



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Internationale steuerliche Problemstellungen und Haftungsgrundlagen bei der Durchführung einer Tax Due Diligence innerhalb des Transfer Pricing“

verfasst von / submitted by

Jasmin Kühne

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2021 / Vienna 2021

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 548

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Europäisches und Internationales Wirtschaftsrecht /
European and International Business Law

Betreut von / Supervisor:

Dr. Dimitar Hristov

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	V
Eidesstattliche Erklärung.....	VI
Vorwort	VII
Zusammenfassung	VIII
Abstract	IX
1. Einleitung.....	1
2. Grundlagen der Verrechnungspreise	3
2.1 Begriffsdefinition der Verrechnungspreise	3
2.2 wirtschaftliche Konsequenzen.....	4
2.3 Fremdvergleichsgrundsatz	8
2.4 Angewandte Verrechnungspreismethoden	9
2.4.1 Preisvergleichsmethode	11
2.4.2 Wiederverkaufspreismethode	11
2.4.3 Kostenaufschlagmethode	12
2.4.4 Gewinnaufteilungsmethode	12
2.4.5 Transaktionsbezogene Nettomargenmethode	13
3. Gesetzlicher Rahmen	13
3.1 Verrechnungspreisgrundsätze nach der OECD	13
3.2. Internationales Steuerrecht.....	15
3.2.1 Abkommensrecht	15
3.2.2 Art. 9 OECD - Musterabkommen	16
3.3 Verrechnungspreisbestimmungen nach nationalem Recht.....	17
3.3.1 Art. 9 Doppelbesteuerungsabkommen	18
3.3.2 Entstrickung § 6 Z 6 EStG	18
3.3.3 Judikatur des VwGH	19
3.3.4 Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten gem. § 138 BAO	19
3.3.5 Verrechnungspreisdokumentation	21
3.3.6 Antimissbrauchsbestimmungen	24
4. Konflikte der Verrechnungspreise	25
4.1 Anpassung.....	25
4.2 Steuerliche Konsequenzen	26
4.3 Rechtsschutz	27
4.3.1 Instanzenzug nach nationalem Recht	27

4.3.2 Gegenberechtigung nach Art. 9 Abs. 2 OECD – MA	28
4.3.3 Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD - MA	29
4.3.4 EU – Schiedsverfahren	30
4.4 Konfliktprävention.....	30
4.4.1 Safe Harbour - Regelungen	30
4.4.2 Advance Pricing Agreement	31
5. Zusammenhang zwischen M & A Transaktionen und Verrechnungspreisen.....	32
5.1 Die Bedeutung von Verrechnungspreisen bei M&A Transaktionen.....	32
5.2 Verrechnungspreise.....	33
5.3 Verrechnungspreise als integraler Bestandteil einer M&A Transaktion.....	34
6. Verrechnungspreise bei Durchführung einer Due Diligence	35
6.1 Identifikation von verrechnungspreisrelevanten Themengebieten.....	35
6.1.1 Prüfung des Vorliegens konzerninterner Transaktionen	36
6.1.2 Red Flags	37
6.2 Bewertung der Fremdüblichkeiten der Vergütung.....	38
6.3 Verrechnungspreispolitik	38
7. Spezielle Themen der Verrechnungspreise bei M&A Transaktionen	39
7.1. Konzernfinanzierung.....	39
7.1.1 Charakterisierung als Eigenkapital und Fremdkapital	40
7.1.2 Zinsabzugsbeschränkungen	41
7.1.3 Konzerndarlehen	42
7.2 Konzerninterne Dienstleistung	44
7.2.1 Spektrum	45
7.2.2 Verrechnung dem Grund nach	45
7.2.3 Verrechnungspreismethode	47
7.2.4 Verrechnung der Höhe nach	48
7.2.5 Verlagerung der Funktion	49
7.2.6 Immaterielles Vermögen	51
8. Das Finanzstrafrecht und die Tax Due Diligence	53
8.1 Verantwortlicher Personenkreis	54
8.2 Finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit in zeitlicher Hinsicht.....	55
8.3 Steuerstrafrechtliche Haftung von an der Tax Due Diligence beteiligten Beratern.....	56
8.4 Steuerstrafrechtliche Haftung der Gesellschaft.....	57
9. Steuerliche Aspekte der Vertragsgestaltung und der Steuerklassen ...	59

9.1 Gesetzliche Haftungsregime	60
9.1.1 Gewährleistung	60
9.1.2 Asset Deal/Share Deal	61
9.1.3 Gewährleistungsbefehle	62
9.1.4 Gewährleistungsfristen	62
9.2 Relevante gesetzliche Bestimmungen	63
9.2.1 § 14 BAO und § 15 Abs. 2 BAO	63
9.2.2 § 1409 BAO	64
9.2.3 § 38 UGB	64
9.2.4 § 67 ASVG	65
9.3 Risikominimierung durch Steuerklassen.....	65
9.3.1 Definition von Steuern und Abgaben	66
9.3.2 Bilanz und Steuergarantie	66
9.3.3 Gewährleistungsausschlüsse	68
9.3.4 Rechtsfolgen	69
Fazit.....	70
Literaturverzeichnis.....	VII

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich 2019.....	5
Abbildung 2: Maximale Besteuerung auf Unternehmer- und Anteilseignerebene bei Vollausschüttung 2019.....	7
Abbildung 3: OECD – Verrechnungspreisrichtlinien.....	9
Abbildung 4: Dokumentationsstandards in Österreich.....	24
Abbildung 5: Nationales und internationales M&A Prozessmodell.....	35
Abbildung 6: Umstrukturierungsmöglichkeiten innerhalb eines Konzerns.....	50

Eidesstattliche Erklärung

Hiermit versichere ich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst und keine anderen als die angegebenen Hilfsmittel verwendet habe.

Die Stellen der Arbeit, einschließlich der Tabellen und Abbildungen, die anderen Werken dem Wortlaut oder dem Sinn nach entnommen sind, habe ich in jedem einzelnen Fall kenntlich gemacht und die Herkunft nachgewiesen.

Die Arbeit hat in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen und wurde auch noch nicht veröffentlicht.

Wien, 30.07.2021



Jasmin Kühne

Vorwort

Steuern – Nein, das ist nichts für mich, vielen Dank!

Das wäre meine Antwort gewesen, wenn Sie mir vor zwei bis drei Jahren mitgeteilt hätten, dass ich in meiner juristischen Laufbahn tatsächlich die Vorliebe für steuerbehaftete Problemstellungen entdecken würde. Um es klischeehaft auszudrücken, war ich immer einer der Jurastudenten, die sich wunderbar mit dem Satz: „*Judex non calculat*“ identifizieren konnten und somit alles, was mit Steuern zu tun hatte, geschweige denn die Überlegung einmal den Status eines Steuerberaters anzustreben, ad acta gelegt hatte.

Sie lesen richtig... *Hatte!*

Mit fortschreitendem Studium und der Tatsache, dass Steuerrecht nun mal dazugehört, sowie Mathe zu der Matura, gelangte ich zu der Erkenntnis, dass die Materie evtl. doch nicht so suboptimal erschien, wie ich mir das immer vorgestellt hatte. Anfangs war ich nicht sehr glücklich darüber, denn nun ja, auf einmal war juristische Flexibilität verlangt. Und sind wir ehrlich, wir Juristen können viel, aber Flexibilität und das Abweichen von Prüfungsschemata und Normen bereitet uns doch körperliche bis seelische Schmerzen. Ernsthaft, wenn wir uns frei machen von jeglichen Klischees, muss man dem Steuerrecht durchaus zugutehalten, dass es keine komplexere, herausfordernde und gefürchtete Materie gibt als diese, insbesondere auf internationaler Ebene. Und genau diese ambivalente Anwendungsform von Normen, Bestimmungen und das Suchen neuer steuerlichen Optimierungen, haben mein Interesse an der Thematik geweckt.

Verrechnungspreise, in der Beratersprache auch gerne als Transfer Pricing bezeichnet, haben meinen Blinkwinkel bzgl. der Besteuerung eines Unternehmens erweitert bzw. ein Feld von steuerlichen Problematiken und Fragestellungen eröffnet, an die im ersten Moment nicht sofort zu denken sind. Natürlich können viele mit dem Begriff des Vorsteuerabzugs und mit der Körperschaftsteuer etwas anfangen, aber wer kommt den primär auf den Gedanken, nach der steuerlichen Handhabung der Verrechnungspreise zu fragen? Geschweige denn, außer die „mit Zahlen Umgehen könnenden Juristen und Betriebswirtschaftler“, haben diesen Ausdruck zuvor schon einmal gehört? Und genau so ging es mir auch, neues Terrain – neue Herausforderung – neue juristische Vorliebe. Die steuerliche Gestaltung der Verrechnungspreise und die damit einhergehenden Konsequenzen bzw. das Zusammenspiel vieler unterschiedlicher rechtlicher Normen bzgl. Steuern und derer Haftungsgrundlagen im internationalen Kontext, haben mich dazu veranlasst, meine Thesis diesem Thema zu widmen.

Zusammenfassung

Die vorliegende Masterthesis behandelt die Thematik der internationalen steuerlichen Problemstellungen und Haftungsgrundlagen bei der Durchführung einer Tax Due Diligence innerhalb des Transfer Pricings (Verrechnungspreise).

Die Arbeit ist in drei Abschnitte untergliedert. Somit bilden die Kapitel eins bis vier den allgemeinen Teil der Arbeit, in Kapitel fünf bis sieben erfolgt die erste Spezifikation der Verrechnungspreise innerhalb eines M&A Prozesses und einer Tax Due Diligence Durchführung. Abschnitt drei besteht aus den Kapiteln acht und neun, welche die Fragen des Finanzstrafrechts, der steuerlichen Haftungsgrundlagen und der steuerlichen Vertragsgestaltung und Steuerklassen innerhalb einer Tax Due Diligence beinhalten.

Beginnend mit der Einführung der Verrechnungspreise und welche Konsequenzen aus diesen resultieren, über angewandte Methoden, bis hin zu gesetzlichen Rahmenbedingungen, z.B. die rechtliche Einordnung der Verrechnungspreise auf internationaler und nationaler Ebene. Ein besonderes Augenmerk wird dabei auf das internationale Steuerrecht gelegt. Mit Hilfe des Abkommensrechts und dem OECD – Musterabkommen soll eine klare Darstellung der rechtlichen Einordnung der Thematik möglich sein. Zudem werden die in der Praxis gängigen Konflikte, deren Prävention und der damit einhergehende Rechtsschutz genauer erläutert.

Die Spezifizierung in Kapitel fünf soll die Rolle der Verrechnungspreise innerhalb einer M&A Transaktion darlegen. Im Anschluss, in Kapitel sechs, erfolgt eine weitere Spezifikation, welche die Verrechnungspreise bei einer Due Diligence Prüfung genauer erläutert. Es soll unter anderem verifiziert werden, wann eine konzerninterne Transaktion geprüft werden muss und was die „Red Flegs“ damit zu tun haben. Auch eine Bewertung der Fremdüblichkeit der Vergütung und die Verrechnungspreispolitik sollen Bestandteil des Kapitels sein. Die speziellen Themen der Verrechnungspreise bei M&A Transaktionen sind im siebten Kapitel zu finden. Dieses Kapitel soll die steuerlichen Problematiken des konzerninternen Ablaufs bzgl. der Finanzierung und Dienstleistungen aufzeigen. Der letzte Abschnitt besteht aus den Kapiteln acht und neun, welche den Schwerpunkt auf das Finanzstrafrecht und die steuerlichen Haftungsgrundlagen im Rahmen einer Tax Due Diligence darlegen. Die steuerlichen Aspekte der Vertragsgestaltung und Steuerklassen bei der Durchführung einer Tax Due Diligence wird im neunten Kapitel behandelt. In diesem werden auf die gesetzlichen Haftungsregime und auf die Einzelheiten der Steuerklassen aufmerksam gemacht.

Abstract

This master's thesis deals with the international tax problems and liability bases when carrying out a tax due diligence within transfer pricing.

The thesis is divided into three sections. Thus, chapters one to four form the general part of the thesis, in chapters five to seven the first specification of transfer pricing within an M&A process and a tax due diligence execution takes place. Section three consists of chapters eight and nine, which include the issue of fiscal criminal law, tax liability bases and tax contract design and tax classes within a tax due diligence.

Starting with the introduction of transfer pricing and which consequences result from it, over applied methods up to legal framework conditions, e.g. the legal classification of transfer pricing on international and national level. Special attention is paid to international tax law. With the help of the treaty law and the OECD - model treaty a clear presentation of the legal classification of the topic should be possible. In addition, the conflicts common in practice, their prevention and the associated legal protection will be explained in more detail.

The specification in chapter five shall explain the role of transfer pricing within an M&A transaction. Subsequently, in chapter six, a further specification takes place, which explains the transfer prices with a Due Diligence examination more exactly. Among other things, it will be verified when an intra-group transaction has to be audited and what the "red flags" have to do with it. An assessment of the arm's length nature of the remuneration and the transfer pricing policy will also be part of the chapter. The special topics of transfer pricing in M&A transactions are to be found in the seventh chapter. This chapter is intended to highlight the tax issues of the intra-group process with regard to financing and services. The last section consists of chapters eight and nine, which focus on financial criminal law and the tax liability bases in the context of a tax due diligence. The tax aspects of the contract design and tax classes in the execution of a tax due diligence is treated in the ninth chapter. In this chapter, attention is drawn to the legal liability regime and the details of the tax classes.

1. Einleitung

Die Due Diligence - ein geeignetes Mittel um in kürzester Zeit die Fakten und Risiken eines Unternehmens zu analysieren. Während eines M&A Prozesses werden verschiedene Arten der Due Diligence, sei es eine Legal oder Finance Due Diligence, durchgeführt, um einen Überblick über die Zielgesellschaft zu erhalten und eine erste Bewertung vornehmen zu können. Eine bedeutende Rolle hat die Tax Due Diligence bei der Firmenbewertung inne. Diese ermöglicht dem potenziellen Käufer und seinen Beratern einen raschen und wesentlichen Überblick über alle relevanten steuerlichen Themen bzw. konkrete Rückschlüsse auf steuerliche Risiken ziehen zu können. Diese Risikoanalysen führen entweder zur Vertragsunterzeichnung oder dazu, dass vom Kaufvertrag Abstand genommen wird bzw. dass spezifische Formulierungen, Klauseln, Haftungsausschlüsse aufgenommen oder das Risiken zunächst hingenommen werden, welche im Laufe der Post – Strukturierung reduziert werden sollen.¹

Eines der herausforderndsten Themenbereiche in einer Tax Due Diligence ist der Umgang und die Bewertung mit- und von Verrechnungspreisen. Die Bedeutung der Verrechnungspreise, insbesondere für multinationale Unternehmen, darf in der Praxis nicht vernachlässigt werden. Aufgrund des globalisierten Welthandels führen konzerninterne Verrechnungspreise regelmäßig zu Schwierigkeiten in der steuerlichen Handhabung. Die nationalen Steuerverwaltungen und die OECD sowie die Europäische Union tun das ihrige, um mit allgemeinen und einheitlichen Regulierungsbestimmungen, die Thematik für Unternehmen zu vereinfachen. Dennoch ist anzumerken, dass ein einheitlicher Umgang mit Verrechnungspreisen stets von den Unternehmen und den verschiedenen Regierungen angestrebt wird, doch die enorme nationale Regelungsdichte noch ein zunehmendes Hindernis darstellt. Auch das Erreichen der Anzahl und das Bilden der Volumina von grenzüberschreitenden Transaktionen, für die Bildung von Verrechnungspreisen, stellt einen enormen Aufwand da. Hinzukommend ist bei dem Umgang mit Verrechnungspreisen darauf zu achten, dass diese meist Dauersachverhalte umfassen und sich deshalb nicht nur langfristig, sondern auch kumulierend auf eine Gesellschaft auswirken können. Zudem hat sich in der Praxis gezeigt, dass nicht nur inhaltliche Fragestellungen für multinationale Unternehmen eine Herausforderung darstellen, auch das Implementierungsfragen einen immer größeren Stellenwert einnehmen. Systeme, wie mit Verrechnungspreisfragen richtig umgegangen werden soll, finden ihre Grenzen immer dann, wenn die Verrechnungspreissysteme inhaltlich zutreffend konzipiert worden sind, aber im Organisationssystem des Unternehmens nicht integriert werden können. Aufgrund der langfristigen Wirkung müssen Verrechnungspreissysteme so robust wie möglich

¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. V.

gestaltet werden, sodass diese in allen betroffenen Staaten ohne großen Aufwand durchgesetzt bzw. angewandt werden können. Um eine einheitliche Handhabung dieser Thematik zu ermöglichen, ist ein Zusammenspiel aller betreffenden Nationen und Europäischen Organisationen von Nöten, um eine einheitliche und gesamt zufriedenstellende Lösung zu erarbeiten.^{2 3}

Diese Arbeit soll einen Einblick in die Problematik der Verrechnungspreise ermöglichen, insbesondere in die steuerlichen Problemstellungen und Haftungsgrundlagen auf internationaler Ebene. Die Thesis soll aufzeigen, wie innerhalb einer Tax Due Diligence im Rahmen eines M&A Prozesses mit Verrechnungspreisen umzugehen ist, bzw. welche Bedeutung diese einnehmen. Zudem soll ein Einblick in die finanzstrafrechtliche Verfolgung des verantwortlichen Personenkreises ermöglicht werden. Zuletzt folgen die steuerlichen Aspekte der Vertragsgestaltung und die Steuerklauseln, die anhand einiger Formulierungsvorschlägen eine mögliche Vertragsgestaltung aufzeigen können.

²Vgl. Bernhardt [2017], Vorwort.

³Vgl. Damböck/Galler/Nowotny [2012], Vorwort.

2. Grundlagen der Verrechnungspreise

Dieses Kapitel dient zur Klärung der zentralen Begrifflichkeiten und den daraus resultierenden Konsequenzen, die für ein umfassendes Verständnis des zu behandelnden Themas notwendig sind. Konkret handelt es sich um die Thematiken der Begriffsdefinition der Verrechnungspreise, der wirtschaftlichen Konsequenzen die daraus entstehen, dem Fremdvergleichsgrundsatz und Erläuterungen zu den angewandten Verrechnungspreismethoden.

2.1 Begriffsdefinition der Verrechnungspreise

Der Begriff der Verrechnungspreise bedarf aufgrund seiner zahlreichen und verschiedensten Auffassungen bzw. Anwendungsfelder zunächst einer klaren begrifflichen Abgrenzung. Schmalenbach bezeichnete den Verrechnungspreis im Jahre 1909 als einen „*eigenartigen Preis*“, welcher zur „*Bewertung der gegenseitigen Leistung*“ angewendet wird. Dieser entstünde überall dort, „*wo man im industriellen Rechnungswesen den Gesamtbetrieb aufteilt in Unterbetriebe derart, dass die Leistungen derselben untereinander im Einzelnen gemessen und verrechnet werden*“ könne.⁴ Im Jahre 2005 hingegen, definierten Wagenhofer und Ewert, Verrechnungspreise als eine Art „*Wertansätze für innerbetrieblich erstellte Leistungen*“ wie z.B. Endprodukte, Zwischenprodukte und Dienstleistungen, „*die von andern, rechnerisch abgegrenzten Unternehmensbereichen bezogen werden.*“⁵ Im Jahr 2006 äußert sich auch Horngren et. al. ähnlich zu der Thematik mit der Aussage „*a transfer price is the price one subunit (department or division) charges for a product or service supplied to another subunit of the same organization.*“⁶ Coenenberg hingegen, versteht im Jahre 2009 unter dem Begriff des Verrechnungspreises einen „*Wert, der bei der internen Erfassung für den Transfer von Gütern oder Dienstleistungen bzw. die Nutzung gemeinsamer Ressourcen und Märkte zwischen wirtschaftlich selbständigen Bereichen innerhalb eines Unternehmens angesetzt wird.*“^{7 8} Fokussiert, auf die Verrechnungspreise innerhalb der internationalen Besteuerung, tätigt Eden 1998 folgende Definition „*the price of any non-arm's length transaction involving transfers of goods, intangibles, or services between wholly or partly owned affiliates (parent, branch, subsidiary) of a multinational enterprise is called a transfer price.*“⁹ Auffällig ist, dass keine einzige der soeben genannten Definitionen, weder in der Literatur noch in der Praxis verwendeten Verrechnungspreisebegriffe in ihrer Gesamtheit erfasst. Alle, bis auf die letzt genannte Definition, zielen auf einen Leistungstransfer von einem

⁴Martini [2007], S. 7.

⁵Martini [2007], S. 7.

⁶Martini [2007], S. 8.

⁷Martini [2007], S. 8.

⁸Vgl. Koch [2011], S. 101.

⁹Martini [2007], S. 8.

liefernden zu einem empfangenden Bereich innerhalb eines Unternehmens ab. Somit ist sowohl eine Leistungserbringung als auch ein Leistungsbezug über die Unternehmensgrenze hinweg von vornherein ausgeschlossen.^{10 11} Es ist festzuhalten, dass Verrechnungspreise durchaus nur innerhalb eines Unternehmens zu Anwendung kommen können, doch legt die Definition der OECD bzgl. der Begrifflichkeit der Verrechnungspreise eine deutlich andere Aussage fest. Die von der OECD vorgenommene Definition wird als aktuellste und in der Praxis relevanteste Erläuterung der Verrechnungspreise verstanden und besagt, dass *„Verrechnungspreise jene Preise sind, zu denen ein Unternehmen an verbundenen Unternehmen körperliche Ware oder immaterielle Vermögenswerte liefert oder Dienstleistungen erbringt.“*¹² Vergleicht man diese Definition mit den voraus gegangenen, Eden ausgenommen, sind Gemeinsamkeiten als auch Unterschiede deutlich zu erkennen. Einig sind sich alle Varianten der Verrechnungspreisdefinitionen, dass es sich um eine Art der internen Bewertung gegenseitiger Leistungen handelt, welche innerbetrieblich abgrenzbar sind. Der auffälligste Unterschied besteht in der Anwendbarkeit der Verrechnungspreise außerhalb der Unternehmensgrenzen. Eden betont diese Anwendung außerhalb der eigenen Unternehmensgrenze und auch die OECD Definition lässt eine Anwendung über die Unternehmens- und Landesgrenzen bzw. die Anerkennung der Verrechnungspreise zu, da dieser keine räumliche Einschränkung zu entnehmen ist. Somit wird mit der Begrifflichkeit der Verrechnungspreise (engl. Transfer Pricing), die Preisgestaltung von grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen bezeichnet. Unter konzerninternen Transaktionen sind Lieferungen von Waren, die Übertragung von materiellen und immateriellen Vermögenswerten und Dienstleistungen innerhalb verbundener Unternehmen zu verstehen.¹³

2.2 wirtschaftliche Konsequenzen

Heutzutage stellen die Bestimmungen und Gestaltungen von Verrechnungspreisen für multinationale Unternehmen bzgl. konzerninternen Transaktionen, einen wichtigen Werttreiber dar. Unter anderem bestimmen diese, in welchen Ländern, die international operierenden Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen ihre Gewinne ausweisen und besteuern. Aufgrund verschiedener Steuerhoheiten, innerhalb der Europäischen Union, gibt es deutliche Unterschiede bei der Unternehmensbesteuerung.¹⁴ Somit gelingt es multinationalen Unternehmen mit der Systematik des internationalen Steuergefälles, ihre Gewinne optimal, im Sinne des geringsten Steuersatzes, zu versteuern.¹⁵

¹⁰Vgl. Martini [2007], S. 8.

¹¹Vgl. Hummer/Zeintl, TPI 2021, 23, 25.

¹²OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 103 ff.

¹³Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 179.

¹⁴Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 179.

¹⁵Vgl. Koch [2011], S. 112.

