf die Regelungen der OECD, sowie die österreichischen und deutschen Vorschriften eingegangen. Es folgt eine Gegenüberstellung der österreichischen und deutschen Regelungen, nach der näher auf die Vor- und Nachteile der einzelnen Methoden sowie auf deren Hauptanwendungsgebiete eingegangen wird. Anhand der erlangten Einsichten wird die Situation des Beispielunternehmens anschließend analysiert um dem Beispielunternehmen bei der Optimierung der Verrechnungspreisermittlung zu helfen.

## **Abstract Englisch**

Transfer pricing has become a highly disputed topic for the companies themselves and the financial authorities in Austria lately. This thesis therefore analyses the determination of transfer prices between Austria and Germany. Further the insights gained shall be transferred on the situation of an Austrian company, which will be used as an example.

This thesis examines two major aspects of transfer pricing. First the reader will be introduced to the elements of the transfer pricing process. Those are elements, which are essential for the determination of transfer prices like the admissibility of data base analysis and the functional and risk analyses. For those elements the OECD regulations as well as the current regulations in Austria and Germany will be analyzed. Afterwards the existing differences between the Austrian and German regulations will be highlighted. The acquired knowledge will be used to illustrate improvement suggestions to the Austrian company under review.

Secondly methods of determining the transfer price according to the arm's length principle will be presented. This part of the thesis also introduces the regulations of the OECD as well as the Austrian and German regulations. Subsequently a comparison of the Austrian and the German rules will be made. After this the advantages and disadvantages of the methods as well as the main field of application will be imposed. The findings will again be transferred to the situation of the Austrian company under review to help the company optimize its transfer pricing process.

## Lebenslauf Christine Pfeiffer

### Persönliche Information

- Familienstand: ledig
- Staatsangehörigkeit: Österreich
- Geburtsdatum: 05.04.1987
- Geburtsort: Graz
- Eltern: Bernhard Pfeiffer (Steuerberater), Ulrike Pfeiffer (Ärztin)  
Geschwister: Bettina Pfeiffer (Auslandscontrollerin)

### Ausbildung

- 1993 – 1997 Volksschule St. Andrä (Graz)  
1997 – 2001 BG Dreihackengasse (Graz)  
2001 – 2006 Handelsakademie Grazbachgasse (Graz)  
2002 – 2003 Austauschjahr an der Sir Robert Bordon High School (Ottawa, Kanada)  
2006 Matura an der Handelsakademie Grazbachgasse mit Auszeichnung  
2006 – 2010 BWL-Studium mit den „Spezialisierungen Accounting sowie Klein und Mittelbetriebe (Abschluss mit BSC WU im Juni 2010 unter den besten 5 % des Jahrgangs 2006) an der Wirtschaftsuniversität Wien  
Wintersemester 2009 Austauschsemester an der Nanyang Business School (Singapur)  
seit März 2010 Studium der Rechtswissenschaften am Juridicum Wien  
Seit Oktober 2010 Masterstudium BWL am BWZ Wien, Spezialisierung Revision, Steuern und Treuhand sowie Externe Unternehmensrechnung

### Berufserfahrung

- 2011 Trainee Programm Deloitte Tax Academy im Bereich Global Employer Service
- 2011 Berufsanwärter bei Deloitte Wien im Bereich Global Employer Service
- April 2012 Berufsanwärter bei Deloitte Wien im Bereich allgemeines Steuerrecht
- seit Jänner 2014 Berufsanwärter bei der BDO Austria GmbH im Bereich allgemeines und internationale Steuerrecht