Die folgende Abbildung zeigt die verschiedenen Unternehmensbesteuerungssätze im internationalen Vergleich für- und ab dem Jahr 2019. Es handelt sich bei der Abbildung um die tarifliche Besteuerung des Gewinns von Kapitalgesellschaften 2019 (nominal) in prozentualer Darstellung. Die Datenerhebung, der hier abgebildeten Unternehmenssteuer setzt sich aus der Körperschaftssteuer, der Gewerbebeertragssteuer und vergleichbaren anderen Steuern des Zentralstaats und den Gebietskörperschaften zusammen.¹⁶

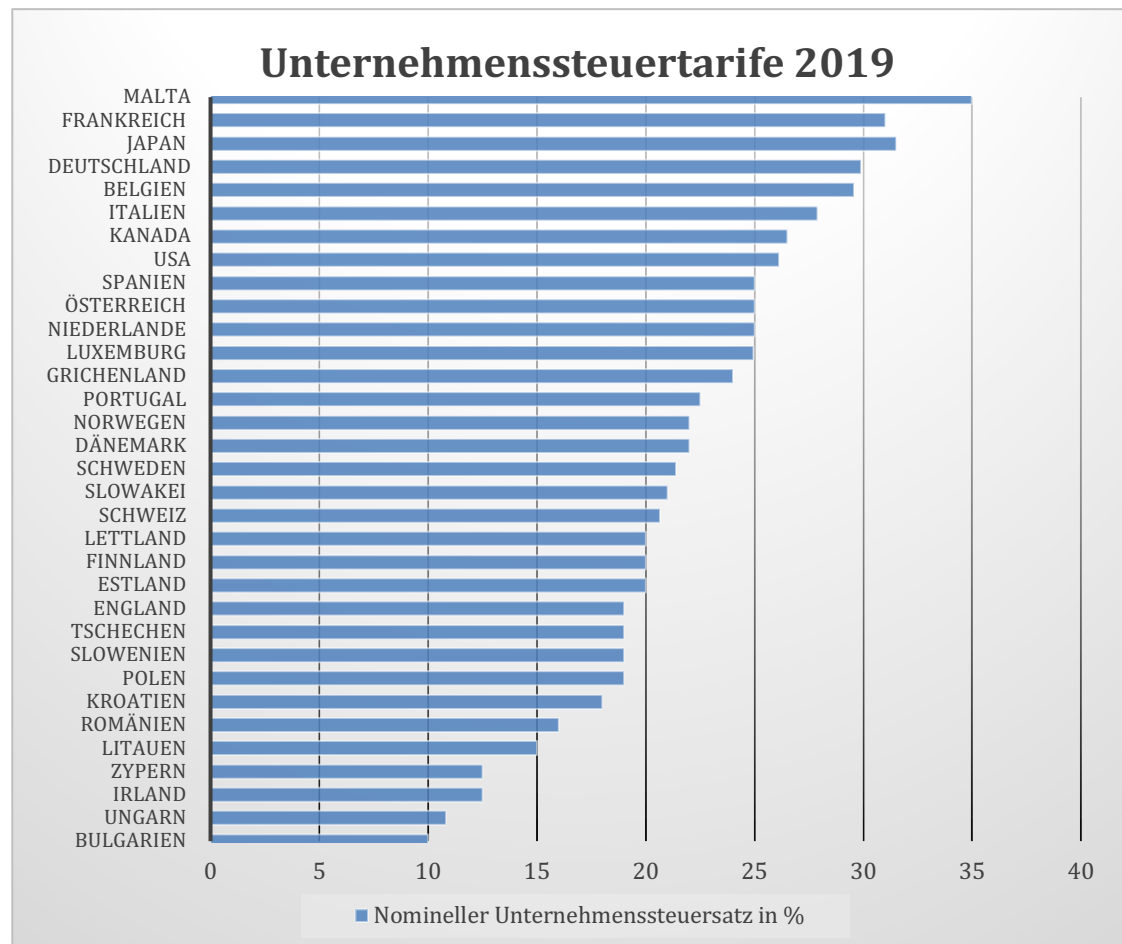


Abbildung 1: Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich 2019
(Quelle: Eigene Darstellung an BMF 2020 [Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich], S. 18)

Die Abbildung zeigt deutlich, dass die steuertarifliche Gesamtbelastung von Gesellschaften im Jahre 2019 von 10 % in Bulgarien bis über 32 % in Frankreich variieren, Malta aufgrund eigenen Sondersätzen bzw. Regelungen ausgenommen. Österreich bleibt mit 25 % und Deutschland mit 29,9 % unterhalb einer tariflichen Gesamtbesteuerungsmarke von 30 %.¹⁷ Unterschiede bestehen nicht nur bei den nominellen Unternehmenssteuersätzen, sondern auch bei der Festlegung der Bemessungsgrundlagen. In der Praxis ist es üblich, dass sich die Bemessungsgrundlage nach dem Nettogewinn eines Unternehmens bemisst. Zum Erhalt des steuerpflichtigen Gewinnes wird die positive Differenz

¹⁶Vgl. BMF [2020], S. 19.

¹⁷Vgl. BMF [2020], S. 15.

zwischen Aufwand und Ertrag angesehen. Wobei alle Aufwendungen und Einkünfte des Gewinnermittlungszeitraumes nach Maßgabe der jeweils anwendbaren nationalen Gewinnermittlungsvorschriften saldiert werden müssen. Auch sind hier erhebliche Unterschiede zu erkennen. Diese stammen unter anderem aus den anwendbaren Bestimmungen zur steuerlichen Abschreibung, der Bewertung von Wirtschaftsgütern, wie z.B. Vorräten etc., oder verschiedenartigen Vorschriften bzgl. der Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben und- oder steuerlichen Sondervorschriften, per exemplum einen fiktiven Betriebsausgabenabzug.^{18 19} Zusätzlich muss für eine steuerliche Gesamtbewertung bei Unternehmensgewinnen, die Besteuerung der Anteilseigner berücksichtigt werden. Relevante Beispiele hierfür sind: die Abgeltungssteuer, Kapitalertragssteuer und die Einkommenssteuer. Zunehmend werden Dividenden nicht mehr beim Anteilseigner besteuert, sondern in den jeweiligen Staaten vollständig oder nur bis zu einem gewissen Satz. Diese Entscheidung liegt bei den jeweiligen Steuerhoheiten. Daher spielen sowohl die Steuersätze als auch der Besteuerungsumfang der Dividenden eine ausschlaggebende Rolle.²⁰

Abbildung 2 zeigt die maximale nominale Besteuerung in Prozent auf Unternehmens- und Anteilseigner bei Vollausschüttung im Jahr 2019.²¹ Zu beachten ist hierbei, dass Länder, welche sich eine Veranlagungsoption vorbehalten, niedrigere Steuersätze als die in der Grafik abgebildeten Prozentsätze, ausweisen. Insbesondere wenn die Belastung des Gesamteinkommens des Anteilseigners unter dem Spitzensteuersatz liegt oder sogar eine Steuernachzahlung aufgrund der Berücksichtigung von Freibeträgen entfällt.^{22 23} Beispielrechnung: Ein Aktionär in Deutschland im Jahr 2019 hat Dividendenerträge in Höhe von 9.969 Euro und keine weiteren Einkünfte, so ergibt sich aufgrund des steuerlichen Grundfreibetrags von 9.168 Euro und des Sparerfreibetrags von knapp 801 Euro, keinerlei Steuerbelastung auf Anteilseignerebene. Anders stellt sich die Situation in den Staaten wie z.B. Schweden da, welche mit einer definitiven Abgeltungssteuer, immer eine Belastung von Anteilseignerebene vorweisen, unabhängig von der Einkommenssumme.²⁴ Die soeben genannten Beispiele des Unternehmenssteuersatzes und der maximalen Besteuerung auf Unternehmens- und Anteilseignerebene sind nur ein kleiner Teil der Faktoren, welche bei der Standortwahl für die Unternehmen ausschlaggebend sind.²⁵

¹⁸Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 179.

¹⁹Vgl. Dirrigl/Wellich/Wenger [2004], S. 72 ff.

²⁰Vgl. BMF [2020], S. 19.

²¹Vgl. BMF [2020], S. 20.

²²Vgl. Dirrigl/Wellich/Wenger [2004], S. 76 f.

²³Vgl. BMF [2020], S. 20.

²⁴Vgl. BMF [2020], S. 19.

²⁵Vgl. BDI [2020], S. 16 ff.

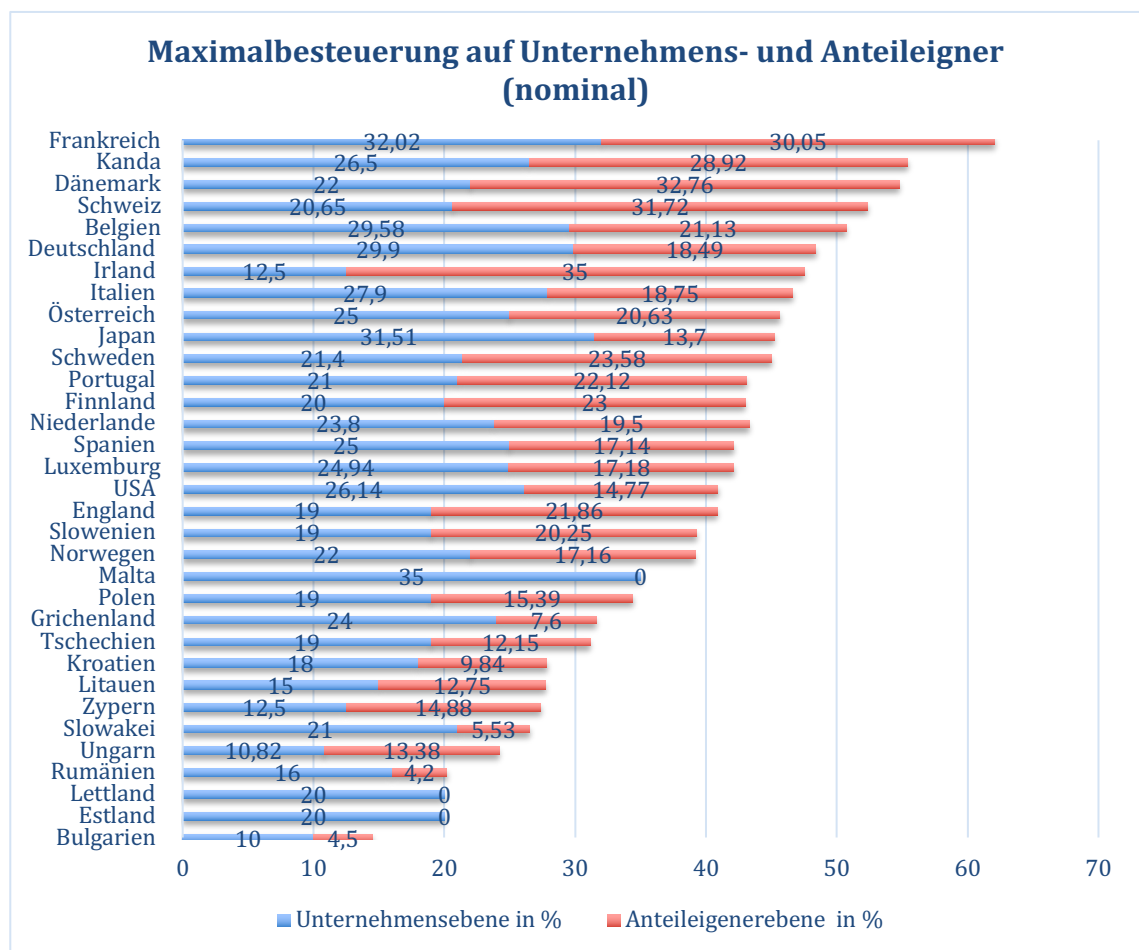


Abbildung 2: Maximale Besteuerung auf Unternehmer- und Anteilseignerebene bei Vollausschüttung 2019
(Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an BMF 2020 [Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich], S. 20)

Kommt es zu einem Leistungsaustausch zwischen zwei oder mehreren verbundenen Unternehmen, so bestimmen die Verrechnungspreise steuerwirksame Erträge bzw. Aufwendungen und fließen über die steuerliche Bilanz in die Berechnung der Steuerlast der verbundenen Unternehmen in der jeweiligen Steuerhoheit (Staat) ein. Das Verhältnis Verrechnungspreis zu den Erträgen oder Aufwendungen ist simpel. Je höher der vereinbarte Verrechnungspreis, desto höher ist der Aufwand beim Leistungsempfänger und der Ertrag beim Leistungserbringer.²⁶ Wird beispielsweise der Preis einer Leistung, Ware, Dienstleistung erhöht, führt die Transaktion, wenn diese isoliert begutachtet wird, zu einer Erhöhung des Ertrags beim Leistungserbringer und aufgrund des gesteigerten Ertrages geht eine erhöhte Steuerlast miteinher. Auch auf der Leistungsempfängerseite kommt es zu Erhöhungen, nur handelt es sich dort um den Anstieg der Aufwendungen und veranlasst somit eine Reduzierung der Steuerlast.^{27 28}

²⁶Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 179.

²⁷Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 179.

²⁸Vgl. Koch [2011], S. 100.

Aus der Praxis ist bekannt, dass sich aus Verrechnungspreisgestaltungen regelmäßig Gewinnverlagerungsoptionen ergeben, sofern ein Steuergefälle zwischen den beiden Ansässigkeitsstaaten der leistenden Unternehmen besteht. Sind diese Voraussetzungen gegeben, wirkt eine Gewinnverschiebung sich unverzüglich auf die Gesamtsteuerbelastung der Unternehmensgruppe aus.^{29 30} Die große Bedeutung der Verrechnungspreise wird schnell deutlich, wenn man sich vor Augen führt, dass mehr als 75 % des Welthandels innerhalb verbundener Unternehmen stattfindet. Das Transfer Pricing hat aus der Sicht des Steuerzahlers, unter anderem die Aufgabe der Konzernsteuerplanung und des Risk Management, inne. Dennoch stoßen diese Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund des Fremdvergleichsgrundsatz zunehmend an ihre Grenzen.^{31 32}

2.3 Fremdvergleichsgrundsatz

Der Fremdvergleichsgrundsatz, bekannter als Arms Length Principle, stellt auf internationaler Ebene eine vollumfängliche und anerkannte Methode zur Interpretation von Verrechnungspreisen dar. Dieser Grundsatz beinhaltet, dass Geschäftsbeziehungen – auch grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen – zwischen nahestehenden Unternehmen durch den Ansatz von Verrechnungspreisen steuerlich so gelten gemacht werden sollen, wie sie auch zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Bedingungen zustande gekommen wären.³³ Hierbei wird die Selbstständigkeit von Unternehmen fingiert (eng. separate entity approach). Die Grundidee des Fremdvergleichsgrundsatzes ist es, die Preise unabhängiger Dritter als Berechnungsgrundlage für die Gewinnverteilung zwischen verbundenen Unternehmen heranzuziehen. Dadurch entstehen zwei Möglichkeiten, welche in der Praxis eine hohe Relevanz haben. Einerseits schränkt es die Möglichkeit einer willkürlichen Verlagerung des Ergebnisses der multinationalen Unternehmen ein und andererseits werden Unternehmen von der Willkür der Finanzverwaltung geschützt.³⁴ Zudem ist der Fremdvergleichsgrundsatz in den OECD – Verrechnungspreisgrundsätzen für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, aufgrund der gesetzlichen Richtlinie § 9 des OECD – Musterabkommen, implementiert.³⁵

²⁹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 182.

³⁰Vgl. Bundesministerium Finanzen – verbundene Unternehmen und Verrechnungspreise [2020].

³¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 182.

³²Vgl. Dorner [2013], S. 8 f.

³³Vgl. Mittendorfer/Mittermair [2017], S. 145.

³⁴Vgl. Bundesministerium Finanzen – verbundene Unternehmen und Verrechnungspreise [2020].

³⁵Vgl. OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 33 ff.

2.4 Angewandte Verrechnungspreismethoden

Zur Erhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes, hinsichtlich der anzuwendenden Verrechnungspreismethoden, wurden in den OECD – Richtlinien ein internationaler Standard durch die Mitgliedsstaaten der OECD festgehalten. Das Ziel war bzw. ist es, eine gemeinsame Grundlage für die steuerliche Gestaltung von Gewinnen aus internationalen, konzerninternen Transaktionen abzufassen. Auf deren Basis Verrechnungspreise zu bestimmen, die dann durch die Finanzverwaltungen zu verzeichnen und zu prüfen sind. Schlussendlich soll mit diesen Maßnahmen eine Doppelbesteuerung bzw. eine doppelte Nichtbesteuerung vermieden werden, welche bei Abwesenheit eines einheitlichen Regelwerkes und ausschließlich nationalen Gestaltungsmöglichkeiten und Standards mit höherer Wahrscheinlichkeit eintreten würde. Mit der Anwendung dieser gemeinsamen Methoden soll sichergestellt werden, dass die Preise, welche zwischen zwei verbundenen Unternehmen vereinbart werden, dieselben sind, die auch gegenüber Dritten vereinbart worden wären.³⁶ Der Steuerpflichtige muss im Rahmen seiner Aufzeichnungspflichten angeben, welche Verrechnungsmethode angewandt wurde und warum er diese Methode für seine Geschäfte und sonstigen geschäftlichen Verhältnisse für geeignet hält. Hinzukommend soll für die ausgewählte Methode durch geeignete Fremdvergleichsdaten bewiesen werden, dass die Verrechnungspreise fremdüblich sind.³⁷ Es werden lt. OECD – Richtlinie zwei Arten der Verrechnungspreismethoden, die zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bzgl. der Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, unterschieden. Zum einen in die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden und zum anderen in die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden (Transaktionsbezogene Methoden).³⁸

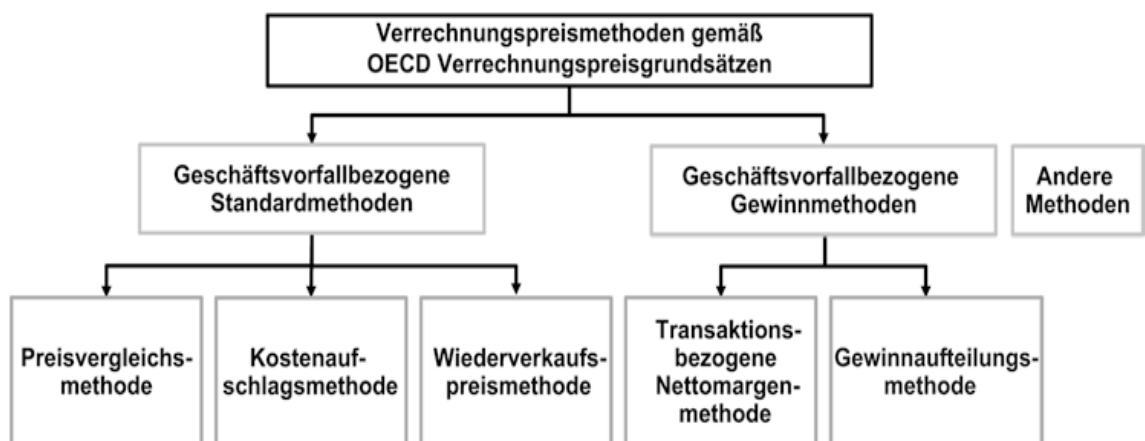


Abbildung 3: OECD - Verrechnungspreisrichtlinien (Quelle: Dawid [2016], S. 166)

³⁶Vgl. Dawid [2016], S. 165.

³⁷Vgl. TAXACADEMY [2020], S. 1.

³⁸Vgl. Dawid [2016], S. 166.

Die Basis für den Fremdvergleich stellen die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden dar, da diese auf die Preise oder auf die Bruttomarge abstellen, wie sie fremde Dritte untereinander vereinbaren würden. Die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden, stellen den Gewinn der verbundenen Unternehmen mit dem Gewinn vergleichbaren unverbundenen Unternehmen in Relation, um festzustellen, ob die Verrechnungspreise der zusammengehörenden Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Zur Prüfung, ob der Fremdvergleichsgrundsatz und somit die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen gewahrt bleiben, können folgende Methoden zur Anwendung kommen. Die Standardmethoden, welche gem. § 1 Abs. 3 AStG und nach den OCED – Richtlinien in der Praxis zu bevorzugen sind, umfassen:^{39 40}

- die Preisvergleichsmethode (engl. Comparable Uncontrolled Price Method)
- die Kostenaufschlagsmethode (engl. Cost Plus Method)
- die Wiederverkaufspreismethode (engl. Resale Price Method)

Die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden (Transaktionsbezogene Methoden) sind:⁴¹

- die Gewinnaufteilungsmethode (engl. Profit Split Method)
- die Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (engl. Transactional Net Margin Method)
- andere Methoden

Die soeben aufgelisteten Methoden werden ab dem Punkt 2.4.1 genauer erläutert. Zu beachten sind die sog. anderen Methoden, sofern diese für den genau untersuchten Geschäftsvorfall angemessener in der Anwendung erscheinen als die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden und die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden. Als Beispiel ist insbesondere der hypothetische Fremdvergleich zu nennen. Dieser stellt auf die hypothetische Zahlungsbereitschaft des Empfängers, den hypothetischen Mindestpreis des Leistungserbringers, sowie auf die Verhandlungsmacht und Alternativen der beteiligten miteinander verbundenen Parteien ab. Um hierdurch einen Verrechnungspreis ermitteln zu können, der im Einvernehmen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht.^{42 43}

³⁹Vgl. Dawid [2016], S. 166.

⁴⁰Vgl. TAXACADEMY [2020], S. 1.

⁴¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 182.

⁴²Vgl. Dawid [2016], S. 166.

⁴³Vgl. Fraberger/Baumann/Plott/Waitz – Ramsauer [2014], S. 307 f.

2.4.1 Preisvergleichsmethode

Die Preisvergleichsmethode vergleicht den Verrechnungspreis zweier miteinander verbundenen Unternehmen mit den Preisen, die bei gleichartigen Transaktionen zwischen fremden Unternehmen am Markt vereinbart worden sind. Der so zu ermittelnde Referenzpreis, der als Verrechnungspreis anzusehen ist, kann aus einem internen oder auch externen Preisvergleich resultieren.⁴⁴ Ein interner Preisvergleich läge zum Beispiel dann vor, wenn eine Konzerngesellschaft ein Produkt unter ähnlichen mit einander vergleichbareren Bedingungen nicht nur an verbundene Konzerngesellschaften, sondern auch an fremde Dritte weitergäbe. Kann der Preisvergleich jedoch aus vergleichbaren Markttransaktionen zwischen unabhängigen fremden Unternehmen abgeleitet werden, so liegt ein externer Preisvergleich vor. Grundsätzlich ist die Preisvergleichsmethode für alle Transaktionsarten möglich. In der Praxis gilt dies insbesondere für Warenlieferungen, Finanztransaktionen und Nutzungsüberlassung immaterieller Vermögenswerte. Die Preisvergleichsmethode ist vorrangig vor den anderen Methoden anzuwenden. Zu beachten ist hierbei, dass die Anforderungen der Preisvergleichsmethode bzgl. der Vergleichbarkeit sehr hoch sind. Dies zielt nicht nur auf das betreffende Produkt, welches Gegenstand der Geschäftsbeziehung ist ab, sondern ebenfalls für alle weiteren preisbeeinflussenden Umstände, wie z.B. Lieferbedingungen, Menge, Absatzstufe etc. Bei Vermögenswerten können schon die kleinsten Unterschiede der Eigenschaften zu einer Unvergleichbarkeit führen.⁴⁵

2.4.2 Wiederverkaufspreismethode

Bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode werden die Verrechnungspreise nicht direkt mit den Fremdpreisen verglichen, sondern es wird bei der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode die Bruttomarge aus dem Verkauf von Produkten, die von verbundenen Unternehmen bezogen werden, mit der Bruttomarge aus ähnlichen Transaktionen zwischen fremden Unternehmen verglichen. In der Praxis bedeutet das nichts anderes, als dass der Wiederverkäufer durch den Verkauf eine angemessene Bruttogewinnspanne erzielen kann.⁴⁶ Auch hier ist die Bestimmung fremdüblicher Gewinnmargen durch externe und interne Vergleiche bestimmbar. Insbesondere in Vertriebsunternehmen findet die Wiederverkaufspreismethode einen hohen Zuspruch.⁴⁷

⁴⁴Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 184.

⁴⁵Vgl. TAXACADEMY [2020], S. 2.

⁴⁶Vgl. Dawid [2016], S. 176.

⁴⁷Vgl. Damböck/Galler/Nowotny [2012], S. 52 f.

2.4.3 Kostenaufschlagmethode

Die Verrechnungspreise werden mit der Kostenaufschlagsmethode mittels der Kosten, die bei einem Produktions- oder Dienstleistungsunternehmen zustande kommen, bestimmt. Zur Bestimmung des Verrechnungspreises wird auf die zu ermittelnde Kostenbasis ein Gewinnaufschlag addiert, welcher dem Leistungserbringenden einen angemessenen Gewinn gewährleistet.⁴⁸ Bei dieser Methode erfolgt der Fremdvergleich durch den Vergleich der Kostenaufschlagssätze in kontrollierten und vergleichbaren unkontrollierten Transaktionen. Dies erfordert einen detaillierten Vergleich der Produkte, Funktionen, Dienstleistungen, Produktionskomplexität, Kostenstrukturen und immateriellen Wirtschaftsgütern der zu untersuchten Transaktionen und den Vergleichstransaktionen. Unter der internen Kostenaufschlagsmethode sind kontrollierte und unkontrollierte Transaktionen innerhalb desselben Herstellers oder Dienstleistungserbringers zu verstehen. Fehlen solche Transaktionen, kann der Vergleich zu vergleichbaren Verkäufen oder Dienstleistungen Dritter Unternehmen gezogen werden, dies entspreche der externen Kostenaufschlagmethode. Häufig kommt die Methode bei konzerninternen Dienstleistungen zu Anwendung.⁴⁹

2.4.4 Gewinnaufteilungsmethode

Wie der Name der Gewinnaufteilungsmethode vermuten lässt, wird bei dieser Methode der Gesamtgewinn aus einem Geschäft zwischen den beteiligten Unternehmen untereinander aufgeteilt. Bei der Aufteilung des Gewinns ist darauf zu achten, dass diese nach einer Art und Weise erfolgt, wie dies auch bei unverbundenen Unternehmen zu erwarten wäre. Der Gesamtgewinn, der unter den Unternehmensteilen aufgeteilt wird, kann über zwei Methoden ermittelt werden. Entweder entsteht dieser aus der Differenz zwischen den Umsätzen des gegenständlichen Geschäfts und der Summe der Kosten, welche bei allen an der Bereitstellung beteiligte Unternehmen entstehen, die sog. Basisgewinnaufteilung oder er wird bei der Residualgewinnmethode vom Gesamtgewinn eine auf dem Markt übliche Vergütung für alle Routineleistungen, für welche ein marktüblicher Satz ermittelt werden kann, abgezogen.^{50 51} Die so zu ermittelnde Differenz ist der Gewinn, welcher über den marktüblichen Gewinn hinaus zu erzielen ist. Der Unterschied beider Gewinnmethoden liegt darin, dass bei der Basisgewinnaufteilungsmethode der Gesamtgewinn zwischen beteiligten Unternehmen aufgeteilt wird, hingegen bei der Residualgewinnmethode nur der Gewinn, der über einfache Routinefunktion hinaus geht, unter den beteiligten Parteien aufzuteilen ist. Zum Einsatz kommen die

⁴⁸Vgl. Vondrak [2019], S. 265 ff.

⁴⁹Vgl. Dawid [2016], S. 176.

⁵⁰Vgl. Vögele/Borstel/Bernhard [2020], Rn. 192 f.

⁵¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 185.

Gewinnaufteilungsmethoden, wenn immaterielle Vermögenswerte in beträchtlichen Ausmaßen auf mehrere Wertschöpfungsstufen eingesetzt werden, da ein direkter Fremdvergleich so nicht gewährleistet werden kann.⁵²

2.4.5 Transaktionsbezogene Nettomargenmethode

Bei der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode werden die erzielten Nettogewinnmargen aus einer konzerninternen Transaktion mit den Nettogewinnmargen aus vergleichbaren Transaktionen zwischen fremden und unabhängigen Geschäftspartnern miteinander verglichen. Basieren können diese Vergleiche auf einzelnen Transaktionen oder auf Transaktionen, die aufgrund ihrer starken Verbundenheit zusammengefasst werden können. Hierbei wird der Nettogewinn in ein Verhältnis zu einer geeigneten Bezugsgröße gesetzt, wie z.B. Kosten, Umsatz, Kapital.⁵³ Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode hat eine ähnliche Funktionsweise wie die Kostenaufschlagsmethode und die Wiederverkaufsmethode, nur dass der Vergleich auf den Nettogewinn und nicht auf den Bruttogewinn gerichtet ist, dementsprechend wird diese Methodik auch angewandt. Zu beachten ist hierbei, dass die aus den untersuchten konzerninternen Transaktionen erzielten Nettogewinne so zu bewerten sind, dass der Steuerpflichtige diese auch bei ähnlichen Geschäften mit fremden Dritten ermitteln würde, der sog. interne Vergleich. Der externe Vergleich hingegen, stellt auf die Gewinnspanne von unabhängigen Vergleichsunternehmen ab. In der Praxis dominiert der externe Vergleich.⁵⁴

3. Gesetzlicher Rahmen

Das folgende Kapitel soll eine gesetzliche Einordnung der Verrechnungspreise ermöglichen. Es sollen die Aspekte der Verrechnungspreisgrundsätze nach den OECD – Richtlinien, das internationale Steuerrecht und die Verrechnungspreisbestimmungen nach nationalem Recht dargestellt werden.

3.1 Verrechnungspreisgrundsätze nach der OECD

Die Anfänge der internationalen Regelungen, Bestimmungen und Standards zur Bestimmung von Verrechnungspreisen sind 1960 zu verzeichnen. Davor gab es gewissermaßen keine Regelungen dazu. Aufgrund der fortschreitenden Kraft der Liberalisierung der Weltwirtschaft und dem Wachstum der multinationalen Unternehmen, drängte sich zunehmend auch das Erfordernis auf, willkürlichen Gewinnverschiebungen gesetzliche Schranken entgegen zu setzen, um den Verlust der Steuereinnahmen ins Ausland zu

⁵²Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 185.

⁵³Vgl. OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 127 ff.

⁵⁴Vgl. Dawid [2016], S. 176.

verhindern. Heutzutage sind Vorschriften zur Bestimmung von Verrechnungspreisen und Regelungen zur Verrechnungspreisdokumentation nahezu in allen großen Marktwirtschaften verankert. Die OECD – Verrechnungspreisgrundsätze, das internationale Steuerrecht bzw. das Doppelbesteuerungsabkommen, die nationalen Verrechnungspreisbestimmungen und die Anti – Missbrauchbestimmungen sind maßgebend für die Klärung von Verrechnungspreisfragen.^{55 56} Als einer der ersten internationalen Regelungen, mit dem Ziel der Schaffung eines internationalen Regelwerkes für Verrechnungspreise und deren Umgang mit- und in multinationalen Unternehmen, hat der Fiskalausschuss der OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) im Jahre 1979 die ersten Verrechnungspreisgrundsätze mit dem Titel „Report oft the OECD – Committee on Fiscal Affairs on Transfer Pricing and Multinational Enterprises) herausgebracht und diese werden seit Erscheinung des Reports laufend überarbeitet.⁵⁷ Die von der OECD erstellten Verrechnungspreisgrundsätze gelten als anerkanntes Auslegungsinstrument zur Lösungsfindung bzgl. zu Verrechnungspreisfragen. Die Hauptziele dieser Regelungen sind die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatz und die Beobachtung der fremdverhaltenskonformen Verrechnungspreisgestaltungen. Als auch die Festlegungen von generellen Prinzipien für die internationale Abgrenzung von Einkünften. Anzumerken ist hierbei, dass aufgrund der hohen Anzahl an Vertragsstaaten, welche bei der Erarbeitung der Verrechnungspreisbestimmungen involviert waren, nur allgemein gültige Grundsätze beschlossen worden sind, die dem Steuerpflichtigen als Ansätze und Hilfestellungen zu Bestimmungen fremdüblicher Verrechnungspreise dienen sollen. Aufgrund der vielen Verhandlungsteilnehmer und diversen Auffassungsunterschieden der Bestimmungen wurden bzw. werden heute noch, keine Aussagen zu detaillierten Sachverhalten getroffen und es bleibt bei den allgemeinen Grundsätzen.⁵⁸ Die rechtliche Einordnung der OECD – Verrechnungspreisgrundsatzbestimmungen ist nicht immer ganz eindeutig. Es ist festzuhalten, dass diese keinen gesetzlichen Charakter innehaben und daher als bloße Empfehlung einer international fungierenden Organisation angesehen werden. Die Empfänger dieser Empfehlungen sind vor allem die Finanzverwaltungen der OECD – Mitgliedsstaaten. In Österreich und Deutschland sind OECD – Richtlinien nicht unmittelbarer Rechtsbestand, dennoch wird die rechtliche Relevanz über eine zulässige OECD – konforme Auslegung von nationalen und internationalen Steuergesetzen ausgeübt.⁵⁹ In beiden Ländern können die OECD – Verrechnungspreisgrundsätze als Richtlinien zur Interpretation der österreichischen und deutschen Steuergesetze

⁵⁵Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 186 f.

⁵⁶Vgl. Macho/Steiner/Spensberger [2017], S. 95.

⁵⁷Vgl. OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 33.

⁵⁸Vgl. Jirousek/Lang [2005], S. 508 f.

⁵⁹Vgl. Eckert/Trautnitz [2016], S. 160 ff.

herangezogen werden und dienen dem Steuerpflichtigen als wegweisende Hilfestellung bei der Verwendung des Fremdvergleichsgrundsatz für konzerninterne Transaktionen.⁶⁰

3.2. Internationales Steuerrecht

Die Besteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten- und insbesondere das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen sowie anderweitige völkerrechtliche Verträge z.B. das Gemeinschaftsrecht, werden von dem internationalen Steuerrecht umfasst.⁶¹

3.2.1 Abkommensrecht

Doppelbesteuerungsabkommen stellen bilaterale völkerrechtliche Verträge da, die der Vermeidung von Doppelbesteuerung dienen sollen. Die rechtliche Qualität eines solchen Doppelbesteuerungsabkommen steht einem nationalen Steuergesetz gleich, somit ist das Abkommensrecht unmittelbar anwendbar. Aufgrund des *lex specialis* Grundsatzes bezüglich der abkommensrechtlichen Bestimmungen haben diese vor den nationalen Steuergesetzen anwendungsvorrang. In der Regel werden Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den beiden Vertragsstaaten nach einem Vertragsmuster ausgehandelt, in vereinzelt Fällen kann es auch zu multilateralen Abkommen kommen.⁶² Zu unterscheiden sind die juristische, wirtschaftliche, effektive und die virtuelle Doppelbesteuerung.⁶³ Für die Verrechnungspreise relevant ist die sog. „echte“, „rechtliche“ oder juristische Doppelbesteuerung. Diese setzt voraus, dass mehrere Abgabenhochheiten bei demselben Steuersubjekt dieselben Einkünfte und- oder Vermögenswerte einer Besteuerung unterworfen sind.⁶⁴ Bei der Anknüpfung an das Steuersubjekt wird regelmäßig auf den Sitz bzw. Wohnsitz, Gemeinde und- oder Satzungssitze abgestellt. Bei natürlichen Personen gilt auch immer häufiger der gewöhnliche Aufenthaltsort als Anknüpfungspunkt. Das daraus resultierende Ergebnis, ist eine konkurrierende unbeschränkte Steuerpflicht des auf der ganzen Welt erzielten Einkommens. Die jeweiligen Hoheitsträger erheben den Anspruch das gesamte Einkommen dem Steuersubjekt zu unterziehen und dieses daraufhin zu besteuern. Diese Vorgehensweise wird auch Universalitätsprinzip genannt.⁶⁵ Die sog. Verteilungsnormen, bilden das Kernstück der Doppelbesteuerungsabkommen und haben die Begrenzung einer sich nach innerstaatlichem Steuerrecht ergebende Steuerpflicht zum Ziel.⁶⁷ Hierbei kann die Doppelbesteuerung mit der Freistellungsmethode, bei der ein Staat die gegenständlichen Einkünfte von der Besteuerung entlässt oder durch die Anrechnungsmethode, bei der durch Anrechnung der im

⁶⁰Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 186 f.

⁶¹Vgl. Achatz [2013], S. 285 f.

⁶²Vgl. Schmidjell – Domes [2017], S. 45.

⁶³Vgl. Grotherr in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen [2020], S. 6 ff.

⁶⁴Vgl. OECD – Musterabkommen [2017], § 23 Nr. 2.

⁶⁵Vgl. Bock [2008], S. 4.

⁶⁶Vgl. Brähler [2010], S. 19 f.

⁶⁷Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 187 f.

Ausland geleisteten Quellensteuer auf die Steuerlast, die auf die ausländischen Einkünfte im Wohnsitz entfällt, vermieden werden.^{68 69} Zum Zweck der Angleichung der Doppelbesteuerungsabkommen hat der Fiskalausschuss der OECD ein Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen sowie ergänzende Erläuterungen in Form des OECD – Musterkommentars veröffentlicht. Dieses OECD – Musterabkommen dient insbesondere den Steuerverwaltungen als Vorlage zur Ausgestaltung der abzuschließenden Doppelbesteuerungsabkommen. So soll trotz der reichlichen Anzahl an Sonderproblemen in den Steuerrechtsordnungen der einzelnen Mitgliedsstaaten, eine größtmögliche Vereinheitlichung der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen erzielt werden.^{70 71}

3.2.2 Art. 9 OECD - Musterabkommen

Für Gewinnkorrekturen von Transaktionen, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, bildet Art. 9 des OECD – Musterabkommens, die wichtigste Grundlage.⁷²

Art. 9. Verbundene Unternehmen.

„(1) Wenn

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

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

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

(2) ¹Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. ²Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.“⁷³

⁶⁸Vgl. Bock [2008], S. 9.

⁶⁹Vgl. Hänggi [2021].

⁷⁰Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 187 f.

⁷¹Vgl. Milanin [2021], Rn. 378 ff.

⁷²Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 188.

⁷³Jacobs [2016], Kap. 3.

Sofern ein anzuwendendes Doppelbesteuerungsabkommen eine Klausel, die an Art. 9 des OECD – Musterabkommens angelehnt ist, bildet diese Regelung, die im nationalen Recht verankert ist, die wichtigste gesetzliche Grundlage für Verwendung des Fremdvergleichsgrundsatz bei konzerninternen Transaktionen und möglichen Korrekturen durch die Finanzverwaltung.^{74 75}

3.3 Verrechnungspreisbestimmungen nach nationalem Recht

Die meisten Industrieländer behelfen sich, zur steuerlichen Beurteilung von konzerninternen Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, mit nationalen Bestimmungen, welche die Gestaltung, Dokumentation und Kontrolle von Verrechnungspreisen möglich machen. Diese Verrechnungspreisbestimmungen könne auf unterschiedlichste Weise in die nationale Steuerordnung eingebunden sein. Zum einen können spezielle Steuergesetze die Verrechnungspreisgestaltung regeln und zum anderen besteht die Möglichkeit, dass andere steuerliche Rahmenbedingungen oder spezifizierte Gesetze wie z.B. die Antimissbrauchsbestimmungen, diesbezügliche Regelungen enthalten. Auch lassen sich relevante Normen aus allgemeinen Grundsätzen ableiten. Die Anwendungsform der o.g. Bestimmungen wird durch Erlasse oder Richtlinien der jeweiligen zuständigen Finanzbehörde konkretisiert.⁷⁶ Aufgrund der verschiedenen Steuerhoheiten ergeben sich inhaltliche Unterschiede zwischen den nationalen Normen, somit werden verschiedene Verrechnungspolitiken verfolgt und einheitliche nationale Gesetze bzw. Verrechnungspreisbestimmungen sind nicht möglich.⁷⁷ Wegen dieser nationalen Inkonsistenz stehen multinationale Unternehmen regelmäßig vor der Herausforderung, sich über die anwendbaren Rechtsgrundlagen und die geltenden Verwaltungspraxen aller tangierenden Steuerhoheiten zu informieren und die Verrechnungspreise innerhalb des Konzerns dementsprechend abzustimmen. Deswegen ist es dringend notwendig, die länderspezifischen Regelungen anzugleichen und einheitliche Gesetze zu gestalten, die auf multinationaler Ebene anerkannt werden. Im Folgenden soll anhand des österreichischen Rechtsrahmens erläutert werden, welche Vorschriften für die Bestimmung der konzerninternen Verrechnungspreise relevant sind.⁷⁸

⁷⁴Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 188.

⁷⁵Vgl. Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger [2019], S. 8.

⁷⁶Vgl. Bernhardt [2017], S. 36 ff.

⁷⁷Vgl. Bernhardt [2017], S. 36 ff.

⁷⁸Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 188 f.

3.3.1 Art. 9 Doppelbesteuerungsabkommen

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist in § 8 Abs. 2 KStG geregelt. Darunter sind alle Zuwendungen zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft vermindern, außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung liegen und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben.⁷⁹ Das steuerpflichtige Einkommen einer Körperschaft, lässt sich durch die verdeckten Ausschüttungen, auf zwei unterschiedliche Weisen verringern. Entweder durch zu hoch angesetzte Aufwendungen oder durch zu geringe bzw. nicht vorhandenen Einnahmen.⁸⁰ Die Norm begünstigt nicht nur Anteilsinhaber, auch kommen Dritte in Betracht, die in einem Naheverhältnis zum Anteilsinhaber stehen.⁸¹ Der Sachverhalt der verdeckten Gewinnausschüttungen bildet im Rahmen des Verrechnungspreises eine relevante Grundlage zur Gewinnkorrektur. Beispiele dafür sind Transaktionen mit verbundenen Unternehmen, die in den jeweiligen Staaten ansässig sind, mit denen das Land Österreich kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und somit keine Klauseln gem. Art. 9 des OECD – Musterabkommens bzgl. einer Gewinnkorrektur vorliegen. In diesen Fällen, stellt § 8 Abs. 2 KStG die Grundlage für vorzunehmende Anpassungen dar. Unter anderem können Fälle von überhöhten Aufwendungszahlungen an verbundene Unternehmen erfasst werden.⁸²

3.3.2 Entstrickung § 6 Z 6 EStG

Die Besteuerung der stillen Reserven bei Überführung von Teilbetrieben, Wirtschaftsgütern oder ganzen Betrieben, wird in § 6 Z 6 EStG geregelt. Die tatbestandlichen Merkmale sind die Überführung von Wirtschaftsgütern, insbesondere auch immaterielle Wirtschaftsgüter, eines im Inland sitzenden Betriebs ins Ausland. Des Weiteren umfasst der o.g. Paragraph die Verlegung eines Betriebs ins Ausland sowie auch die Bereitstellung anderweitigen Leistungen im Zusammenspiel mit der Überführung von Wirtschaftsgütern.^{83 84} Werden innerhalb eines Betriebs Wirtschaftsgüter überführt und Betriebe- bzw. Betriebstätten in den EU-/EWR – Raum verlegt, so implizieren diese Vorgänge keine unmittelbare Steuerzahlungspflicht. Aufgrund der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen wird bzw.- kann die Steuerzahlungspflicht umgangen werden, wenn zuvor ein entsprechender Antrag auf Aufschiebung gestellt worden ist. Die Überführung von Wirtschaftsgütern bzw. die Erbringung von anderweitigen Leistungen werden in § 6 Z 6 EStG gem. dem abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz, nicht mit dem Teilwert, sondern mit dem Fremdvergleichswert bemessen.⁸⁵

⁷⁹Vgl. VwGH, 28.04.2004, 2001/14/0166.

⁸⁰Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 189.

⁸¹Vgl. VwGH, 29.01.2002, 2001/05/1070.

⁸²Vgl. Meinhard/Toifl, RdW 2009, 669, 688.

⁸³Vgl. Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel [2005], S. 40 ff.

⁸⁴Vgl. Mechtler/Spies, Spektrum 2009, 136, 161

⁸⁵Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 189.

3.3.3 Judikatur des VwGH

Mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ist nicht nur die Rechtsprechung, sondern auch die sog „Angehörigen – Judikatur“ gemeint.⁸⁶ In dieser Angehörigen – Judikatur hat der Verwaltungsgerichtshof Mindestanforderungen festgelegt, *„wonach Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter abgabenrechtlich lediglich anzuerkennen sind, wenn diese in entsprechender Form und fremdüblich abgeschlossen wurden.“*⁸⁷ Der Verwaltungsgerichtshof argumentiert das wie folgt: *„Bei Begründung einer vertraglichen Beziehung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber ist in erster Linie zu beachten, dass der Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen klaren und eindeutigen Inhalt hat und hinsichtlich der Konditionen dem Fremdvergleich standhält.“*⁸⁸ Diese Grundsätze treffen auch auf Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen zu. Speziell interne Transaktionen bedürfen für ihre steuerliche Anerkennung einer klaren und eindeutigen vertraglichen Vereinbarung sowie fremdüblichen Konditionen.⁸⁹

3.3.4 Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten gem. § 138 BAO

Für Sachverhalte mit Auslandsbezug gilt nach ständiger Rechtsprechung, neben der generellen Nachweispflicht von Betriebsausgaben eine sog. erhöhte Mitwirkungspflicht.⁹⁰ Diese erhöhte Mitwirkungspflicht begründet sich auf dem Umstand, der eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Behörden im Ausland. Dadurch hat der Abgabepflichtige eine Beweisbeschaffung- und Beweisvorsorgepflicht inne.⁹¹ Das Bundesministerium für Finanzen vertritt die Ansicht, dass die im innerstaatlichen Recht entwickelten Beweislastverteilungen auch für die Ermittlungen des zutreffenden Verrechnungspreises für Leistungsbeziehungen multinationaler Unternehmen gelten solle.⁹² Zu beachten ist hierbei, dass der Ermittlungspflicht der Behörden, die Mitwirkungspflicht der Partei gegenübersteht. Die Mitwirkungspflicht gilt nur insoweit nichts Unmögliches, Unzumutbares und Unnötiges von der Behörde verlangt wird.⁹³ Der Wortlaut der erhöhten Mitwirkungspflicht lässt auf eine erhöhte Verschiebung der tatbestandlichen Erreichung der Grenzen schließen. Somit inkludiert die erhöhte Mitwirkungspflicht eine Beweisbeschaffungspflicht. Zu beachten ist hierbei, dass diese durch die Möglichkeit internationaler Amtshilfe nicht außer Kraft gesetzt wird.⁹⁴ Dies hat zu Folge, dass sich das Beweismaß der

⁸⁶Vgl. VwGH 10.07.1996, 94/15/0114; VwGH 25.06.1997, 94/15/0160.

⁸⁷Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 191.

⁸⁸KStR 200, Rz. 687.

⁸⁹Vgl. Thorbauer [2015], S. 21 f.

⁹⁰Vgl. VwGH 16.09.1992, 88/13/0224; VwGH 31.07.1996, 92/13/0020.

⁹¹Vgl. VwGH 25.05.1993, 93/14/0019.

⁹²Vgl. EAS 604 vom 27.3.1995 mit Verweis auf VwGH30.1.1991, 90/13/0165 zuletzt bestätigt durch UFS-Entscheidung vom 14.3.2005, RV/2154-L/02.

⁹³Vgl. Macho/Steiner/Stieber [2017], S. 106.

⁹⁴Vgl. Vögele/Borstel/Bernhardt [2020], Rn. 608.

Behörde auf den „nach den allen Umständen wahrscheinlichsten Sachverhalt, der diesfalls im Schätzungswege zu ermitteln ist“, reduziert⁹⁵ In der Annahme, dass ein Abgabepflichtiger seiner erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nicht nachgekommen ist oder diese verweigert hat, darf die zuständige Behörde nicht zur Annahme des Nichtzutreffens des noch offenen Sachverhaltes oder zur Niederlegung der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung gelangen. Somit hat die Abgabenbehörde ihrer Aufgabe solange nachzukommen, bis sie an „die Grenze des ihr zumutbaren auf anderer Art nach erforderlichen Nachweisen zur Erforschung der materiellen Wahrheit zu suchen, gelangt.“⁹⁶ Fraglich ist nun, wie weit die Mitwirkungspflicht in einer für den Abgabepflichtigen zumutbaren Weise in der Praxis in Anspruch genommen werden kann, da die Rechtsprechung des VwGH diesbezüglicher Pflichten noch keine spezifischen Ausführungen dargestellt hat. Es sind nur in Einzelfällen richtungsweisende Entscheidungen getroffen worden wie z.B., dass der Steuerpflichtige der österreichischen Finanzverwaltung, die im Ausland geführten Buchhaltung zugänglich zu halten haben oder die Namhaftmachung von Briefkastengesellschaften.^{97 98} Daher reicht bei Steueroasengestaltungen eine Glaubhaftmachung nicht mehr aus.⁹⁹ Sind Geschäftsbeziehungen zu einer bekannten Steueroase vorhanden, so besteht die Pflicht dafür zu sorgen, dass diese Beziehungen vollständig aufgedeckt, nachverfolgt und dokumentiert werden können.¹⁰⁰ Das Ausmaß der Zumutbaren der Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung von internationalen Verrechnungspreisfällen sind, lt. dem Bundesministerium für Finanzen, in den OECD – Verrechnungspreisgrundsätzen zu finden wie z.B.

„dass der Steuerpflichtige schriftliche Unterlagen anfertigt oder sich auf solche bezieht, die als Nachweis für seine Bemühungen zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes dienen können; hierzu gehören auch Angaben über die Grundlagen der Verrechnungspreisfestsetzung, die hierbei berücksichtigen Faktoren sowie die gewählte Methode. Die Steuerverwaltungen können berechtigterweise von den Steuerpflichtigen erwarten, dass diese bei der Festlegung der Verrechnungspreis für einen bestimmten Geschäftsfall Belegmaterial über die Art der Geschäftsbeziehung und die Verrechnungspreisgestaltung erstellen oder erhalten und dass sie dieses Belegmaterial für ein allfälliges Betriebsprüfungsverfahren aufbewahren etc.“¹⁰¹

Die unter anderem auch von den österreichischen und deutschen Finanzverwaltungen als Auslegebehelf herangezogen werden.¹⁰² Auch die EAS 2204 bestätigt, dass

„den OECD-VPG eine maßgebende Rolle bei der Beurteilung zukommt, wo die Zumutbarkeitsgrenzen multinationaler Unternehmen liegen, wenn es um die Prüfung internationaler Verrechnungspreise geht.“¹⁰³

⁹⁵Vögele/Borstell/Bernhardt [2020], Rn. 609.

⁹⁶VwGH 20.04.1999, 94/14/0149; VwGH 17.11.2010, 2005/13/0111.

⁹⁷Vgl. VwGH 08.04.1970, 141/68.

⁹⁸Vgl. VwGH 26.07.2000, 97/14/0070.

⁹⁹Vgl. Macho/Steiner/Stieber [2017], S. 110.

¹⁰⁰Vgl. VwGH 25.05.1993, 93/14/0019.

¹⁰¹OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 134 ff.

¹⁰²Vgl. Vögele/Borstell/Bernhardt [2020], Rn. 612.

¹⁰³BMF 7.1.2003, 04 4282/14-IV/4/02.

Ist die Konzerngesellschaft in einem DBA – Partnerstaat ansässig, empfiehlt das Ministerium für Finanzen bei dem Versuch von Schätzungen aufgrund einer Verletzung der Mitwirkungspflicht dem geprüften Unternehmen, die Einleitung eines internationalen Verständigungsverfahrens, um eine Gegenberichtigung im DBA – Partnerstaat erwirken zu können. Im Verrechnungspreisdokumentationsgesetz, welches auf der Grundlage der OECD – Verrechnungspreisgrundsätze aus dem Jahr 2017 verabschiedet worden ist, sind die Informationen zur Erfüllung der erweiterten bzw. erhöhen der Verrechnungspreise explizit dargestellt.¹⁰⁴

3.3.5 Verrechnungspreisdokumentation

Die OECD – Mitgliedstaaten und die G – 20 – Staaten haben am 19 Juli 2013 einen Maßnahmenkatalog, bestehend aus 15 Richtlinien gegen legale Steuervermeidung erlassen. Insbesondere die 13. Maßnahme behandelt die Thematik, der Verrechnungspreisdokumentation. Wesentlicher Inhalt der genannten Richtlinie, ist der dreistufige Aufbau einer Verrechnungspreisdokumentation.¹⁰⁵ Von der OECD angestrebte Ziele sind:¹⁰⁶

1. Sicherstellung, dass Steuerpflichtige die Voraussetzung für die Bildung und Dokumentation von Verrechnungspreisen beachten, wenn die Preisbildung ggü. verbundener Unternehmen, erfolgt und Einkommen hieraus in Steuererklärungen zu berücksichtigen sind,
2. Bereitstellung der erforderlichen Informationen zur Durchführung einer risikobasierten Verrechnungspreisanalyse durch die Finanzverwaltung,
3. Bereitstellung von hilfreichen Informationen zur Durchführung einer sorgfältigen Prüfung des Verrechnungspreissystem im jeweiligen Staat.

Somit soll mehr Transparenz bzgl. konzerninternen Transaktionen gewonnen werden. Zu beachten ist hierbei, dass ohne eine Umsetzung in das nationale Recht, die Maßnahme nur einen Richtliniencharakter innehat.¹⁰⁷ Erst Anfang Juli 2016 hat der Nationalrat das EU - Abgabeänderungsgesetz verabschiedet, welches nach der Zustimmung des Bundesrats veröffentlicht wurde. Somit gilt auch für Österreich eine verpflichtende Einhaltung der Dokumentationsstandards für Verrechnungspreise.¹⁰⁸ Der o.g. dreistufige Dokumentationsansatz besteht aus dem „master file“, „local file“ und dem „country by country report“.

¹⁰⁴Vgl. Vögele/Borstell/Bernhardt [2020], Rn. 614.

¹⁰⁵Vgl. Bernhardt [2017], S. 513.

¹⁰⁶Vgl. Bernhardt [2017], S. 514.

¹⁰⁷Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 191.

¹⁰⁸Vgl. 2011/16/EU.

Master File

Der Master File soll einen Überblick über die Geschäftstätigkeit des Konzerns möglich machen. Die dort enthalten Informationen können in fünf Kategorien unterteilt werden. In die organisatorische Konzernstruktur, Geschäftstätigkeit bzw. Modell, immaterielle Wirtschaftsgüter, Finanztransaktionen und Finanzkennzahlen. Der Master File soll für den Konzern als Ganzes gelten, ausgenommen begründete Ausnahmen, diese können auch geschäftsfeldbezogene Master Files ermöglichen. Ausnahmen werden von der OECD dort identifiziert, wo unterschiedliche Geschäftsfelder zum Großteil unabhängig voneinander agieren bzw. neue Geschäftsfelder erworben werden bzw. wurden. In welcher Sprache die Master Files verfasst werden müssen, ist der lokalen Gesetzgebung überlassen, dennoch wird darauf hingewiesen eine allgegenwärtige Sprache zu verwenden wie z.B. die englische Sprache.¹⁰⁹ Die Erstellung und die Abgabe des Master Files soll eine laufende Dokumentation darstellen, indem eine jährliche Abgabe der Dokumentation zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuerklärung vorgenommen werden soll. Dieser soll bis zur Abgabe der Steuererklärung der obersten Muttergesellschaft überprüft und aktualisiert werden.¹¹⁰

Local File

Der Local File beinhaltet detaillierte Informationen spezifischer konzerninternen Transaktionen. Er gilt als Ergänzung zum Master File, mit den Informationen, welche die Verrechnungspreisanalysen ausgewählten Transaktionen betreffen.¹¹¹ Auch hier können verschiedene Kategorien unterschieden werden. Diese wären die Details zur lokalen Gesellschaft, Details bzgl. der spezifischen Transaktionen und Finanzinformationen. Wie beim Master File, wird hier ebenfalls die Sprachauswahl der lokalen Gesetzgebung überlassen, mit dem Hinweis eine gängige wie z.B. die englische Sprache zu verwenden. Die laufende Dokumentation ist ebenfalls aktuell zu halten und zum Zeitpunkt mit der Steuererklärung abzugeben.¹¹²

Country – by – Country - Reporting

Diese Art des Reports fordert eine genaue Darstellung der globalen Gewinnverteilung, der gezahlten Steuern und anderen Finanzindikatoren sowie qualitativer Aussagen pro Steuerjurisdiktion. Finanzbehörden sollen damit Risikoeinschätzungen bzgl. der Verrechnungspreisgestaltungen vornehmen können.¹¹³ Lt. OECD ersetzt der Country – by – Country – Report keineswegs eine ausführliche Verrechnungsanalyse und stellt auch

¹⁰⁹Vgl. Bernhardt [2017], S. 517.

¹¹⁰Vgl. Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting [2013 – 2015], S. 25 ff.

¹¹¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 191.

¹¹²Vgl. Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting [2013 – 2015], S. 25 ff.

¹¹³Vgl. Bernhardt [2017], S. 520.

kein Beweismaterial für eine unangemessene Verrechnungspreisgestaltung dar.¹¹⁴ Grundsätzlich sind zur Erstellung des Reports nur Konzerne verpflichtet, deren konsolidierten Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres 750 Millionen Euro übersteigt. Alle Konzerne, die unter dieser Gewinngrenze liegen, haben keine Verpflichtung den Report abzugeben. Es ist davon auszugehen, dass ca. 85 – 90 % der internationalen Konzerne von der Verpflichtung befreit sind, jedoch die Konzerne erfasst sind, die knapp 90 % der Unternehmensumsätze beherrschen.^{115 116} Der Report soll lt. OECD für die Wirtschaftsjahre erstellt werden, die am oder nach dem 01.01.2016 begonnen haben.¹¹⁷ Der Unterschied zu den o.g. Files ist, dass die Einreichung des Reports eine Jahrespflicht eingeräumt werden soll, die über die Abgabe der Steuererklärung hinaus geht. Die Sprachregelungen sind dieselben wie beim Master und Local File.¹¹⁸ Eine kritische Hinterfragung des CbCR zeigt auf, dass die OECD ihrer Ziele, der Erhöhung der Transparenz und der Wahrung der Balance zwischen der Nützlichkeit der Informationen und der administrativen Belastung der Steuerpflichtigen, durchaus nähergekommen ist. Fraglich ist jedoch, ob der Report zuverlässige Rückschlüsse auf den Aussagegehalt der steuerlichen Stellung des Konzerns in den einzelnen Jurisdiktionen zulässt. In der Praxis hat sich gezeigt, dass die jeweiligen Finanzbehörden mit der Einführung der CbCR an eine deutlich größere Menge an Informationen gelangen, diese die Finanzverwaltungen ansonsten nicht erhalten würden, dennoch sind die o.g. Rückschlüsse nur bedingt möglich. Die Inkonsistenz der Zuordnung der Einkünfte einer Betriebsstätte zum Staat des Stammhauses und der Steuern zum Betriebsstättenstaat ist nur eines der Beispiele, welche die Rückschlüsse erschweren könnten. Festzuhalten ist, dass die OECD mit der Einführung einer einheitlichen Verrechnungspreisdokumentation, den Umgang mit den Verrechnungspreisen und deren Dokumentation und Nachweispflicht vereinfacht bzw. durch den Vorgang der Einheitlichkeit revolutioniert hat.^{119 120}

¹¹⁴Vgl. Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting [2013 – 2015], S. 37 ff.

¹¹⁵Vgl. Bernhardt [2017], S. 520.

¹¹⁶Vgl. Damböck/Macho/Schrottmeyer/Steiner [2018], S. 42 ff.

¹¹⁷Vgl. Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting [2013 – 2015], S. 37 ff.

¹¹⁸Vgl. Damböck/Macho/Schrottmeyer/Steiner [2018], S. 42 ff.

¹¹⁹Vgl. Bernhardt [2017], S. 525 f.

¹²⁰Vgl. Deloitte – Österreich, Transfer Pricing Dokumentatio [2021].

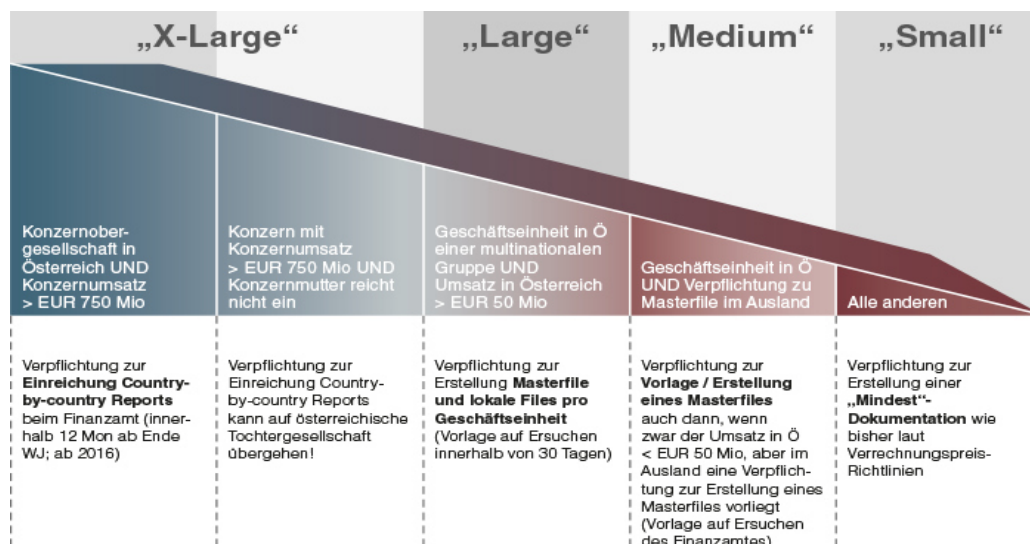


Abbildung 4: Dokumentationsstandards in Österreich (Quelle: tpa - Group [2015])

3.3.6 Antimissbrauchsbestimmungen

Steuerpflichtige sind stets bemüht, die optimale Steuergestaltung für sich zu verifizieren. Daher werden die Steuerpflichtigen auch nicht über Gesetze, Richtlinien etc. daran gehindert, durch internationale Steuerplanung die geringste Steuerbelastung für sich zu erzielen und ihren Nettogewinn somit zu maximieren. Das Einzige was der steuerlichen Gestaltungsfreiheit regelmäßig Grenzen setzen kann, sind die sog. Anti – Missbrauchsbestimmungen, welche aus den jeweiligen nationalen Missbrauchsbestimmungen resultieren. In Österreich wird die Gestaltungsfreiheit durch vier Normen begrenzt: ¹²¹

1. §§ 21 und 24 BAO: Wirtschaftliche Betrachtungsweise
2. § 22 BAO: Rechtsmissbrauch
3. § 23 BAO: Scheingeschäft und Scheinhandlung
4. § 162 Fehlende Empfängerbenennung

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise (substance over form) wird für die Auslegung steuerrechtlicher Sachverhalte bzw. Fragestellungen in den §§ 21 und 24 BAO normiert. Die Besteuerung erfolgt auf dem wahren wirtschaftlichen Gehalt, sofern ein zivilrechtlicher Weg oder eine wirtschaftliche Form ausgewählt werden, die dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht angemessen sind. Es ist darauf zu achten, dass bei einer Abweichung von der zivilrechtlichen Gestaltungsart im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein strenger Maßstab anzusetzen ist. ^{122 123} § 22 BAO bestimmt die allgemeinen Missbrauchsbestimmungen. Diese besagen, dass im Falle einer

¹²¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 192.

¹²²Vgl. Bendlinger/Kofler/Schmidjell – Dommers/Lang [2018], S. 180.

¹²³Vgl. VwGH 04.03.1983, 81/17/0102.

missbräuchlichen Gestaltung die steuerlichen Abgaben dennoch so zu erheben sind, „wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessen rechtlichen Gestaltungen zu erheben“ gewesen wären.^{124 125} Laut VwGH liegt ein Missbrauch iSd § 22 BAO immer dann vor, wenn Gestaltungen gewählt werden, die bzgl. des angestrebten wirtschaftlichen Erfolgs unangemessen sowie ungewöhnlich sind und ihre Erklärung nur in der Tatsache der Steuervermeidung zu finden ist.^{126 127} Im Allgemeinen sind gem. § 23 BAO Scheingeschäfte- und Handlungen für die Erhebung von Abgaben irrelevant. Verdecken diese aber ein anderes Rechtsgeschäft, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend. In der Literatur wird zwischen dem Scheingeschäft und dem Umgehungsgeschäft differenziert. Das Scheingeschäft, welches, weder gewollt noch auf die Herbeiführung von Rechtsfolge gerichtet ist, kommt keine weitere rechtliche Bedeutung zu. Hingegen das Umgehungsgeschäft, mit seinen gewollten wirtschaftlichen Wirkungen, ist durchaus zivil- sowie steuerrechtlich relevant.¹²⁸ Die fehlende Empfängerberechtigung gem. § 162 BAO versagt einen Betriebsausgabenabzug, wenn der Empfänger nicht oder in einer nicht glaubwürdigen Art und Weise genannt wird. Es ist Voraussetzung den Empfänger vollumfänglich zu benennen.^{129 130}

4. Konflikte der Verrechnungspreise

Das vierte Kapitel befasst sich mit den Konflikten bzw. mit den Schwierigkeiten, welche mit den Verrechnungspreisen einher gehen. Es werden die steuerlichen Konsequenzen, der Rechtsschutz und die Regelungen zu Konfliktprävention dargelegt.

4.1 Anpassung

Verrechnungspreiskonflikte entstehen zwischen den Steuerpflichtigen und der jeweiligen Steuerbehörden oder auch zwischen verschiedenen Steuerverwaltungen. Die Praxis hat gezeigt, dass derartige Konflikte trotz der sorgfältigen Leitlinien der konzerninternen Verrechnungspreise, unter der Verwendung der von der OECD vertretenen Grundsätze, entstehen können. Das Problem stellt die Komplexität der Verrechnungspreisfragen und die unterschiedliche Art der Interpretation und Einschätzung der einzelnen Fälle da. Somit kommt es regelmäßig zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen bzgl. der fremdüblichen Bedingungen der geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen,

¹²⁴Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 192.

¹²⁵Vgl. Althuber/Tanzer/Unger [2015], S. 101.

¹²⁶Vgl. VwGH 20.06.2000, 98/15/0008.

¹²⁷Vgl. Lang/Massoner [2018].

¹²⁸Vgl. Macho/Steiner/Stieber [2017], S. 165.

¹²⁹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 192.

¹³⁰Vgl. VwGH 01.06.2006, 2004/15/0066.

zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung.¹³¹ Aufgedeckt werden Verrechnungspreiskonflikte meist im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen durch die Finanzbehörde – anfallende steuerliche Anpassungen werden ebenfalls durch die Behörde vorgenommen. Entsprechen die ermittelten Verrechnungspreise, nach Ansicht der Finanzverwaltung, nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, kann diese auf Grundlage einer Art. 9 OECD – MK entsprechenden Bestimmung, durch Verwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine Anpassung der Verrechnungspreise vornehmen sowie den steuerpflichtigen Gewinn korrigieren.¹³² Um diesen Probleme vorzubeugen, haben die Mitgliedsstaaten nach eigenen innerstaatlichen Rechtsvorschriften unterschiedliche Verwaltungsverfahren zur Sicherstellung der Einhaltung steuerlichen Bestimmungen entwickelt und eingeführt. Mit der innerstaatlichen Verwaltungspraxis wird versucht, die Möglichkeiten für nichtgesetzeskonformes Verhalten zu verringern, gesetzeskonformes konkret zu unterstützen und von nicht gesetzeskonformen Verhalten abzuschrecken. Um jedoch eine faire Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatz gewährleisten zu können, bedarf es klaren Verfahrensregeln, um genügend Schutz für den Steuerpflichtigen zu gewährleisten und sicherzustellen, dass die eingenommen Steuern nicht in Staaten verlagert werden, in denen exorbitant strenge Verfahrensregeln Anwendung finden. Erst mit einer einheitlichen Betrachtungs- und Interpretationsweise bzgl. der Verrechnungspreisthematiken, kann den Verrechnungspreiskonflikten vorgebeugt bzw. reduziert werden.¹³³

4.2 Steuerliche Konsequenzen

Die von der Finanzverwaltung vorgenommenen Gewinnkorrekturen, führen unmittelbar zu ertragssteuerlichen Konsequenzen, da sich aufgrund dessen die Bemessungsgrundlage verändert. Es ist dabei zu beachten, dass im Falle von zu geringen Einnahmen es zu einer Erhöhung der Umsätze kommt, während die Korrektur von zu hohen Ausgaben eine Senkung der steuerwirksamen Erträge mit sich bringt.¹³⁴ Dies gilt auch für die Sachverhalte, die bis dato nicht der Ertragssteuer unterliegen, d.h. wurde z.B. keine entgeltliche Vergütung für eine erbrachte Leistung vorgenommen, so kann durch eine vorgenommene Verrechnungspreisanpassung ein erfolgswirksamer Umsatz ermittelt werden. Darüber hinaus hat die Anpassung der Verrechnungspreise einen direkten Einfluss auf die Quellensteuer sowie auf den Zollwert eingeführter Ware. Beispielsweise die Verrechnung einer Lizenzgebühr, die von einem österreichischen Unternehmen an ein ausländisches verbundenes Unternehmen verrechnet wird, kann im Falle einer Anpassung

¹³¹Vgl. OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 187.

¹³²Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 193.

¹³³Vgl. OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 190.

¹³⁴Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 193.

durch die österreichische Finanzverwaltung zu Erhöhungen führen und dies impliziert einen entsprechenden Anstieg der Quellensteuer.¹³⁵ Ein weiteres Beispiel bilden Gewinnausschüttung, die an nicht ansässige Anteilseigner, die steuerlich wie eine Dividende zu behandeln sind, eine Pflicht zum Abzug von Quellensteuern entstehen lassen. Dies trifft auch auf Zölle, unter anderem bei Warenlieferungen aus dem Ausland zu, sofern eine Anpassung des Verrechnungspreises für konzerninterne Lieferungen im Nachtrag vorgenommen werden kann. Des Weiteren können auch andere Steuerarten betroffen sein. Somit kann aufgrund einer Recharakterisierung von Fremdkapital zu Eigenkapital eine Steuerpflicht der Gesellschaft ausgelöst werden. Die mit der Verrechnungspreisanpassung einhergehenden Unstimmigkeiten sind der Grund, warum steuerliche Konsequenzen von der Finanzbehörden nach anwendbaren nationalen Bestimmungen im Einzelfall zu prüfen und zu korrigieren sind.¹³⁶

4.3 Rechtsschutz

Der Steuerpflichtige hat im Rahmen des Rechtsschutz die Möglichkeit, auf verschiedene Instrumentarien zurückzugreifen, um seine gewählten Verrechnungspreise sicherzustellen bzw. diese ggü. den Finanzbehörden zu verteidigen. Der Rechtsschutz behilft sich mit dem nationalen Instanzenzug, dem Gegenbericht gem. Art. 9 Abs. 2 des OECD – Musterabkommens, dem Verständigungsverfahren gem. Art. 25 OECD – Musterabkommen und dem EU – Schiedsverfahren.¹³⁷

4.3.1 Instanzenzug nach nationalem Recht

Von einem Instanzenzug ist dann auszugehen, wenn die getroffenen Entscheidungen der ordentlichen Gerichte, in der gesetzlich nächsthöheren Instanz bzw. im ranghöheren Gericht überprüft werden. Im eigentlichen Sinne ist mit einem Instanzenzug der Vorgang zur jeweiligen nächsthöheren Institution gemeint, dieser wird durch die Inanspruchnahme von Rechtsmitteln eingeleitet.¹³⁸ So trifft das eben genannte auch auf die Verrechnungspreisthematik zu. Dem Steuerpflichtigen steht der nationale Instanzenzug offen, da eine Gewinnkorrektur zunächst auf nationalem Steuerrecht vorgenommen wird. Angestrebt wird meist eine für den Steuerpflichtigen optimalere Entscheidung oder zumindest eine Einigung. Sollte diese nicht erzielt werden, besteht die Möglichkeit einer Beschwerde beim Höchstgericht. Abzustellen ist hierbei immer auf die nationalen Normen der jeweiligen Staaten, in denen die Verrechnungspreisanpassungen vorgenommen worden sind.^{139 140}

¹³⁵Vgl. Lang/Schuch/Staringer [2010], S. 53.

¹³⁶Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 194.

¹³⁷Vgl. Damböck/Galla/Nowotny [2012], S. 48.

¹³⁸Vgl. Unternehmensservice Portal - Instanzenzug [2021].

¹³⁹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 194.

¹⁴⁰Vgl. LVwG 08.08.2016, G-411506/Gf/Mu.

4.3.2 Gegenberechtigung nach Art. 9 Abs. 2 OECD – MA

(2) „Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.“¹⁴¹

Aufgrund des Anpassungsvorganges der Verrechnungspreise erhöht sich, wie oben schon einmal erwähnt, die steuerliche Bemessungsgrundlage in einem Staat. So kommt es trotz einer Primäranpassung zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, auch wenn die Primäranpassung trotz der Schrankenwirkung des Art. 9 Abs. 1 des OECD – Musterabkommens nur in fremdüblicher Höhe erfolgen darf.¹⁴² Erst durch die sog. Gegenberichtigung der Gewinne des verbundenen Unternehmens, wird die Doppelbesteuerung außer Kraft gesetzt. Somit wird die Erhöhung, welche in einem Staat vorgenommen wurde, durch die Senkung im anderen Staat ausgeglichen. Die Gegenberichtigung kann nur dann erfolgen, wenn der andere Staat die Primärberechtigung dem Grund sowie der Höhe nach als fremdüblich iSv Art. 9 Abs. 1 des OECD – Musterabkommens anerkennt. Wird keine Einigung über den Fremdvergleich erzielt, so ist eine Gegenberichtigung wie o.g. in der als fremdüblich angenommen Höhe durchzuführen.¹⁴³ Liegt die Problematik in der unterschiedlichen Interpretation der betroffenen Staaten über das Resultat eines Fremdvergleiches und kann aufgrund dessen kein Konsens gefunden werden, wird in Art. 9 Abs. 2 des OECD – Musterabkommens auf das Verständigungsverfahren gem. Art. 25 OECD – MA hin verwiesen. (Näheres dazu in Punkt 4.3.3)

Der herrschenden Meinung zu Folge, dient dieser Hinweis in Art. 9 Abs. 2 des OECD – MA nur der Klarstellung, denn zu beachten ist, dass ein Verständigungsverfahren zur Berichtigung der Verrechnungspreise schon in Art. 9 Abs. 1 des OECD – MA indiziert wird. Zumal mit Art. 9 Abs. 1 OECD – MA das letzte Ersuchen einer Lösung mit einem Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD eingeleitet werden kann, wenn im Doppelbesteuerungsabkommen so eine Möglichkeit festgehalten wurde.¹⁴⁴

¹⁴¹OECD – MA; Art. 9 Abs. 2 über die FH – Hamburg.

¹⁴²Vgl. Kofler [2017].

¹⁴³Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 194.

¹⁴⁴Vgl. Lehner [2014], S. 72.

4.3.3 Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD - MA

Mit Hilfe des Verständigungsverfahrens wird versucht, auftretende Streitfälle innerhalb eines Doppelbesteuerungsabkommens beizulegen. Zudem kann das Verständigungsverfahren auch zur Reduktion bzw. Beseitigung von Doppelbesteuerungen angewandt werden, die aus Verrechnungspreisanpassungen entstanden sind. In Art. 25 OECD – MA sind drei unterschiedliche Bereiche aufgezeigt, in denen ein Verständigungsverfahren anwendbar ist. Der in den ersten beiden Absätzen genannte Bereich, umfasst all die Sachverhalte, in denen „*dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung erfolgt*“.¹⁴⁵ Meist wird das Verfahren, in diesem Bereich, von dem Steuerpflichtigen angestrebt bzw. eingeleitet. In Absatz drei werden die anderen beiden Bereiche behandelt, die nicht unmittelbar den Steuerpflichtigen betreffen. Diese umfassen Fragen der Auslegung und- oder Anwendung des Abkommens, sowie die Beseitigung der Doppelbesteuerung in Fällen, die sonst aufgrund ihrer Irrelevanz im Abkommen nicht behandelt werden. Zu beachten ist insbesondere Ziffer neun, dass Art. 25 des OECD – MA, nicht nur zu Lösung von Problemen der juristischen, sondern auch der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung herangezogen werden kann, welche sich bei Verrechnungspreisanpassungen regelmäßig nach Art. 9 Abs. 1. ergeben können.¹⁴⁶ Ein Verständigungsverfahren kann von Steuerpflichtigen bei der jeweiligen zuständigen Behörde seines Ansässigkeitsstaates angestrebt werden, unter der Voraussetzung, dass er einer Doppelbesteuerung unterliegt, die keinem DBA entspricht. Die Antragsstellung auf ein Verfahren sollte eine lückenlose Darstellung des Sachverhaltes sowie eine ausführliche Dokumentation wie z.B. Unterlagen zur Verrechnung von konzerninternen Transaktionen, Betriebsprüfungsberichte, Jahresabschlüsse etc., umfassen. Bei der Einhaltung der Fristen, ist auf das nationale Recht abzustellen, da diese aufgrund von mangelnden Bestimmungen nur bedingt aus dem Abkommensrecht hervorgehen. Das Schiedsverfahren und der o.g. Instanzenzug schließen einander nicht aus. Somit können beide Möglichkeiten von dem Steuerpflichtigen in vollem Umfange ausgeschöpft werden. Art. 25 Abs. 2 des OECD – MA impliziert keinen Rechtsanspruch auf Einigung, d.h. kommen beide Steuerbehörden auf kein Ergebnis bzgl. der Verrechnungspreisproblematik, wird die Doppelbesteuerung nicht beseitigt. Weitere Kritikpunkte an dem Verfahren sind die eingeschränkten Mitwirkungspflichten, die langen Verwaltungsabläufe und insbesondere die intransparente Struktur.^{147 148}

¹⁴⁵OECD – MA; Art. 25 Abs. 1, 2 über die FH – Hamburg.

¹⁴⁶Vgl. OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 183 ff.

¹⁴⁷Vgl. Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 195.

¹⁴⁸Vgl. RL 90/436/EWG.

4.3.4 EU – Schiedsverfahren

Alternativ bzw. nach nicht Einigung der involvierten Behörden auf einen gemeinsamen Konsens innerhalb des Verständigungsverfahrens, kann das sog. Schiedsverfahren auf EU – Ebene eingeleitet werden. Dieses bildet auf der Basis des Gemeinschaftsrechts ein Instrument zur Beseitigung der Doppelbesteuerung durch Berichtigung der Gewinne bei verbundenen Unternehmen.¹⁴⁹ Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, gem. Art. 6 ff bei der EU – Schiedskonvention einen Antrag zu stellen. Im Vergleich zu dem o.g. Verständigungsverfahren, besteht bei einem Schiedsverfahren ein Rechtsanspruch auf Einigung der beiden Parteien. Ist nach ca. zwei Jahren keine Einigung über die im Verfahren anhängige Problematik in Aussicht, so wird dem Verfahren ein beratener Ausschuss hinzugefügt. Dessen Funktion liegt darin, eine Stellungnahme abzugeben, woraufhin die Behörden sich innerhalb eines Jahres einig werden müssen. Hierbei ist zu beachten, dass die Einleitung des Verfahrens von dem Steuerpflichtigen, innerhalb von drei Jahren ab der ersten Mitteilung der Maßnahme, welche die Doppelbesteuerung begründet, eingereicht werden muss.¹⁵⁰

4.4 Konfliktprävention

Zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten, stehen auch nach den jeweils nationalen Bestimmungen, weitere präventive Maßnahmen zur Verfügung. Zum einen kann die sog. Safe – Harbour – Regelung angewandt werden und andererseits besteht die Möglichkeit bei vielen Steuerordnungen, eine vertragliche Vereinbarung mit den Finanzbehörden über die Regelungen der Verrechnungspreise im Konzern abzugeben, auch bekannt unter dem Begriff des Advance Pricing Agreement. Die Vorteile dieser Konfliktmethoden liegen in der vereinfachten Preisfestsetzung für den Steuerpflichtigen, in der Rechtssicherheit und in der Verwaltungsvereinfachung.¹⁵¹

4.4.1 Safe Harbour - Regelungen

Die Safe Harbour – Regelungen sind Vereinfachungsregeln, die von der Finanzverwaltung als fremdüblich akzeptiert werden. Hierbei werden spezifische und vereinfachte Bedingungen verifiziert, wie zum Beispiel eine akzeptable Bandbreite von Preis- und Gewinnsätzen für einen bestimmten Geschäftszweig oder eine fest definierte Bandbreite für Zinssätze.¹⁵² Bestimmungen dieser Art und Weise kommen insbesondere Akteuren mit begrenzten Ressourcen entgegen. Zu denken sind dabei an Steuerverwaltungen, deren Mitarbeiter noch nicht zu genüge in die Thematik eingearbeitet sind sowie an

¹⁴⁹Vgl. Bernhardt [2017], S. 606.

¹⁵⁰Vgl. Kubik/Schmidjell-Dommers/Staringer [2020], S. 17 f.

¹⁵¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 196.

¹⁵²Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 196.

Unternehmen, die aufgrund ihrer geringen Größe kein spezifisch ausgebildetes Personal beschäftigen.¹⁵³ Die Safe Harbour – Regelungen sind von der OECD – stets kritisch zu hinterfragen, weil die Regelung dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht vollumfänglich Rechnung trägt. Diese Diskrepanz kommt aufgrund mangelnder Möglichkeit der Einzelfallbetrachtung der Sachverhalte zustande, d.h. ein besonderes Eingehen auf individuelle Umstände des zu behandelnden Einzelfalles ist nicht möglich. Somit kann es insbesondere in den Fällen der Verrechnungspreise regelmäßig zu Konflikten mit den Steuerverwaltungen eines anderen Staates kommen, der die angewandten Safe Harbour – Regelungen in dieser Form nicht anerkennt. Im Falle der einseitigen Anwendung der Regelungen, besteht die Gefahr der Doppelbesteuerung sowie der Doppelnichtbesteuerung. Wiederum ist die Veraltungsvereinfachung ein entscheidender Vorteil der Safe Harbour – Regelungen. Wie oben erwähnt, können sowohl Unternehmen als auch Steuerverwaltungen von den Regelungen profitieren, da Kosten gespart und Ressourcen effizienter eingesetzt werden können. Seitens der Unternehmen kann ein weiterer Vorteil bzgl. der Rechtssicherheit entnommen werden. Denn dort wo Safe Harbour – Regelungen angewandt werden, ist mit einer anstehenden Betriebsprüfung mit einem ungewissen Ausgang nicht zu rechnen.¹⁵⁴ Die OECD empfiehlt die Verwendung von bi- und multilateralen Safe Harbour – Regelungen, weil so die Doppelbesteuerung und die Doppelnichtbesteuerung zu vermeiden sind. Die Umsetzung der Bestimmungen könnte über ein bi- oder multilaterales Memorandum of Understanding (MoU) erfolgen, welches zur Basis das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen hat.¹⁵⁵ Ob eine Aufnahme der Regelung in Österreich über das Konstrukt eines MoU zulässig ist, wird rechtlich derzeit noch geprüft. Momentan ist der Fremdverhaltensgrundsatz gesetzlich durch Doppelbesteuerungsabkommen und § 6 Z 6 EStG geregelt. In Österreich gibt es keine explizite Safe Harbour – Regelung, diese dienen den österreichischen Behörden nur als eine Art der Orientierungshilfe bei vorzunehmenden Preisbestimmungen.

4.4.2 Advance Pricing Agreement

Unter einem Advance Pricing Agreement sind Vorabverständigungsverfahren nach dem jeweiligen abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen zu verstehen. Nach internationalem Verständnis, ist das APA eine Vereinbarung zwischen den Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen. Hierbei wird eine Verrechnungspreismethode auf eine bestimmte Zeit festgelegt, welche bei der Bestimmung der Vergütung für konzerninterne Transaktionen gelten soll und von den

¹⁵³Vgl. Roller, ÖStZ 2012/806/414.

¹⁵⁴Vgl. Roller, ÖStZ 2012/806/414.

¹⁵⁵Vgl. OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 220 f.

Finanzverwaltungen in vereinbarter Form toleriert wird. Zudem können weitere Kriterien für die Verrechnungspreisbestimmungen vereinbart werden. Dies können beispielsweise, die Ermittlung von Fremdvergleichswerten und Regelungen für ihre Fortschreibung im APA Zeitraum sowie sachgerechte Anpassungsrechnungen sog. Gültigkeitsbedingungen im Hinblick auf künftige Ereignisse (critical Assumption) sein.¹⁵⁶ Dem Steuerpflichtigen ist es somit möglich, das geplante Verrechnungspreissystem schon vor der Implementierung mit den Finanzbehörden abzustimmen, umso mehr Rechtsicherheit erlangen zu können. Zu beachten ist hierbei, dass nicht alle Steuerordnungen das Instrument des APA bzw. den Abschluss solcher Abkommen tolerieren, da dieser Vorgang einen nationalen Vorgang darstellt und somit auf internationaler Ebene zu Diskrepanzen führen kann. So sind zum Beispiel in den USA größtenteils der angeschlossenen APA multilaterale Verträge – mit Einbeziehung ausländischer Finanzverwaltungen. Hingegen präferieren die Niederlande unilaterale APA.^{157 158}

5. Zusammenhang zwischen M & A Transaktionen und Verrechnungspreisen

Kapitel fünf ist eines von drei Kapiteln, welches einen Zusammenhang zwischen den einzelnen erarbeiteten Themengebieten und den M&A Transaktionen innerhalb der Verrechnungspreisproblematiken darstellen soll. Zudem soll eine Einordnung der Verrechnungspreise innerhalb des M&A und dem Due Due Diligence Prozess geben werden.

5.1 Die Bedeutung von Verrechnungspreisen bei M&A Transaktionen

Aufgrund der zunehmenden Globalisierung ist ein stetiges Wirtschaftswachstum zu verzeichnen, somit stellt die wirtschaftliche Globalisierung einer der Hauptfaktoren in unserer wirtschaftlichen Realität dar. Die Quintessenz dessen ist, dass die Weltwirtschaft in allen Bereichen bzw. Belangen einer steigenden Verflechtung und Integration unterliegt. Infolge dieser gesamtwirtschaftlichen Veränderungen mussten sich auch Unternehmen an die neuen Gegebenheiten anpassen, wie z.B. mit den Umstrukturierungen in den Unternehmensprozessen und Anpassungen der Lieferketten. Um dennoch im gestiegenen internationalen Wettbewerb bestehen zu können, haben sich durch fortschreitende Internationalisierungen die sog. multinationalen Unternehmen (MNU) herausgebildet, die eine globale Organisations- und Managementstruktur aufweisen können. Entstanden sind die multinationalen Unternehmen meist durch Unternehmenszusammenschlüsse und Akquisitionen. Dies Art der Zusammenschlüsse bzw. Unternehmensübernahmen

¹⁵⁶Vgl. Vögele/Borstell/Bernhard [2020], Rn. 1142 f.

¹⁵⁷Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 195.

¹⁵⁸Vgl. Bernhardt [2017], S. 271, 610.

wird in der Praxis auch Merger und Acquisition, kurz: M&A, genannt.¹⁵⁹ Der Begriff M&A umfasst alle Transaktionen im Unternehmensbereich wie zum Beispiel Fusionen von Gesellschaften, Unternehmenskäufe sowie Verkäufe.¹⁶⁰ Ziele des M&A Prozesses sind unter anderem, die Erzielung von Synergieeffekten um die wirtschaftliche Effizienz zu erhöhen und Kosten zu reduzieren. Zudem kann die Marktmacht gestärkt und eine Wettbewerbsposition verbessert werden. Die in der Praxis relevantesten Punkte für Zusammenschlüsse sind zum einen der Ausbau neuer Geschäftsfelder inklusive des Zugangs zu neuen Technologien und zum anderen Diversifikationsstrategien, welche eine Produkt- und Markterweiterung möglich machen.¹⁶¹

5.2 Verrechnungspreise

Aufgrund der internationalen Verflechtungen der Weltwirtschaft und den damit verbundenen Unternehmensstrukturen ist ein Anstieg der konzerninternen Liefer- und Leistungsbeziehungen zu verzeichnen. Mehr als 50 Prozent des internationalen Welthandels wird innerhalb verbundener Unternehmen abgewickelt und die daraus folgenden konzerninternen Transaktionen bzw. Leistungsbeziehungen werden über Verrechnungspreise verrechnet. Die Entwicklung und die praktische Anwendung der Verrechnungspreise haben weltweit zu Verrechnungsvorschriften- und Methoden geführt mit dem Ziel, steuerpflichtigen Gewinnverlagerungen entgegenwirken zu können.¹⁶² Bezugnehmend auf die Verrechnungspreisthematik stellt die USA einen Vorreiter dar, da diese schon im Jahre 1968 gesetzliche Bestimmungen zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatz erlassen hat.¹⁶³ Die Anzahl der Länder, welche Verrechnungspreisvorschriften und die damit einhergehenden Dokumentationspflichten und die entsprechenden Strafmaßnahmen eingeführt haben, ist exorbitant angestiegen und mit einer weiteren Zunahme ist zu rechnen. Momentan zählt die OECD – 38 Mitgliedsstaaten darunter sind beispielsweise auch Deutschland, Österreich, Dänemark Griechenland und Italien.¹⁶⁴ Nahezu alle Steuerverwaltungen größerer Marktwirtschaften verfügen über Regelungen zur Anwendung von Verrechnungspreisen. Insbesondere konzerninterne Verrechnungspreisgestaltungen sind für die Steuerverwaltungen von Relevanz. Somit wird auch das Verrechnungspreis – Compliance in einen erweiterten Prüffokus der Behörden mitaufgenommen. Den o. g. multinationalen Unternehmen obliegt aufgrund dessen die Aufgabe, sich immer mit den neuesten steuerlichen Regelungen auseinander zu setzen und diese für ihre Geschäftstätigkeit anzuwenden. Diese Aufgabe wird durch verschiedene nationale Vorschriften und deren Handhabung der Verrechnungspreisfragen deutlich erschwert.

¹⁵⁹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 197.

¹⁶⁰Vgl. Kraft/Striegel [2016], S. 31 f.

¹⁶¹Vgl. Rieg [2019], S. 32 ff.

¹⁶²Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 198.

¹⁶³Vgl. 1968 Regulations, Fed Reg 5849 (4/16/1968).

¹⁶⁴Vgl. Bundesministerium Europäische und internationale Angelegenheiten.

Regelmäßig kommt es zu Missverständnissen zwischen dem Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden und- oder zwischen den Finanzbehörden verschiedener Staaten. Entgegen der Tatsache, dass die OECD den Fremdvergleichsgrundsatz in den OECD – Verrechnungspreisgrundsätzen festgehalten hat und diese in der Praxis anerkannt sind, ist es dennoch nicht möglich, eine einheitliche Anwendungsregelung für die Verrechnungspreisproblematik zu finden. Abhängig vom nationalen Recht unterscheiden sich die Ansätze der Finanzverwaltungen zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatz deutlich voneinander. Trotz bzw. wegen der Regelungsdichte auf dem Gebiet der Verrechnungspreise und der sich immer weiterentwickelten Marktwirtschaft, auf nationaler und internationaler Ebene, sollte das implementieren von klaren und einheitlichen Regelungen das angestrebte Ziel der internationalen Steuerplanung sein.^{165 166}

5.3 Verrechnungspreise als integraler Bestandteil einer M&A Transaktion

Unter der sog. Pre – Akquisitionsphase, ist die strategische Vorbereitung einer M&A Transaktion zu verstehen. Diese beinhalten zum Beispiel, Annahmen über wirtschaftliche Entwicklungen und die damit einhergehenden erwarteten Erfolge bzw. Misserfolge einer Transaktion. Die Bewertungen beziehen sich auf branchenspezifische zuvor analysierte Daten oder auch auf der Kenntnis von Marktverhältnissen und der Bewertung der Gesamtentwicklung der Wirtschaft. Zu beachten ist hierbei, dass die Aspekte der steuerlichen Transaktionsgestaltungen als nebensächlich erachtet werden, solange die Transaktion nicht aus einem steuerlichen Hauptmotiv getätigt wird. Die Thematik der Verrechnungspreise findet schon im Rahmen der Unternehmenszusammenschlüsse und Akquisitionen, bereits in der Akquisitionsphase, einzug. Aufgrund einer Due Dilligence Prüfung wird die finanzielle, wirtschaftliche und rechtliche Situation des Targets bzw. dem übernehmenden oder verkaufenden Objekt festgelegt.¹⁶⁷ Die in der Due Dilligence erhobenen Daten werden mit der vorgesehenen gebotenen Sorgfalt geprüft und beurteilt. Ein besonderes Augenmerk liegt dabei auf den Verrechnungspreisen, da diese ein hohes steuerliches Risiko darstellen können. Die entstehenden Risiken beziehen sich insbesondere auflaufende Verrechnungen konzerninterner Transaktionen wie zum Beispiel die Erbringung von Zentraldienstleistungen, Warenlieferungen innerhalb des Konzerns und die Vergabe konzerninterner Darlehen.¹⁶⁸ Ein Kernthema in der Post – Merger - Phase bildet die Integration der bestehenden Verrechnungspreissysteme, um einen wirtschaftlichen und effizienten Umgang mit diesen schaffen zu können. Das bedeutet, dass Verrechnungspreisfragen jeglicher Art aufgeworfen und beantwortet

¹⁶⁵Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 198.

¹⁶⁶Vgl. Koch [2011], S. 12.

¹⁶⁷Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 198.

¹⁶⁸Vgl. Losbichler/Engelbrechtsmüller [2010], Kn. 1.2.

werden müssen, wie z.B. Funktionsverlagerungen, Finanzierungsfragen und auch der Transfer immateriellen Vermögensgüter.¹⁶⁹

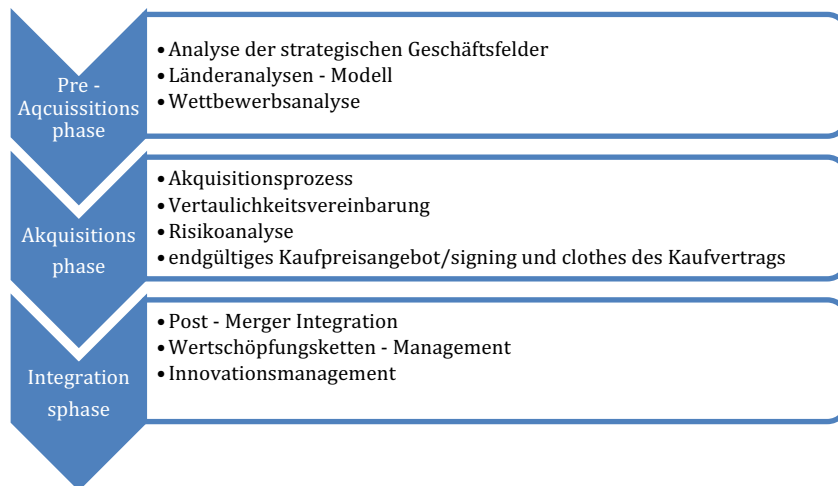


Abbildung 5: Nationales und internationales M&A Prozessmodell (Quelle: Saat/Himmelsbach [2012])

6. Verrechnungspreise bei Durchführung einer Due Diligence

Dieses Kapitel behandelt die Thematik der Verrechnungspreise bei der Durchführung einer Due Diligence Prüfung. Wie Kapitel fünf soll das folgende Kapitel einen weiteren Gesamtüberblick der Verrechnungspreise verschaffen. Kapitel sechs umfasst die Problematiken bzw. Einordnung der Verrechnungspreise innerhalb einer Due Diligence, welche im Rahmen eines M&A Prozesses durchzuführen ist. Es handelt sich dabei um die Themengebiete der Identifikation der Verrechnungspreise, der Prüfung des Vorliegens konzerninternen Transaktionen, den Red Flags, der Bewertung von Fremdüblichkeiten der Vergütung und der Verrechnungspreispolitik.

6.1 Identifikation von verrechnungspreisrelevanten Themengebieten

Die Prüfung eines Unternehmens- bzw. einer verbundenen Unternehmensgruppe bzgl. der Verrechnungspreisfragen hat keine feste Prüfungsabfolge. Die wichtigen Fragestellungen können von Unternehmen zu Unternehmen unterschiedlich sein, da sich diese nach den konkreten und wirtschaftlichen Verhältnissen der Unternehmen richten und daher als individueller Einzelfälle zu behandeln sind. Aufgrund der soeben genannten Einzelfallbetrachtung, ist die Bewertung bzw. die Untersuchung des Targets nach Verrechnungspreiskonflikten ein komplexer Vorgang, der eine umfassende Informationsbeschaffungsstruktur erfordert. Die asymmetrische Informationsverteilung zwischen Käufer und Verkäufer sind in der Praxis einer der häufigsten Probleme, da die Bewertungen des

¹⁶⁹Vgl. Gerber/König [2009], S. 59 ff.

Targets, auf den erfassten Information beruhen, welche eingeholt als auch von der Gegenseite zu Verfügung gestellt werden.¹⁷⁰

6.1.1 Prüfung des Vorliegens konzerninterner Transaktionen

Als allererstes ist zu prüfen, ob innerhalb der Unternehmensgruppen überhaupt konzerninterne Transaktionen vorliegen bzw. ausgeführt werden. Erst nach Feststellung konzerninterner Transaktionen kann beurteilt werden, inwieweit die Vergütungsverrechnung dem Grunde nach geboten werden bzw. als angemessen zu bewerten ist. Erste Anhaltspunkte zur Verifizierung von konzerninternen Verrechnungspreisen innerhalb verbundener Unternehmen, können vor allem folgende Informationsquellen sein.¹⁷¹

- Jahresabschlüsse/Jahresberichte
- Forderungen
- Verbindlichkeiten
- Konsolidierter Jahresanschluss/ Details zur Konsolidierung
- Verrechnungspreisdokumentationen
- Konzerninterne Verträge
- Anwendung und Unterlagen der Prozessstandardisierung
- Anderweitige aktuelle und verfügbare Berichte

Zu beachten ist hierbei, dass ein erhöhtes Risiko immer dann vorliegen kann, wenn Transaktionen im Due Diligence Prozess aufgrund mangelnder Kenntnis bzw. Nichtdokumentation nicht in den Prüfungsprozess mit eingehen und die damit verbundenen Risiken somit unberücksichtigt bleiben. Die daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen müssen nicht sofort bemerkbar sein, sondern können sich erst Jahre später nach der vorgenommenen Transaktion, zum Beispiel im Rahmen einer Betriebsprüfung ergeben. Zusätzliche Risiken bergen die Anpassungen der Finanzverwaltungen der verschiedenen Staaten, da diese eine Doppelbesteuerung mit sich bringen können, sofern eine entsprechende Gegenanpassung im anderen Staat, aufgrund der dortigen nationalen Rechtslage nach, nicht rechtens ist. Zudem dürfen finanzstrafrechtliche Aspekte und die daraus resultierenden Strafen nicht außer Acht gelassen werden.¹⁷² Die o.g. gebotene Sorgfalt im Rahmen einer Due Diligence Prüfung ist stets im gesamten Prozess anzuwenden. Dennoch findet diese besondere Anwendung, wenn keine Informationen über offensichtlich getätigte bzw. vorhandene Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen und auch keine entsprechenden Verrechnungen von Leistungen vorliegen.

¹⁷⁰Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 199.

¹⁷¹Vgl. Heidecke/Schmidtke/Wilmanns [2017], S. 81 ff.

¹⁷²Vgl. Heidecke/Schmidtke/Wilmanns [2017], S. 81 ff.

Liegen diese Sachverhalte vor, so haben die Verantwortlichen weitere Recherchearbeiten z.B. persönliche Gespräche und- oder Interviews mit den zuständigen Personen zu leisten. Nur unter dem Umstand der völligen Transparenz und der Vollständigkeit aller Informationen, können sämtliche Risiken bzgl. der Verrechnungspreisthematik erfasst, bewertet und minimiert werden.^{173 174}

6.1.2 Red Flags

Die sog. genannten Red Flags könne als zweiter Prüfungspunkt innerhalb der konzern-internen Transaktionen angesehen werden, d.h. wurden Transaktionen dieser Art festgestellt, ist es ratsam diese auf Red Flags zu untersuchen. In diesem Zusammenhang bezeichnet der Name Red Flags typische Sachverhalte, die für die Steuerverwaltungen eine hohe Relevanz haben könnten.¹⁷⁵ Wichtige Red Flags sind:¹⁷⁶

- Dauerhafte Verluste/geringe Gewinne
- Signifikante Ergebnisveränderungen im Vergleich zu den Vorjahren
- Gewinnaufschläge bei konzerninternen Geschäften und Fremdgeschäften/Verrechnung unterschiedlicher Preise
- Fehlende/mangelnde Dokumentation
- Fehlende vertraglichen Grundlagen für konzerninterne Geschäfte
- Verrechnung hoher Lizenzgebühren bei Erwirtschaftung niederer Gewinne
- Verrechnung signifikanter Management Fees
- Transaktionen mit Unternehmen, die im Niedrigsteuerländer ansässig sind
- Signifikante Anpassungen der Verrechnungspreise am Jahresende
- Tatsächliche Gestaltung entspricht nicht der angewandten Verrechnungspreispolitik
- Schließungskosten
- Verlagerung von Funktionen und Risiken, die aus wirtschaftlicher Sicht keinerlei Sinn ergeben.

Ungewöhnliche bzw. unerklärbare Ergebnisse, die von Ergebnissen vergleichbarer Unternehmen derselben Branche stark abweichen, sind eines der deutlichsten Warnsignale von Verrechnungspreiskonflikten aus der Sicht der prüfenden Finanzverwaltungen. Sollten zum Beispiel ungewöhnlich hohe Gewinne erzielt werden, ist die Finanzbehörde bemüht, diese in der größtmöglicher Höhe der Besteuerung zu unterwerfen. Werden

¹⁷³Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 200.

¹⁷⁴Vgl. Lucks/Meckel [2015], S. 46 f.

¹⁷⁵Vgl. BDO [2018].

¹⁷⁶Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 200.

hingegen geringe Gewinne ausgewiesen, so werden diese mit zu hohen Aufwendungen, oder zu niederen Ergebniszurechnungen begründet. Die letzten Jahre war bzw. ist ein Fokuswechsel bei den prüfenden Finanzverwaltungen zu erkennen. Primär waren M&A Transaktionen im Fokus, welche auf Gewinnverlagerungen und Niedrigsteuerländer hinviesen. Heutzutage gelangen nun auch andere M&A Transaktionsvorgänge in den Beobachtungsfokus der Behörden, insbesondere wenn es sich dabei um Schließungen und Funktionsverlagerungen von Produktionsvertrieben handelt. Hierbei wird ebenfalls die Verlagerung des immateriellen Vermögens sowie die Technologien und der Kundestamm der Unternehmen geprüft und neu bewertet.^{177 178}

6.2 Bewertung der Fremdüblichkeiten der Vergütung

In einem weiteren Prüfungsschritt gilt es zu eruieren, ob die getätigten konzerninternen Transaktionen der Höhe nach dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, sowie die Ermittlung der Gründe falls dies nicht der Fall sein sollte. Hierbei kommen die von der OECD ausgewiesenen Verrechnungspreismethoden zur Anwendung (siehe Punkt 2.4). Die Schwierigkeit dieses Prüfungsschrittes liegt darin, dass aufgrund des hohen bzw. wirtschaftlich nicht leistbaren Aufwands, eine detaillierte Prüfung aller Verrechnungspreise nicht gewährleistet werden kann.¹⁷⁹ In der Praxis verschafft die Möglichkeit, die Verrechnungspreismethoden auf ihre Plausibilität und Angemessenheit überprüfen zu können, Abhilfe. Somit ist es möglich, den Prozess der unternehmensinternen Verrechnungspreisfindung zu überwachen bzw. nachzuempfinden, sowie die Fremdüblichkeit der Vergütung von Routineunternehmen anhand ihrer Ergebnisse nachzuvollziehen. Da dies einer der schwierigsten zu überprüfenden Punkten innerhalb einer Due Diligence darstellt, ist eine ausreichende Erfahrung mit der Verrechnungspreisproblematik von Nöten.¹⁸⁰

6.3 Verrechnungspreispolitik

Wie das Management mit Verrechnungspreisfragen umgeht bzw. umzugehen hat, ist in der Regel von der Unternehmenspolitik und der Unternehmenskultur abhängig. Anhand der Handhabung der Verrechnungspreispolitik ist nicht nur die Risikobereitschaft des Unternehmens zu erkennen, auch sind Rückschlüsse auf potenzielle Risiken, welche aus einer M&A Transaktion resultieren können, möglich. Das Spektrum reicht dabei von der lückenlosen und international abgestimmten Compliance bis hin zur Nichteinhaltung jeglicher Dokumentation- und Meldepflichten, d.h. die völlige Missachtung des

¹⁷⁷Vgl. Bicker/Reischl [2018], S. 28.

¹⁷⁸Vgl. Koch [2011], S. 154.

¹⁷⁹Vgl. Lehner [2014], S. 408.

¹⁸⁰Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 201.

Themengebietes.¹⁸¹ Zu berücksichtigen ist hierbei, dass die Bestimmungen und die Dokumentation der Verrechnungspreise für das Management in der Praxis, nur eine sehr geringe Relevanz hat. Diese kommt daher, dass der Umgang mit dem Transfer Pricing für viele Unternehmen noch ein neues Terrain darstellt und die dafür benötigten gesetzlichen Regelungen erst in den letzten Jahren als Umgangshilfen verabschiedet worden sind. Regelmäßig werden multinationale Unternehmen, innerhalb einer ausländischen Betriebsprüfung mit der Transfer Pricing Thematik erstmalig konfrontiert oder stoßen auf weitere missverständliche Regelungen, welche eine Zusammenarbeit zunächst erschweren- bzw. nicht ermöglichen. Als Quintessenz kann festgehalten werden, je weniger sich ein Unternehmen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise auskennt bzw. nicht ausreichend informiert hat, desto höher ist die Wahrscheinlichkeit potenzieller Risikofaktoren.¹⁸²

7. Spezielle Themen der Verrechnungspreise bei M&A Transaktionen

In Kapitel sieben werden ausgewählte steuerliche Perspektiven, die insbesondere im Zusammenhang mit M&A Transaktionen ein hohes Maß an Relevanz innehaben, näher erläutert. Die in der Praxis relevantesten Probleme werden im Folgenden angesprochen und geeignete Lösungsansätze aufgezeigt. Es handelt sich dabei um zwei große Themenkomplexe. Die Konzernfinanzierung mit den Unterpunkten der Charakterisierung des Eigenkapital- und des Fremdkapitals, der Zinsabzugsbeschränkung und den Konzerndarlehen bilden den ersten Schwerpunkt. Die zweite Thematik stellt die konzerninternen Dienstleistungen dar, die auch aus den Schwerpunktfeldern des Spektrums, dem Grund der Verrechnung nach, der Verrechnungspreismethode, der Verlagerung der Funktion und dem immateriellen Vermögen bestehen.

7.1. Konzernfinanzierung

Die Finanzierung eines Unternehmens bzw. verbundener Unternehmensgruppen ist auf verschiedene Arten möglich. Diese können entweder durch Eigenkapital, Fremdkapital oder durch sog. hybrid Finanzierungsinstrumente finanziert werden. Nach österreichischem Steuerrecht muss die Finanzierung klar dem Eigenkapital- oder Fremdkapital zuordenbar sein. Das Problem, welches bei dem Versuch der Zuordnung besteht, ist, dass die Begriffe des Eigenkapital- und des Fremdkapitals im Steuerrecht nicht explizit definiert sind und so eine eindeutige Zuordnung der getätigten Finanzierungen bzw. Investitionen nicht gewährleistet werden kann. In der Praxis kommt erschwerend hinzu, dass

¹⁸¹Vgl. Rasch/Ilgner/Koch [2015], S. 56 f.

¹⁸²Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 201.

sich hybrid bzw. Mischformen aus Eigen- und Fremdfinanzierungsinstrumenten gebildet haben, die eine Abgrenzung und Zuordnung der Art nach noch schwieriger machen.¹⁸³ Eine Besonderheit stellt die Finanzierung von Konzernunternehmen dar, diese können auch durch sog. konzerninterne Darlehen unterstützt werden. Ein Vorteil dieser internen Finanzierungsart ist nicht nur die Deckung des Finanzbedarfs, sondern auch die Optimierung der Finanzstrukturen des Konzerns und der damit verbundenen Unternehmen. Unter Berücksichtigung des Trennungsprinzips, ist die Vergabe von den o.g. Darlehen an Konzernunternehmen steuerlich anerkannt, solange der Fremdvergleichsgrundsatz aufrechterhalten wird. Das bedeutet, dass Zinszahlungen auf der Seite des Darlehensnehmers abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen und entsprechenden Einnahmen auf Darlehensgeberseite als steuerpflichtige Einnahmen anzuerkennen sind.¹⁸⁴

7.1.1 Charakterisierung als Eigenkapital und Fremdkapital

Die Begriffe des Eigen- und Fremdkapitals sind in der Wirtschaftswelt gängige Begriffe. Unter Eigenkapital werden alle finanziellen Mittel subsumiert, welche sich aus dem eigenen Kapitalanteil des Eigentümers eines Unternehmers zusammensetzen. Die Besonderheit des Eigenkapitals besteht darin, dass dieses nicht zurückgezahlt werden muss und dem Unternehmen auf eine unbestimmte Zeit zu Verfügung steht. Das Eigenkapital kann aus mehreren Positionen bestehen wie z.B. dem gezeichneten Kapital, den Kapital- und Gewinnrücklagen, dem Gewinn- und Verlustvortrag, Jahresüberschuss- und Jahresfehlbetrag etc. Das Fremdkapital hingegen, welches von Gläubigern des Unternehmens zur Verfügung gestellt wird, wird dem Unternehmen von außen zugeführt, d.h. das Geld stammt nicht wie das Eigenkapital aus internen Verhältnissen. Zu beachten ist beim Fremdkapital, dass dieses z.B. von einer Bank nur auf eine bestimmte Zeit zur Verfügung gestellt wird und meist mit Zinszahlungen belastet ist. Zudem dient die Höhe des Fremdkapitals als Orientierung bzgl. des Verschuldungsgrads des Unternehmens.¹⁸⁵ Die soeben angesprochenen Zinszahlungen, können im Rahmen der internationalen Standards als Aufwendungen von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Zur Vermeidung einer Steuererosion von Steuersubstraten durch zu starke Fremdfinanzierung, gibt es in einigen Steuerordnungen Regelungen bzgl. der Recharakterisierung von Fremdkapital als Eigenkapital sowie auch zur Unterkapitalisierung. Bei der sog. Recharakterisierung kommt es zu einer Umdeutung von Fremdkapital in Eigenkapital. Diese Umdeutung ist aber nur dann möglich, wenn das Fremdkapital den wirtschaftlichen Charakter von Eigenkapital aufweist. Als Folge dessen, werden Zinszahlungen regelmäßig als Dividenden qualifiziert und sind somit nicht mehr

¹⁸³Vgl. Zöchling/Plott [2016], S. 120.

¹⁸⁴Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 202.

¹⁸⁵Vgl. Schön [2013], S. 6 f.

abzugsfähig. Hinzukommend können diese Dividenden auch der Quellensteuer unterliegen. Zu beachten ist auch hier, dass die verschiedenen nationalen Regelungen stark voneinander abweichen können, und jeder Einzelfall genauer zu betrachten ist.¹⁸⁶ Um die oben angesprochene Thematik der Unterkapitalisierung nochmals aufzunehmen, ist darauf hinzuweisen, dass ein Unternehmen erst dann als unterkapitalisiert gilt, wenn das Fremdkapital die Kapitalstruktur deutlich dominiert, d.h. ein ausgeglichenes Verhältnis von Eigenkapital zu Fremdkapital nicht mehr gegeben ist. Zur Vermeidung von Unterkapitalisierung der Unternehmen haben einige Staaten sog. Unterkapitalisierungsregelungen eingeführt. Erlangt die Kapitalstruktur eine gewisse Mindesteigenkapitalquote (Debt-Equity-Ratio) oder wird diese unterschritten, versuchen die Unternehmen regelmäßig eine Recharakterisierung von Fremdkapital in Eigenkapital vorzunehmen, um die Kapitalstruktur des Unternehmens aufrecht erhalten zu können.¹⁸⁷

7.1.2 Zinsabzugsbeschränkungen

Neben der soeben genannten Unterkapitalisierungsregelung gibt es noch andere Möglichkeiten den Zinsabzug einzuschränken. Eine in der Praxis angewandte Methode ist die sog. Zinsabzugsbeschränkung, diese vergleicht das steuerpflichtige Einkommen vor Zinsen mit dem steuerpflichtigen Einkommen nach Zinsen und reguliert den Zinsabzug in einem gewissen Ausmaß. Die Regelungen werden meist nur dann angewandt, wenn eine festgelegte Eigenkapitalquote unterschritten wird und kann als eine Art Zusatzregelung zu den Unterkapitalisierungsregelungen verstanden werden.¹⁸⁸ Im internationalen Vergleich gibt es deutliche Unterschiede bzgl. der Handhabung der Beschränkung des steuerlichen Zinsabzuges. Einige Staaten versuchen dieser Problematik mit gesetzlichen Regelungen, oder sich aus der Rechtsprechung ergebenden Grundsätzen, entgegenzuwirken. Dabei gilt es zwei Ansätze zu unterscheiden. Im Rahmen des ersten Ansatzes wird auf die Zinsabzugsmethode verzichtet, doch kommen allgemein gültige steuerliche Bestimmungen zur Anwendung, Hierdurch kann, unter bestimmten Voraussetzungen, auch in den Fällen einer Gesellschafter-Fremdfinanzierung ein vergleichbarer Effekt, wie bei der spezifische Zinsabzugsbeschränkung erzielt werden. Der soeben genannte Ansatz wird von den Ländern Irland, Luxemburg und Österreich angewandt. Hingegen wird der erste Ansatz von einer Vielzahl der EU-Mitgliedsstaaten vertreten. Dieser sieht spezifische Zinsabzugsbeschränkungen vor, welche sich durchaus im Detail voneinander unterscheiden können. Diese Unterscheidungen lassen sich auch hier, auf die individuelle Gestaltungsmöglichkeiten der nationalen Regelungen wie z.B. persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich, zurückführen. Abgesehen davon, lassen

¹⁸⁶Vgl. Rasch/Ilgner/Koch [2015], S. 82.

¹⁸⁷Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 202.

¹⁸⁸Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 202.

sich die spezifischen Bestimmungen auch nach ihrem Tatbestands- und ihrem Rechtsfolgenkonzept einordnen. Im Rahmen des Rechtsfolgenkonzepts wird festgelegt, auf welche Weise der Zinsabzug eingeschränkt werden kann. Hingegen wird im Tatbestandskonzept verifiziert, von welchem Typisierungsmaßstab der Gesetzgeber einer schädlichen Fremdfinanzierung abhängig macht.¹⁸⁹ Hierbei gilt es drei Modelle zu unterscheiden. Das Modell des Verschuldungsgrades (Safe haven) ist aufgrund der hohen internationalen Verbreitung, das in der Praxis relevanteste Modell. Dieses knüpft tatbestandlich an das Verhältnis von Fremdkapital zum Eigenkapital innerhalb eines Unternehmens an. Das daraus resultierende Überschreiten des gesetzlichen festgesetzten Verhältnisses von Fremdkapital zu Eigenkapital lässt die Eröffnung des Anwendungsbereiches der Zinsabzugsbeschränkung zu. Die zweite Möglichkeit ist das Festlegen einer Ergebnisgrenze. Hierbei spielt das Verhältnis der Zinsaufwendungen im Vergleich zu einer ergebnisabhängigen Größe wie z.B. dem Gewinn eine ausschlaggebende Rolle. Das dritte Tatbestandskonzept ist die sog. Aktivengrenze, bei dieser das Fremdkapital einen vereinbarten Anteil des Aktivvermögens nicht überschreiten darf. Hierbei ist zu beachten, dass durchaus die Möglichkeit bestünde, den Zinsabzug auf der Grundlage der Verrechnungspreise und der damit einhergehenden einzelfallbezogenen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu regulieren.^{190 191}

7.1.3 Konzerndarlehen

Konzerndarlehen stellen eine Art der Unternehmensfinanzierung da. Diese konzerninternen Finanzierungsaktivitäten sind nach dem Fremdvergleichsgrundsatz verzinslich zu erbringen. Dabei gilt es bei der Bestimmung des Fremdpreises darauf zu achten, dass nur der Zinssatz heranzuziehen ist, zu dem objektive Dritte unter vergleichbaren Bedingungen ein Darlehen am Geld- oder Kapitalmarkt gewährt hätten. Mit dieser Prämisse des objektiven Dritten, soll der Fremdvergleichsgrundsatz und die Gleichbehandlung aller finanziellen Transaktionen gewahrt werden. Obwohl es zur Bestimmung der Verrechnungspreise für konzerninterne Zinsen mehrere Methoden gibt, hat sich in der Praxis die Preisvergleichsmethode durchgesetzt. Wie in Punkt 2.4.1 genauer erläutert, vergleicht die Preisvergleichsmethode den Verrechnungspreis zweier verbundenen Unternehmen mit den Preisen, welche zwischen fremden Unternehmen am Markt bei vergleichbaren Transaktionen ausgehandelt worden wären. Durch einen externen oder internen Preisvergleich kann der Referenzpreis, welcher die Basis für die Bestimmung des Verrechnungspreises darstellt, ermittelt werden. Die Anwendung eines internen Preisvergleichs scheidet im Falle einer Konzernfinanzierung anhand zu weniger vergleichbarer

¹⁸⁹Vgl. Herzig/Bohn [2009], S. 254.

¹⁹⁰Vgl. Herzig/Bohn [2009], S. 255.

¹⁹¹Vgl. Mittendorfer/Mittermair [2017], S. 271.

Transaktionen zwischen verbundenen sowie unabhängigen Unternehmen aus. Daher ist im Rahmen einer Finanztransaktion ein externer Preisvergleich, anhand von Fremddaten des Kapitalmarktes, für vergleichbare Transaktionen zwischen fremden Dritten durchaus möglich. Aufgrund dieser Fremddaten werden sog. Benchmarks abgeleitet, die einen Maßstab für eine fremdübliche Bandbreite darstellen.^{192 193} Der Begriff des Benchmarkings bezeichnet ein Instrument der Wettbewerbsanalyse. Die Aufgabe des Benchmarkings liegt im kontinuierlichen Vergleich von Produkten, Prozessen, Methoden und Dienstleistungen mit mehreren Unternehmen. Zweck ist es, Leistungslücken zum Marktbesten zu schließen. Dieses Instrument soll ein Anreiz für die Unternehmen sein, die Unterschiede zu erkennen, die Gründe zu verifizieren und auszubessern.¹⁹⁴ Voraussetzung für die Bestimmung einer fremdüblichen Bandbreite ist, dass die miteinander zu vergleichenden Transaktionen zwischen verbundenen und unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Bedingungen getätigt werden. Anhand folgender Kriterien kann die Vergleichbarkeit von konzerninternen Darlehen zum Großteil gewährleistet werden.¹⁹⁵

- Bonität des Darlehensnehmers
- Darlehenssummer
- Darlehenszweck
- Datum der Ausgabe des Darlehens
- Laufzeit und Fälligkeit
- Währung
- Haftungsgarantien und Sicherheiten
- Rangordnung
- Branche

Der Referenzzinssatz bildet den Ausgangspunkt für die Festsetzung eines Verrechnungspreises bzgl. konzerninternen Zinsen. Dieser fungiert als Basisleitzins und repräsentiert die momentanen Geldbeschaffungskosten auf dem internationalen Kapitalmarkt. Dieser Referenzzinssatz stellt einen fast risikolosen Zinssatz für den Schuldner auf dem Markt für Geldanlagen dar, d.h. Investoren erhalten eine Rendite mit annähernd keinem Ausfallrisiko (risk-free-rate).¹⁹⁶ Auf den gängigen Basiszinssatz kommt ein risikoabhängiger Aufschlag hinzu. Dieser errechnet sich aus der Bonität des Darlehensnehmers und aus Ermittlungen der aktuellen Kapitalmarktdaten. Untersucht wird hierbei, die Differenz (engl. spread) zwischen der soeben genannten risk-free-rate und der Rendite

¹⁹²Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 203.

¹⁹³Vgl. Maetz [2019], S. 481.

¹⁹⁴Vgl. Sabisch/Tintelnot [2001], S. 11.

¹⁹⁵Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 203.

¹⁹⁶Vgl. Göller [2021], S. 106.

von Unternehmensanleihen mit vergleichbaren Bonitäten. Über Finanzdatenbanken wie z.B. Bloomberg Professional System oder Thomson One Baker ist ein Zugreifen auf die o.g. Kapitalmarktdaten möglich. Diese bieten genaue Informationen über entsprechende Unternehmensanleihen. Die Suchmöglichkeiten sowie die große Anzahl der Daten ermöglichen es, hinsichtlich der Vergleichbarkeitskriterien, wie zum Beispiel nach der Branche, Bonität, geographischen Gebieten, etc. zu suchen. Dem Steuerpflichtigen ist es mit dieser Hilfestellung möglich, aufzuzeigen auf welcher Basis die Zinsgestaltung erfolgt bzw. erfolgte und ob die Zinssätze fremdüblicher Natur sind. Sollte eine Datenbank nicht genügend oder gar keine Informationen über das gewünschte Unternehmen beinhalten, können auch geeignete Indexzertifikate als Indikator für Renditen der entsprechenden Unternehmensanleihen hinzugezogen werden.^{197 198}

7.2 Konzerninterne Dienstleistung

Der allgemeine Begriff der Dienstleistung setzt sich aus der Potenzialorientierung, der Prozessorientierung und der Ergebnisorientierung zusammen. Aufgrund dieser drei Teilaspekte wird die Dienstleistung auch als Leistungserstellung bezeichnet, welche sich durch einen simultan verlaufenden Produktions- und Absatzprozess kennzeichnet. Unter Einbeziehung menschlicher oder maschineller Leistungspotenziale wird ein auf den Dienstleistungsempfänger zugeschnittenes immaterielles Wirtschaftsgut hergestellt.

Wird diese Begriffserklärung auf eine konzerninterne Dienstleistung angewandt, so handelt es sich um eine Dienstleistungserbringung eines Konzernunternehmens zum Nutzen eines zum Konzern angehörigen Unternehmen bzw. einem verbundenen Unternehmen. Diese konzerninternen Dienstleistungen enthalten Waren- oder Güterlieferungen, sowie Nutzungsüberlassungen von materiellen Wirtschaftsgütern wie z.B. Baumaschinen, Werkzeugen und PKWs. Aufgrund dessen sind konzerninterne Dienstleistungen meist nicht immaterieller Art und können somit nicht durch geistige Arbeit allein getätigt werden. Zu beachten ist jedoch, dass eine eindeutige Identifizierung der Dienstleistung, d.h. eine reine Dienstleistung als solche, nur schwer möglich ist, da im Bereich der immateriellen Wirtschaftsgüter, wie z.B. Know-how Überlassungen, technologistransfergewerbliche Schutzrechte, nicht deutlich von dem Begriff der Dienstleistung abgegrenzt werden kann und dies somit der Einzelfallbetrachtung des jeweiligen Sachverhalts unterliegt.^{199 200}

¹⁹⁷Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 204.

¹⁹⁸Vgl. Maetz [2019], S. 453.

¹⁹⁹Vgl. Krause [2016], S. 25.

²⁰⁰Vgl. OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 103 ff.

7.2.1 Spektrum

Die Dienstleistungserbringung durch vereinte Dienstleistungszentralen, spezifische Dienstleistungsgesellschaften oder andere Konzernunternehmen an verbundenen Unternehmen, erlangt zunehmend an Bedeutung. Der Zweck ist eine Bündelung von Aktivitäten und Geschäftsprozessen innerhalb eines Konzerns, d.h. eine optimale Strukturierung der Geschäftsprozesse kann zur Senkung von Kosten als auch zu Erreichung von Synergieeffekten führen. Innerhalb eines multinationalen Unternehmens ergibt sich ein weites Feld an Spektrum an Dienstleistungen, welche im alltäglichen Wirtschaftsleben erbracht werden müssen. Dabei handelt es sich sowohl um typische Verwaltungsbereichsdienstleistungen wie z.B. Rechnungswesen, Einkauf, IT, Lagerung als auch um signifikante Leistungen wie technische, wirtschaftliche oder wissenschaftliche Unterstützung. Zudem darf der Bereich der Forschung des Marketings nicht außer Acht gelassen werden.^{201 202}

7.2.2 Verrechnung dem Grund nach

Sobald konzerninterne Dienstleistungen in Anspruch genommen werden, muss zunächst geprüft werden, ob eine Verrechnung dem Grund nach geboten ist. Den OECD - Verrechnungspreisrichtlinien zu Folge ist diese immer dann geboten: *„Wenn die Tätigkeit dem jeweiligen Gliedunternehmen einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Wert verschafft, der seiner Geschäftsposition förderlich ist.“*²⁰³ Sobald ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Bedingungen bereit gewesen wäre, den gegenwärtigen Preis für die erbrachte Dienstleistung ebenfalls zu zahlen, wenn diese von einem unabhängigen Unternehmen erbracht worden wäre, liegt eine förderliche Geschäftsposition gem. den OECD – Verrechnungspreisrichtlinien vor. In der Praxis ist das z.B. immer dann der Fall, wenn der Dienstleistungsbedarf eines Gliedunternehmens durch die Leistung andere Unternehmen gedeckt werden kann.²⁰⁴

Beispiel für eine konzerninternen Dienstleistung.²⁰⁵

Ein produzierendes Unternehmen hat eine defekte Maschine zu vermerken, welche eine Reparatur benötigt. Diese vorzunehmende Reparatur soll von einer spezialisierten technischen Dienstleistungsabteilung des Mutterkonzerns durchgeführt werden. In dem soeben genannten Sachverhalt wird die Reparatur von einem verbundenen Unternehmen geleistet, um den festgestellten Bedarf eines Gliedunternehmens zu decken, der

²⁰¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 204.

²⁰²Vgl. OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 105.

²⁰³Vgl. OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 248.

²⁰⁴Vgl. Vögele/Borstell/Bernhard [2020], Rn. 160 f.

²⁰⁵Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 204.

unter anderen Umständen extern von unabhängigen Unternehmen hinzugekauft werden müsste. Somit liegt eine dem Grunde nach verrechenbare und konzerninterne Dienstleistung vor.

In den folgenden Sonderfällen ist eine Verrechnung mit höchster Sorgfalt in einem Einzelfall zu prüfen. Dabei handelt es sich um Shareholder Aktivitäten, Verdopplungseffekten bei Dienstleistungen, Konzernrückhalt und um „Auf-Abruf“ Bereitstellungsgebühr für Dienstleistungen.²⁰⁶ Bei den Shareholder Aktivitäten handelt es sich um Anteilseignertätigkeiten, die aus eigenem Beteiligungsinteresse geleistet werden. Diese Art der Aktivitäten stellen keine rechtfertigende Leistungsverrechnungen dar. Begründet wird das mit dem Faktum, dass auf Seiten des Leistungsempfängers keinerlei Bedarf einer Dienstleistung besteht und ein unabhängiges Unternehmen in einer ähnlichen Situation weder die Leistung im Rahmen der Eigenleistung erbracht hätte, noch diese entgeltlich erworben hätte.²⁰⁷ Folgende Beispiele sind den OECD – Verrechnungspreisrichtlinien bzgl. der Shareholder Activities zu entnehmen:²⁰⁸

- Kosten, die sich auf die juristische Struktur der Muttergesellschaft selbst beziehen wie zum Beispiel auf die Generalversammlung der Muttergesellschaft, die Ausgabe von Anteilen an der Muttergesellschaft und die Kosten des Aufsichtsrates.
- Kosten für die Veröffentlichungspflichten der Muttergesellschaft einschließlich Konsolidierung.
- Kosten, durch die Mittel aufgebracht werden, um Beteiligungen zu erwerben.
- Kosten der Leitung und Organisation des Konzerns
- Die Festlegung der Konzernpolitik
- Die Finanzplanung für den Gesamtkonzern sowie Konzernrestrukturierungskosten

Auch hier besteht die Möglichkeit einer Einzelfallbetrachtung, wenn eine deutliche Abgrenzung im Rahmen einer Dienstleistung, welche im Interesse sowohl des Anteilseigners als auch der verbundenen Unternehmen liegen, nicht möglich ist. Ausgeschlossen werden die Verrechnungen dieser Leistungen wie z.B. eines Koordinations- und Kontrollzentrums lt. OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen dennoch nicht zur Gänze. Um eine genauere Abgrenzung gewährleisten zu können, haben viele nationale

²⁰⁶Vgl. Der Betrieb [2016].

²⁰⁷Vgl. Macho/Steiner/Spensberger [2017], S. 362.

²⁰⁸Vgl. OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 263.

Steuerordnungen weitere Anhaltspunkte und Hilfestellungen vorgenommen, mit der Problematik, dass es aufgrund der verschiedenen nationalen Regelungen und Bestimmungen zu weiteren Auslegungshindernissen kommen kann.²⁰⁹ Zu beachten sind auch die Dienstleistungen mit Verdopplungseffekt, d.h. Dienstleistungen werden entweder vom Empfänger selbst erstellt oder extern eingekauft. Somit soll eine doppelte Verrechnung derselben Dienstleistung verhindert werden. Ausnahmen bilden dabei vorübergehende Verdopplungen bei einer Umstrukturierung und Zentralisierungen der Managementfunktion bei Zusammenschlüssen und Unternehmensakquisitionen.^{210 211} Resultierende Vorteile aus der Zugehörigkeit zu einem großen Konzern (Rückhalt im Konzern), die aber aus keiner spezifischen Tätigkeit resultieren, begründen keine Verrechnung. Auch hier gilt es von passiven Konzernzugehörigkeiten, wie zum Beispiel globales Marketing und Public Relations, zu unterscheiden. Diese bilden eine gesonderte Ausnahme, da alle Konzernunternehmen von ihnen profitieren und das dies macht eine eindeutige Zuordnung schwer bis gar nicht möglich. Eine Verrechnung der von den soeben genannten Ausnahmen bzw. die daraus resultierenden Kosten können mit einem angemessenen Aufteilungsschlüssel individuell auf die einzelnen Konzerngruppen aufgeteilt und somit angemessen verrechnet werden.²¹² Die Frage des „Verrechnen Dürfens“ stellt sich insbesondere bei abrufbaren Dienstleistungen bzgl. der Abrufgebühr. Wird die Frage mit dem Fremdvergleichsgrundsatz beantwortet, so lautet die Antwort ja. Dies Begründet sich in der Tatsache, dass ein unabhängiges Unternehmen bereit wäre, für die abrufbare Leistung des zur Verfügung Stehens eine Vergütung zu leisten.²¹³

7.2.3 Verrechnungspreismethode

Nach dem die erste Frage, ob die Verrechnung dem Grunde nach gerechtfertigt sei, beantwortet ist, muss noch die zweite Frage nach zu der ermittelnden Verrechnungspreismethode beantwortet werden. Üblicherweise sind die konzernspezifischen Zentraldienstleistungen speziell und individuell an die Bedürfnisse der einzelnen Konzernunternehmen angepasst. Aufgrund dessen könne vergleichbare Leistungen in einem Großteil der Fälle nicht in vergleichbarer Weise von fremden Anbietern unter denselben Bedingungen eingekauft werden. Somit ist ein externer Preisvergleich nicht möglich. Dieser ist nicht nur wegen zu weniger Vergleichsdaten nicht möglich, sondern auch aufgrund der Unmöglichkeit die Vergleichbarkeit durch Anpassungen vorzunehmen. Dies ist der unterschiedlichen Anwendung geschuldet, da spezifische Dienstleistungen von Konzernunternehmen in einem anderen Zusammenhang erbracht werden. Hinzukommen ist

²⁰⁹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 205.

²¹⁰Vgl. Der Betrieb [2016].

²¹¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 206.

²¹²Vgl. Greil/Wargowske [2016], S. 272.

²¹³Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 206.

zu beachten, dass das Funktions- und Risikoprofil eines Dienstleistungsunternehmens eines Konzerns sich massiv von den sich auf dem Markt vertretenen Unternehmen unterscheidet. Aus diesem Grund findet die in Punkt. 2.4.1 erläuterte Kostenaufschlagsmethode bei der Verrechnung der Zentraldienstleistungen Anwendung. Die OECD vertritt die Ansicht, dass die Kostenaufschlagsmethode bei der Erbringung von Dienstleistungen eine gute Methode zur Berechnung der Verrechnungspreise darstellt.^{214 215}

7.2.4 Verrechnung der Höhe nach

Fraglich ist nun, wie die soeben angesprochenen Zentraldienstleistungen verrechnet werden können. In der Praxis haben sich zwei Verrechnungszuordnungen herauskristallisiert. Dabei handelt es sich entweder um die direkte Zuordnung, d.h. im Falle einer eindeutigen Zuordnung der Leistung zum Leistungsempfänger oder um eine indirekte Zuordnung, welche die Kosten über eine Konzernumlage an die jeweils einzelnen Unternehmen des Konzerns umlegt. In der Praxis wird die direkte Zuordnung aufgrund ihrer leichten Handhabung und der genauen Zurechenbarkeit der Leistung an den Leistungsempfänger bevorzugt, dennoch ist lt. der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze eine indirekte Preisverrechnungsmethode zulässig. Eine indirekte Preisverrechnungsmethode ist aber nur dann zulässig bzw. anzuwenden, wenn eine direkte Zurechenbarkeit der Dienstleistung nicht möglich ist, oder die Berechnung, aufgrund verwaltungsökonomischer Gründe, einer Schätzung obliegt.²¹⁶ Die Kostenbasis errechnet sich aus allen direkt zurechenbaren Vollkosten, d.h. alle Kosten, die der Erbringung von konzerninternen Dienstleistungen direkt zugerechnet werden können. Bei den indirekten Kosten erweist sich die Zurechnung als etwas schwieriger. Mit einem verursachungsmäßigen Allokationsschlüssel wie z.B. Umsatz pro Kopf kann eine Kostenumlage versucht werden. Zu beachten ist bei dem Versuch der Kostenumlage, dass diese dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Der Gewinnaufschlag, welcher bei der Verrechnung von Zentraldienstleistungen aufkommen könnte, kann unterlassen werden. Dieser ist lt. OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen immer dann zu unterlassen, wenn Dienstleistungen nur einen Vorteil für den Konzern darstellen und dieser Dritten gegenüber auf dem Markt nicht angeboten werden kann.²¹⁷ Die OECD tätigt folgende Aussage dazu: *„In Summe bleibt damit festzuhalten, dass sowohl bei bloß gelegentlich als auch bei funktional nebensächlich erbrachten Dienstleistungen der Verzicht auf einen Gewinnaufschlag OECD-konform erscheint.“*²¹⁸

²¹⁴Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 206.

²¹⁵Vgl. Dawid [2016], S. 176 ff.

²¹⁶Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 206.

²¹⁷Vgl. Bernhardt [2017], S. 226 f.

²¹⁸OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 266.

7.2.5 Verlagerung der Funktion

Der zunehmende Steuerwettbewerb zwischen den einzelnen Staaten führt dazu, dass Konzerne ihre Wertschöpfungsketten optimieren bzw. restrukturieren. Aufgrund dieses starken Wettbewerbs stellt die Funktionsverlagerung und die Gestaltung der Verrechnungspreise einer der wichtigsten Planungsinstrumente der heutigen Zeit dar. Mit der steuerlichen Außenprüfung wird versucht, Gewinnverlagerungen im Ausland bzw. in fremden Wirtschaftsräumen, festzustellen und diese zu berichtigen.²¹⁹ Multinationale Unternehmen nutzen die Restrukturierung, um veraltete Gefüge innerhalb eines Konzerns neu zu gestalten. Hierbei werden auch Funktionen, einschließlich der damit einhergehenden Chancen und Risiken der bestehenden Konzernunternehmen innerhalb des Konzerns verlagert. Zudem werden Funktionen an ausländische, verbundene Unternehmen abgegeben.²²⁰ Als gutes Beispiel eignen sich die osteuropäischen Länder z.B. zur Standortverlagerung (tax holidays). Das liegt daran, dass die Gewinne in den ersten Jahren nach der Gründung des Unternehmens nicht- oder nur mit einem minimalen Pauschalbetrag besteuert werden. Aufgrund des stetig wachsenden Kostendrucks der Unternehmen, sind diese gewillt den Gewinn in dem Land zu erzielen, in dem sie die geringsten Abgaben zu verbuchen haben.²²¹ Aber nicht nur der Gewinn kann aufgrund von Standortverlegungen im Rahmen der Funktionsverlagerung maximiert werden, auch sind Umstrukturierungen in anderen Bereichen möglich. Die folgende Abbildung soll beispielhaft aufzeigen, welche Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns möglich sein könnten.

²¹⁹Vgl. Macho [2004], S. 573.

²²⁰Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 207.

²²¹Vgl. Macho [2004], S. 573.



Abbildung 6: Umstrukturierungsmöglichkeiten innerhalb eines Konzerns

(Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Baumann/Waitz-Ramsauer [Unternehmenskauf & Due Diligence], S. 207)

Die Verlagerung der Funktion wie z.B. der oben genannte Sachverhalt mit der Gewinnverlagerung ins Ausland, unterliegt in einigen Staaten nach deren nationalen Rechtsgefüge der sog Wegzugbesteuerung. Zweck dieser Wegzugsbesteuerung ist es, dass ein Dritter nicht ohne Zahlung einer angemessenen Vergütung auf Gewinnchancen, die durch die Übertragung von Funktionen übergeben werden, verzichten würde. Der daraus resultierende Wert des Transferpaketes, d.h. der überlassenen Gewinnchancen, ist nach ertragswertorientierten Methoden zu errechnen.²²² Auch der Wareneinkauf- und Verkauf veranschaulicht die Funktionstrennung bzw. die Verlagerung von Funktionen sehr deutlich. Zum Beispiel erfolgt der Einkauf der Produktionsmittel sowie auch der Verkauf der fertigen Erzeugnisse durch die Konzerntöchter im Inland. Diese Vorgänge enthalten unter anderem auch die Bestellaufnahme, Lieferung, Fakturierung, Mahnwesen, Logistik und die Gewährleistung etc. Die multinationalen Konzerne begründen die Funktionsaufteilung mit der besseren Nutzung der vorhandenen Ressourcen im Inland wie z.B. Zugriff auf Konzerndatenbanken, Bonität, Erfahrung, Image. Nur die reine Produktion, ist in ein für den Konzern steuerlich gut gelegenes Land outgesourct worden. Hohe Inflationsraten und die politischen Unsicherheiten sind ein weiterer Grund die maßgeblichen Arbeiten im Inland zu erhalten. Summa summarum verlegen die Konzerne die Funktionen in die Länder, in denen eine optimale Steuergestaltung möglich ist.²²³ Im direkten Ländervergleich Deutschland und Österreich bzgl. der Besteuerung der Funktionsverlagerung, ist festzuhalten, dass Deutschland diese gesetzlich festgehalten hat

²²²Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 208.

²²³Vgl. Macho [2004], S. 573.

und Österreich die Übertragung eines (Teil-) Betriebes im Falle von Restrukturierungsmaßnahmen unter dem § 6 Z 6 EStG subsumiert. Anzumerken ist bei der Thematik der Funktionsverlagerung, dass die steuerlichen Ausmaße enorm sind und dies hier nur einen geringen Teil widerspiegelt bzw. das Allgemeinverständnis für die Thematik schärfen soll. Aufgrund der hohen Relevanz des Themas, im Rahmen von Restrukturierungsmaßnahmen sollten frühzeitige Überlegungen vorgenommen werden, d.h. schon in der Akquisitionsphase können die ersten steuerlichen relevanten Vorüberlegungen wie z.B. unter dem Betrachtungspunkt der Wegzugsbesteuerung gemacht werden.²²⁴

7.2.6 Immaterielles Vermögen

Für ein Großteil der Geschäftspartner liegt der wirtschaftliche Vorteil in dem Erwerb des immateriellen Vermögens statt im materiellen Vermögen. Insbesondere im Rahmen einer M&A Transaktion wird immaterielles Vermögen wie z.B. die Übertragung von Know-how und Technologien in der Post Akquisitionsphase übertragen.²²⁵ Da es keine Legaldefinition des immateriellen Vermögens gibt, schreibt § 224 Abs. 2 UGB alles dem immateriellen Vermögen zu, welches auf der Aktivseite der Bilanz unter dem Anlagevermögen gesondert ausgewiesen wird.²²⁶ Dies umfasst zum Beispiel:²²⁷

- Technologien/Patente
- Marken/Muster
- Kundenstamm
- Know – how
- Firmenwert und Geschäftschancen
- Geleistete Anzahlungen

Das neu erworbene immaterielle Vermögen wird innerhalb des Konzerns weitergegeben und zur allgemeinen Nutzung überlassen. Dies verfolgt den Zweck, dass der ganze Konzern zum Beispiel über die neuen Technologien, oder auch über den neuen Kundenstamm verfügen kann. Die daraus resultierenden steuerlichen Fragen, stellen Konzerne immer wieder vor große Herausforderungen. Im Rahmen der Wegzugsbesteuerung, welche in vielen Ländern in der Steuergestaltung Einzug gefunden hat, kommt es zur Aufdeckung der stillen Reserven, wenn Vermögensgegenstände ins Ausland transferiert werden. Ziel dieser Bestimmungen soll die Sicherstellung der steuerlichen Erfassung der zukünftigen Erträge sein, welche aus dem immateriellen Vermögen resultieren. Es ist

²²⁴Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 207.

²²⁴Vgl. Bernhardt [2017], S. 229 f.

²²⁵Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 208.

²²⁶§ 224 Abs. 2 UGB.

²²⁷Vgl. Bernegger/Rosar/Rosenberger [2012], S. 462.

dabei darauf zu achten, dass aufgrund des Vorsichtsprinzips, das selbst erstellte immaterielle Vermögen nicht aktiviert werden darf und es somit zu einer Besteuerung in voller Höhe des immateriellen Vermögens kommen kann. Legt man das Augenmerk beispielsweise auf die Thematik der Nutzungsüberlassung, so muss über eine Verrechnung einer angemessenen Lizenzgebühr nachgedacht werden. Problematisch ist nicht nur die Errechnung einer entsprechenden Höhe der Gebühr, sondern auch das Einhergehen der quellensteuerlichen Relevanz.²²⁸ Bei der sog. Quellensteuer handelt es sich um eine Steuer, die direkt an der Quelle einbehalten wird, aus der steuerliche Einkünfte entstehen wie z.B. einer Bank oder beim Arbeitnehmer. Diese dient, wie ein Großteil aller anderen Steuern auch, der Sicherstellung der steuerlichen Einnahmen des Staates.²²⁹ Eine in der Praxis weit verbreitete Alternative zur Nutzungsüberlassung stellt das Pool Konzept dar. Durch dieses Konzept sollen gegenseitige Vorteile durch Bündelung der Ressourcen erlangt werden. Anwendung findet das Pool Konzept überall dort, wo mit einer Fortentwicklung des immateriellen Vermögens zu rechnen ist. Typische Sektoren bilden dafür die Forschungs- und Entwicklungspools sowie Finanzierungsprojekte, Anschaffung von (Wirtschafts-) Gütern und bzw. oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen. Nun gilt es zwischen konzerninternen und externen Dienstleistungen zu unterscheiden, da es sich im vorliegenden Fall um Kostenverteilungsverträge handelt. Folglich müssen die Mitglieder die Aufwendungen, welche sie aus dem Pool zu ihrem eigenen Vorteil nutzen wollen, finanziell selbst tragen. Aufgrund der unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten ist bei der Integration und Zusammenführung von individuellen Unternehmensteilen auf die Struktur der Verwaltung des immateriellen Vermögens zu achten bzw. diese so zu planen, dass alle Unternehmensteile einen Vorteil daraus ziehen. Des Weiteren ist zu beachten, dass der zivilrechtliche Eigentümer des Wirtschaftsgutes nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentümer identisch zu sein hat. Tragen beispielhaft alle Mitglieder eines Pools die Kosten gemeinsam, sind diese als wirtschaftliche Miteigentümer zu definieren. Aufgrund dessen sind etwaige Lizenzgebühren auf die Rechtfertigung dem Grunde nach zu prüfen oder ob nicht doch das verbundene Unternehmen den wirtschaftlichen Eigentümer darstellt und für eine entgeltliche Nutzungsüberlassung nicht befugt ist.²³⁰

²²⁸Vgl. Bernegger/Rosar/Rosenberger [2012], S. 462.

²²⁹Vgl. Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger [2019], S. 7.

²³⁰Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 207.

8. Das Finanzstrafrecht und die Tax Due Diligence

Kapitel 8 behandelt die Inhalte des Finanzstrafrechts innerhalb einer Tax Due Diligence in einem weit und grob gesetzten Rahmen. Aufgrund der weitreichenden Bestimmungen und dem damit einhergehenden breiten Themenfeld, kann das folgende Kapitel nur einen kleinen Querschnitt in das Thema des Finanzstrafrechts gewährleisten. Es werden die Punkte des verantwortlichen Personenkreises, die finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit in zeitlicher Hinsicht und die steuerstrafrechtliche Haftung von Beratern und der Gesellschaft selbst, während einer Durchführung einer Tax Due Diligence angeführt. Es ist darauf hinzuweisen, dass es sich im folgenden Kapitel nur um die finanzstrafrechtlich relevanten Perspektiven handelt.

Im Rahme eines M&A Prozesses wird insbesondere während der Tax Due Diligence geprüft, ob und welchen Abgabennachzahlungen bzgl. der Vergangenheit noch nachzukommen sind bzw. welche Konsequenzen daraus folgen könnten. Auch ist in regelmäßigen Abständen zu klären, wie die optimale Steuergestaltung für zukünftige Steuerprüfungen gestaltet werden soll. Von besonderer finanzstrafrechtlicher Relevanz sind die Abgabenvorkürzungen der Vergangenheit und- oder Abgabeanprüche, welche in Zukunft auf unzulässige Weise gemindert werden sollen.²³¹ Auch gilt es zu prüfen, wer unter welchen Voraussetzungen mit finanzstrafrechtlichen Restriktionen zu rechnen hat, d.h. nicht nur die Abgabenschuldigen einer Personen- oder juristischen Gesellschaft selbst sind in Betracht zu ziehen, sondern auch die dort handelnden Organe. Wird während einer Due Diligence Prüfung festgestellt, dass noch fehlende bzw. keine richtigen Abgaben entrichtet worden sind, bilden diese fehlerhaften Zahlen Anknüpfungspunkte für weiterer finanzstrafrechtliche Untersuchungen. Aufgrund dessen ist sorgfältig zu prüfen, ob abgabenrechtliche Pflichten verletzt wurden und diese eine Abgabenvorkürzung bewirkt hat oder in Zukunft bewirken kann wie z.B. zu hoch angesetzte Abschreibungen. Zudem ist zu prüfen, ob evtl. Schuldaußschließungsgründe wie Irrtum oder Strafaufhebungs- oder Strafausschließungsgründe vorliegen. Auch sollte daran gedacht werden, wie bewirkte Abgabenhinterziehungen saniert werden können und ob eine Selbstanzeige dazu nötig ist.²³²

²³¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.328.

²³²Vgl. Althuber/Shopper [2015], S. 46.

8.1 Verantwortlicher Personenkreis

Täter kann nur derjenige sein, wer eine sich selbst treffende abgaberechtliche Pflicht missachtet bzw. verletzt. Die Abgabepflicht wird von den Abgabeschuldnern bzw. denjenigen, der zu Abfuhr und Einbehaltung von Abgaben verpflichtet ist, getragen. Das heißt, wird eine Tax Due Diligence innerhalb einer Personengesellschaft durchgeführt, so haben die Abgabepflicht die Geschäftsführer selbst inne. Handelt es sich bei dem Abgabeschuldner bzw. dem Abgabepflichtigen um eine juristische Person wie z.B. um eine GmbH oder eine AG, ist darauf zu achten, dass diese nur durch eine natürliche Person vertreten und handeln kann. Gem. § 80 BAO haben alle Organe abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen, die der vertretenen Abgaben oder Abfuhrpflichtigen juristischen Person obliegt. Das bedeutet, dass die finanzstrafrechtlichen Konsequenzen auch hier, entweder die Geschäftsführer der GmbH oder der Vorstand der AG zu tragen haben. Im Falle einer internen Zuständigkeitsverteilung betrifft die Pflicht zu Abgabe immer den kaufmännischen Geschäftsführer.²³³ In der Praxis ist zu verzeichnen, dass je größer ein Unternehmen ist, desto weniger werden die abgabenrechtlichen Agenden durch den Unternehmer bzw. durch die Geschäftsführung übernommen. Aufgrund dessen wird die finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit des Abgabepflichtigen bzw. der geschäftsführenden Organe zunehmend berührt. In Folge der zunehmenden Komplexität innerhalb interner Unternehmensstrukturen, gilt eine Pflichtverletzung erst dann als sorgfaltswidrig, wenn der Abgabepflichtige, d.h. das geschäftsführende Organ, fremde Personen im Rahmen seiner Mitarbeiter, statt seiner selbst zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen miteinbezieht. Ist diese Konstellation in einem Unternehmen zu vermerken, so kann eine objektive Sorgfaltswidrigkeit und damit eine fahrlässige Abgabenverkürzung gem. § 34 FinStrG im Tatbestand der Überwachung seines Erfüllungsgehilfen in Betracht gezogen werden. Die noch restlichen finanzstrafrechtlichen Konsequenzen haben die Personen zu tragen, die diese Verpflichtungen im Grunde wahrzunehmen haben wie z.B. Rechnungswesenleiter, CFO etc. Es ist festzuhalten, dass das Verschulden des Erfüllungsgehilfen aus strafrechtlicher Sicht, nicht als Verschulden des Auftragsgebers verstanden werden kann.²³⁴ Es besteht gem. § 83 BAO die Möglichkeit, dass sich die abgabepflichtigen Personen bzw. Organe von einem Vertreter wie z.B. einem Notar oder Rechtsanwalt vertreten lassen. Je nach Schwere und Umfang der Pflichtverletzung kann der ausgewählte Vertreter als unmittelbarer Täter, oder etwa als Beitragstäter gem. § 11 FinStrG ebenfalls zur Rechenschaft gezogen werden. Dies kann aber nur unter Einbeziehung des organschaftlichen Vertreters und in einer jeweiligen Einzelfallentscheidung vollzogen werden. Hat der organschaftliche Vertreter seine abgabenrechtlichen Pflichten

²³³Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.329.

²³⁴Vgl. VwGH 14.12.1989, 89/16/185.

jedoch zuverlässig weitergeben, so kommt eine objektive Sorgfaltswidrigkeit nur bzgl. der Auswahl/Überwachung seines Erfüllungsgehilfen in Frage. Bei geprüften und öffentlich bestellten Personen wie z.B. dem Notar und dem Anwalt ist von keinem Überwachungsverschulden auszugehen, solange diese keinen Anlass zu Misstrauen geben.²³⁵ Eine finanzstrafrechtliche Pflichtverletzung liegt auch bei einer sog. faktischen Wahrnehmung vor, d.h. bei Übernahme der rechtlichen Belange eines Dritten ohne Einräumung einer Vertretungsmacht bzgl. der abgabenrechtlichen Pflichten. Ausschlaggebend ist hier allein die faktische Besorgung und nicht die formelle Vertretungsbefugnis oder der Umfang des abgabepflichtigen Auftrags. Die Rechtsprechung legt somit auch den Personen, welche ohne Bevollmächtigung oder ohne Auftrag für einen Dritten deren abgaberechtlichen Pflichten gegenüber Abgabenbehörden übernehmen, dessen Erfüllung der abgaberechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht auf. Die dafür erforderliche Bedingung ist, dass diese Person eine tatsächliche abgabenverkürzende Handlung unter Verletzung der Wahrheits- oder Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen tätigt. In der Praxis kommt es vor, dass Angestellte oder Angehörige als faktisch Wahrnehmende des Abgabepflichtigen fungieren.²³⁶

8.2 Finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit in zeitlicher Hinsicht

Um als Täter finanzstrafrechtlich zur Rechenschaft gezogen werden zu können, muss entweder eine konkrete Ausführungshandlung wie zum Beispiel die Abgabe einer unrichtigen Steuererklärung oder ein Unterlassen, die Abgabe einer fälschlichen Steuererklärung, vorliegen. Eine nicht zu unterschätzende Rolle spielt die Garantenstellung iSd § 80 BAO für Vertreter von juristischen Personen. Diese garantieren die Abwendung eines Finanzvergehens, im Umkehrschluss heißt das, dass sich die Garanten wegen eines pflichtwidrigen Unterlassens strafbar machen können.²³⁷ Folgende Gruppen können bei einer abgabenrechtlichen Verfehlung bzw. zukünftig gewollten Verfehlungen unterschieden werden:^{238 239}

1. Ist die Abgabenverkürzung mit Vorsatz bewirkt worden, hat sich die verantwortliche Person, in den meisten Fällen der Geschäftsführer, einer Abgabenhinterziehung gem. § 33 FinStrR strafbar gemacht. ISd des § 29 FinStrG kann durch eine zeitnahe Selbstanzeige Straffreiheit erlangt werden. Zu beachten sind dabei die Verjährungsfristen gem. § 31 FinStrG, d.h. dass es zu prüfen gilt, ob eine Verfolgung der Pflichtverletzung noch zulässig ist.

²³⁵Vgl. Althuber/Shopper [2015], S. 94.

²³⁶Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.330.

²³⁷Vgl. Althuber/Shopper [2015], S. 23.

²³⁸Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.330.

²³⁹Vgl. Leitner/Brandl/Kert [2017], S. 16.

2. Ist dem verantwortlichen Geschäftsführer im Rahmen der durchgeführten Tax Due Diligence keine Schuld nachzuweisen – bei einer schon bewirkten Abgabenverkürzung – gilt für ihn gem. § 139 BAO eine sog. Berichtigungspflicht. Nach herrschender Meinung liegt bei der Verletzung der Berichtigungspflicht eine Finanzwidrigkeit iSd dem § 51 FinStrG vor, wenn diese nach Bescheiderlassung verletzt worden ist. Wird die Berichtigungspflicht vorsätzlich vor der Bescheiderlassung d.h. zwischen Abgabe der Erklärung und Zustellung des Bescheids verletzt, liegt gem. § 31 FinStrG eine Abgabenhinterziehung vor.
3. Lt. Bundesministerium für Finanzen trifft den Abgabepflichtigen keine Berichtigungspflicht iSd § 139 BAO mehr, wenn die Abgabenverkürzung fahrlässig bewirkt worden ist. Wäre eine Berichtigungspflicht bei einer vorangegangene fahrlässigen Abgabenverkürzung anzunehmen, würde diese Art der Verletzung, der Berichtigungspflicht als straflose Deckungshandlung finanzstrafrechtlich nicht mehr verfolgt werden. Folglich ist die fahrlässige Abgabenverkürzung gem. § 34 FinStrG strafbar. Es ist zu bedenken, dass die Verletzung des Straftatbestands nur durch Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG oder durch Verjährung gem. § 31 FinStrG erlischt.
4. Regelmäßig muss vom neuen verantwortlichen Geschäftsführer eine zutreffende Abgabenerklärung abgegeben werden, wenn die aufgedeckte Verfehlung zu künftigen Abgabenverkürzungen führen kann. Auch der neue Geschäftsführer/Abgabepflichtiger kann sich einer Abgabenhinterziehung gem. § 33 FinStrG strafbar machen, wenn er vorsätzlich in der Abgabenerklärung, trotz in einer Due Diligence erhobenen Daten, falsche Angaben macht.

8.3 Steuerstrafrechtliche Haftung von an der Tax Due Diligence beteiligten Beratern

Fraglich ist immer inwieweit ein Berater, der aktiv an einer Tax Due Diligence mitgewirkt hat, steuerstrafrechtlich zu belangen ist. Ausschlaggebend ist hierfür sein tatsächliches Tun innerhalb seines Auftrags. Abgesehen von der faktischen abgabenrelevanten Tätigkeit des Beraters, kommt eine finanzstrafrechtliche relevante Pflichtstellung nur dann in Frage, wenn der Berater verpflichtet ist bzw. sich dazu verpflichtet hat, die abgabenrechtlichen Pflichten des Abgabepflichtigen voll und ganz wahrzunehmen und diesen zu vertreten.^{240 241} Aufgrund der erteilten Vollmachten, welche in der Praxis häufig zu Anwendung kommen, da diese den Prüfprozess vereinfachen, muss gegebenenfalls

²⁴⁰Vgl. VwGH 21.101986, 86/14/0096.

²⁴¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.340.

geprüft werden ob so ein Auftrag vorliegt. Der erteilte Auftrag sollte einer zivilrechtlichen Beurteilung unterliegen. Auch benötigt es einer zivilrechtlichen Beauftragung, um eine sog. Garantenstellung einnehmen zu können. Besteht für den Berater lediglich die Pflicht zur Durchführung einer Tax Due Diligence und kommt dieser aufgrund dessen über seine im Auftrag genannten Erklärungspflichten gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht nach, kann es zu einer Abgabenverkürzung kommen. Zu beachten ist hierbei, dass der Berater mangels seiner Garantenstellung nicht unmittelbar belangt werden darf. Von einer Beteiligung des Beraters kann immer dann ausgegangen werden, wenn dieser sich vorsätzlich eines Mitwissens oder einer unrechtmäßigen Handlung bzw. eines Unterlassens schuldig macht. Sogar die bloße Stärkung des Tatenentschlusses ist ausreichend um sich als Berater strafbar zu machen wie z.B. das Verharmlosen eines Aufdeckungsrisikos bei einer durchgeführten Due Diligence bzgl. der Abgabenkürzung und daraus resultierende Verkürzungspraktiken. Ist der Berater aber zivilrechtlich Beauftragter und zugleich steuerlicher Vertreter der abgabenpflichtigen Gesellschaft, hat dieser die an ihn übertragenden Pflichten in vollem Umfang zu erfüllen, handelt er in diese Position widerrechtlich so macht er sich eines Finanzvergehens strafbar. Im Großen und Ganzen treffen beauftragte Vertreter dieselben Rechten und Pflichten, wie die oben ausgeführten Verkäufer- und Käuferpflichten, d.h. diese sind auch im vorliegenden Sachverhalt anzuwenden.^{242 243}

8.4 Steuerstrafrechtliche Haftung der Gesellschaft

Unter die Verbandsverantwortlichkeit im Finanzstrafrecht sind nicht nur gerichtlich strafbare Finanzvergehen zu subsumieren, sondern auch jegliche Art der verwaltungsbehördlich abzustrafenden Finanzvergehen wie z.B. Alternativ zu der Abgabenhinterziehung auch fahrlässige Abgabenverkürzungen oder bloße Finanzwidrigkeiten. Der Verband ist automatisch in ein finanzstrafrechtliches Vergehen verwickelt, wenn sich ein dem Verband zugehöriges Mitglied, seien es die Entscheidungsträger wie z.B. Geschäftsführung, Vorstand oder ein beliebiger Mitarbeiter, der sich eines Finanzvergehens strafbar macht. Die daraus resultierende Folge ist, dass nicht nur finanzstrafrechtliche Ahndungen von natürlichen Personen vollzogen werden können, sondern auch eine Verbandsgeldbuße auf gesellschaftliche Ebene vollstreckt werden kann. Zudem kann sich die Gesellschaft nicht nur für eigene Vergehen strafbar machen d.h. Verkürzungen von Abgaben, welche von der Gesellschaft geschuldet werden oder für welche die Gesellschaft eine Abfuhrverpflichtung innehat, sondern diese kann sich auch an Abgabenverkürzungen an Dritten z.B. Ausstellung einer Rechnung, die dem Empfänger widerrechtlicher Weise dazu berechtigt einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, strafbar

²⁴²Vgl. Leitner/Toifl/Brandl [2007], S. 740.

²⁴³Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.340.

machen.²⁴⁴ Werden im Rahmen eines Share Deals Gesellschaftsanteile an einem Unternehmen erworben, so bleibt dieser als Verband bestehen d.h. das alle Rechten und Pflichten vom neuen Erwerber mit zu übernehmen und zu erfüllen sind. Zu beachten ist hierbei, dass nicht nur die Verbandshaftung weiter fortbesteht, sondern auch die Verbandsbuße und alles was mit dem wirtschaftlichen Risiko einhergeht, auf den Anteilseigner (im Ausmaß der erworbenen Anteile) übergeht.²⁴⁵ Nicht vergessen darf die Tatsache, dass Strafhandlungen, welche noch vor dem Kaufstichtag begangen worden sind, in der Praxis erst Jahre später durch evtl. Prüfungen zum Vorschein kommen oder von Gerichten verfolgt werden. Aufgrund dessen kann bei dem Kaufzeitpunkt nur schwer abgeschätzt werden ob und in welcher Höhe die Verbandsbuße ausfällt. Mit einer rechtlichen Absicherung im Rahmen einer vertraglich festgehaltenen Vereinbarung wie z.B. der Überwälzung kann sich der Erwerber vor nachträglichen Konsequenzen schützen. Schwierigkeiten tauchen bei der finanzstrafrechtlichen Verfolgung von Verbänden stets dann auf, wenn sich diese auflösen, sobald ein Verfahren gegen sie eröffnet wird. Mit der Auflösung ist es den Verbänden möglich, sich der Verhängung oder dem Vollzug der Geldbuße zu entziehen. Um dieser Grauzonen – Strategie der Verbänden entgegen halten zu können, sieht § 10 VbVG vor, dass falls ein Rechtsnachfolger an die Stelle des Verbands rückt, jegliche im VbVG niedergeschriebenen Rechtsfolgen auf den Rechtsnachfolger übergehen.²⁴⁶ Tritt beispielsweise bei Umwandlungen, Verschmelzungen und Übernahmen die Gesamtrechtsnachfolge in Kraft, so treffen die VbVG Rechtsfolgen oder von Gerichten und Finanzbehörden erlassenen Konsequenzen die Gesamtrechtsnachfolger. Die Teilnachfolge ist der Gesamtnachfolge in der rechtlichen Behandlung gleichzustellen, wenn die Eigentumsverhältnisse annähernd dieselben am Verband sind und der Betrieb und- oder die dort auszuführende Tätigkeit im Wesentlichen beibehalten wird. In der Praxis tut sich regelmäßig die Frage auf, wo die Wesentlichkeitsgrenze bei den Eigentumsverhältnissen und der Fortführung des Betriebs, zu ziehen ist. Wird im Rahmen eines Asset Deals, d.h. Betriebsverkauf als Ganzes, das Vermögen eines mit einer Verbandverantwortlichkeit eines belasteten Verbands an einen Dritten übergeben, so hat der Rechtsvorgänger weiterhin die Verbandsverantwortlichkeit inne. Aus den soeben genannten Bestimmungen sollte die Quintessenz gezogen werden, dass bei Unternehmensübernahmen darauf zu achten ist, ob gegen das gewünschte Unternehmen Strafverfahren anhängig sind oder in Zukunft anhängig sein könnten.²⁴⁷

²⁴⁴Vgl. Leitner/Toifl/Brandl [2007], S. 732.

²⁴⁵Vgl. Leitner/Brandl/Kert [2017], S. 35.

²⁴⁶Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.338.

²⁴⁷Vgl. Leitner/Toifl/Brandl [2007], S. 771.

9. Steuerliche Aspekte der Vertragsgestaltung und der Steuerklassen

Das letzte Kapitel der Arbeit erläutert die steuerlichen Aspekte der Vertragsgestaltung und die Steuerklauseln. Diese Punkte beinhalten die gesetzlichen Haftungsregime und die Thematik der Risikominimierung durch Steuerklassen. Auch hier ist anzumerken, dass es zu dem in dem Kapitel vorgestellten Bestimmungen weitere Alternativen gibt, die genannte jedoch in der Praxis eine gewisse Relevanz aufweisen. Das neunte Kapitel soll einen Einblick in vertragsnotwendige Klauseln bzgl. steuerliche Aspekte der Vertragsgestaltung ermöglichen. Der Schwerpunkt des Kapitels liegt auf der Anwendung des Haftungsregime innerhalb der vertraglichen Gestaltungsmöglichkeiten.

Im Rahmen einer Tax Due Diligence werden nicht nur vergangene Steuerrisiken aufgearbeitet, sondern auch die Bewertung der zukünftigen steuerlichen Belastung stellen einen wesentlichen Bestandteil der Tax Due Diligence dar. Somit spielt das Steuerrisiko bei einem Unternehmens- und oder Anteilskauf eine ausschlaggebende Rolle bei der Kaufpreisfindung. Zu beachten ist hierbei, dass das steuerliche Risiko primär von der Rechtsform des zu erringenden Unternehmens abhängig ist. Die Ergebnisse der allgemeinen sowie der spezifischen Due Diligence, sei es eine Tax oder Legal Due Diligence sind für die Detailausgestaltung der Unternehmenskaufverträge ausschlaggebend. Wie oben genannt, bestimmt die Tax Due Diligence nicht nur den Kaufpreis und die Bewertung der Steuerrisiken, sondern auch die Gewährleistungsbestimmungen und die daraus resultierenden Rechtsfolgen. Die Steuerklassen sollen den Erwerber hinsichtlich der vergangenen als auch der zukünftigen steuerlichen Risiken absichern. Dem Verkäufer hingegen dienen diese als Festlegung und Begrenzung der Haftung und als Sicherung von Informations- und Mitwirkungsrechten bei Finanzprüfungen, welche sich auf die Zeiträume vor dem Stichtag des Unternehmensübergabe beziehen.²⁴⁸ Die Gewährleistungen und die Garantien sollen die jeweiligen Vertragspartner bei evtl. Vertragsbrüchen bzw. Vertragsverletzungen und den daraus resultierenden Konsequenzen absichern.²⁴⁹

²⁴⁸Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.374.

²⁴⁹Vgl. Sinewe [2017], S. 355 f.

9.1 Gesetzliche Haftungsregime

9.1.1 Gewährleistung

Auf einen Unternehmenskauf sind die allgemein zivilrechtlichen- und handelsrechtlichen Gewährleistungsvorschriften, unter der Beachtung von Besonderheiten, welche ggf. bei dem jeweiligen Kaufgegenstand zu berücksichtigen sind, anzuwenden. In der Praxis hat sich herausgestellt, dass sich die gesetzlichen Gewährleistungsbestimmungen des AGBG für eine Unternehmenskaufabwicklung nicht eignen, da diese zu allgemein und unspezifisch sind. Aufgrund dessen werden die gesetzlichen Haftungsbeschränkungen durch spezifische Vereinbarungen im Unternehmenskauf ersetzt. Im Sinne des § 922 AGBG schuldet der Verkäufer dem Käufer Gewähr für die im Vertrag geschuldeten Eigenschaften des Unternehmens wie z.B. Eigentum an Vermögenswerten oder Nichtbestehen von Steuer- und Abgabeverbindlichkeiten. Hinzukommend leistet der Verkäufer Gewähr für die gewöhnlich vorausgesetzten Eigenschaften der Gesellschaft.²⁵⁰ Fraglich ist nun, ob ein Unternehmen überhaupt gewöhnlich vorausgesetzte Eigenschaften besitzt. In der Rechtstheorie liegt ein Meinungsstreit vor, welcher keine Relevanz für die Praxis zeigt, da nach herrschender Meinung, die o.g. Frage positiv zu beantworten ist.²⁵¹ Beim Vorliegen eines Sach- oder Rechtsmangel, d.h. das Unternehmen weist vertraglich zugesicherte Eigenschaften nicht auf, kann der Käufer Gewährleistung geltend machen. Es ist darauf zu achten, dass im Falle eines Unterlassens auch Schadenersatz verlangt werden kann. Folglich hat der Verkäufer aus einem entgeltlichen Vertragsverhältnis zu haften.²⁵² Die Gewährleistung setzt einen erheblichen Mangel voraus oder das Nichtentsprechen des Zielunternehmens nach dem im Vertrag übereinkommenden Eigenschaften. Mängel können sein: ²⁵³ ²⁵⁴

- Sachmängel (körperliche Mängel wie z.B. Fehlbestände im Anlage- und Umlaufvermögen)
- Unkörperliche Mängel (verschwiegene Steuerrisiken bzw. Steuerverbindlichkeiten)
- Rechtsmängel (Nichtbestehen von Sicherungsrechten Dritter an Wirtschaftsgüter oder von gewerblichen Schutzrechten)

²⁵⁰Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.375.

²⁵¹Vgl. Gerber/König [2009], S. 35 ff.

²⁵²Vgl. Berglez [2009], S. 10.

²⁵³Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.376.

²⁵⁴§ 922 AGBG – Gewährleistung.

9.1.2 Asset Deal/Share Deal

Der Unternehmenskauf kann auf zwei verschiedene Arten vollzogen werden. Es wird zwischen dem sog. Asset Deal und dem Share Deal unterschieden. Unter dem Asset Deal ist die Übertragung des gesamten Unternehmens, d.h. von Sachen und Rechten, von rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen und unternehmerischen Handlungen, zu verstehen. Für den Erwerber ergeben sich insbesondere beim Asset Deal Risiken bzgl. der Haftung für vom Verkäufer geschuldete Steuern. Beim Share Deal hingegen, werden lediglich Anteile der Zielgesellschaft übertragen, d.h. das Steuersubjekt selbst wird übertragen. Zu beachten ist beim Anteilskauf, dass dieser bei einer Kapitalgesellschaft für den Erwerber mit dem Risiko verbunden ist, dass evtl. Nachforderungen durch die Finanzbehörde bzgl. Steuernachzahlungen den Erwerb der neuerworbenen Beteiligungen reduzieren. Wird eine Personengesellschaft erworben, so entfällt für den Käufer das Steuerrisiko, aufgrund der Tatsache, dass diese nicht das Steuersubjekt darstellt und somit der Erwerber diese Steuer weder schuldet noch für diese haftet.²⁵⁵ Die Anwendung der Gewährleistungsbestimmungen gem. § 922 ABGB gestalten sich beim Share Deal deutlich problematischer als beim Asset Deal. Die Problematik resultiert aus dem Umstand, dass der Gegenstand des Share Deals sowie der Gewährleistung die Beteiligung an einem Unternehmen ist und nicht wie beim Asset Deal, das Unternehmen selbst. Die Einstandspflicht des Verkäufers für die Qualität des Unternehmens ergibt sich aus dem weiten Sachbegriff des § 284 ABGB, welcher dem Gewährleistungsrecht zugrunde liegt. Hingegen ist eine Haftung des Verkäufers für die Qualität des zu der Gesellschaft dazugehörigen Unternehmens begründungsbedürftig.²⁵⁶ Eine Haftung des Verkäufers für die Qualität des Unternehmens beim Share Deal wird immer dann angenommen, wenn in den Vertragsverhandlungen ausdrücklich Bezug auf die Qualität des Unternehmens genommen wird und dessen Eigenschaften ausdrücklich oder konkludent zum Gegenstand des Gesellschafteranteils geworden sind. Beispiele dafür können sein, die Höhe des erworbenen Anteils, die Stellung des Verkäufers im Unternehmen und eine persönliche Haftung des Verkäufers für die Gesellschaftsschulden als auch der Umstand, dass sich der Preis der Gesellschaftsanteile am Wert des Unternehmens misst.²⁵⁷ Die deutsche sowie die österreichische Judikatur erkennen den Share Deal als Unternehmenskauf mit der Konsequenz der Anwendung der gesetzlichen Gewährleistungsbestimmungen insbesondere der Sachmängelhaftung unter folgenden Voraussetzungen an:^{258 259}

²⁵⁵Vgl. Aigner/Aigner/Aigner/Ebmer/Stiegler [2017], S. 433.

²⁵⁶Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.376.

²⁵⁷Vgl. Sinewe [2017], S. 265 f.

²⁵⁸Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.376.

²⁵⁹Vgl. OLG München 27. 01.2016, 8 U 3852/15.

- Erwerb sämtlicher Anteile an der Zielgesellschaft
- Erwerb der Gesellschaftsanteile von min. 80%
- Erwerb sämtlicher Anteile, bis auf einen nicht nennenswerten Rest
- Erwerb von 50% der Anteile einer Gesellschaft, an denen der Erwerber von 50 % der Anteile innehat.

Die Begründung der soeben aufgezählten Punkte ist, dass beim Kauf sämtlicher Anteile der wirtschaftliche Gegenstand des Kaufvertrages das wirtschaftliche Zielunternehmen darstellt und die Art des Erwerbes nur eine vom Gesetz zugelassene Variante darstellt, d.h. es besteht kein Unterschied zum Asset Deal.²⁶⁰

9.1.3 Gewährleistungsbefehle

Unter dem Gewährleistungsbefehl iSd. § 923 ABGB ist die Verbesserung zur Verfügung zu verstehen. Das heißt, dass der Käufer nur sekundär Preisminderung, oder unter Einhaltung der Ausnahmefälle, Wandlung verlangen kann. Die Preisminderung und die Wandlung kann der Käufer erst verlangen, wenn die Verbesserung der gewünschten Eigenschaft untauglich ist, oder aus Sicht des Käufers unzumutbar erscheint, oder der Verkäufer der Verbesserung nicht innerhalb einer bestimmten Frist nachkommt. Auch hier treffen die Anwendungen auf das Unterlassen, ergo auf den Schadenersatz zu. Zu beachten ist die rechtlich gesetzte Reihenfolge der Verbesserung. In der Lehre folgt immer erst der Versuch der Naturalrestitution, d. h. das Herstellen des Zustandes vor dem Mangel durch Austausch oder Verbesserung und erst wenn dies nicht möglich ist, kann ein Geldersatz als Alternative zur Preisminderung verlangt werden.²⁶¹ In der Praxis hingegen hat sich die Preisminderungen und der Schadensersatz als erstgewählte Alternative der geschädigten Partei herauskristallisiert. Dieses Vorgehen begründet sich mit der einfacheren Handhabung bzw. mit der Umsetzung der Verbesserung in der Praxis. Fraglich ist meist nicht, ob eine Verbesserung faktisch möglich wäre, sondern ob diese im wirtschaftlichen Alltag zumutbar wäre und im eigentlichen Interesse der Parteien liegen würde. In einem Großteil der Fälle, entspricht eine Preisminderung eher dem Willen der Parteien als die anderen möglichen Gewährleistungsbefehle aufgrund der einfacheren Praktikierbarkeit.²⁶²

9.1.4 Gewährleistungsfristen

Die gesetzliche Gewährleistungsfrist hat sich für den Unternehmenskauf als ungeeignet herausgestellt, da die Fristen sich im wirtschaftlichen Alltag bzw. bei der Abwicklung

²⁶⁰Vgl. Aigner/Aigner/Aigner/Ebmer/Stiegler [2017], S. 436.

²⁶¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.377.

²⁶²Vgl. Aigner/Aigner/Aigner/Ebmer/Stiegler [2017], S. 457.

eines Unternehmensverkaufsprozesses als zu kurz erwiesen haben. Die gesetzlichen Gewährleistungsfristen für Mängel an beweglichen Sachen sind zwei Jahre und für unbewegliche Sachen drei Jahre. Ab vollständiger Übergabe des Unternehmens beginnt die Gewährleistungsfrist bzgl. der Sachmängel. Für die Rechtsmängel hingegen erst ab der Erkennbarkeit des Mangels.²⁶³ Unternehmen sind unter die unbeweglichen Sachen zu subsumieren, daher kommt für diese die dreijährige Gewährleistungsfrist zur Anwendung, nämlich ab dem Zeitpunkt vom Abschluss des dazugehörigen Verfügungsgeschäfts. Aufgrund der soeben genannten Schwierigkeiten bzgl. der Fristen und der Rechtsfolgen werden im wirtschaftlichen Alltag sowohl beim Asset- als auch beim Share Deal regelmäßig umfassende abweichende Regelungen zur Aufteilung der Risiken von Unternehmensverkäufen in den jeweiligen Kaufverträgen vereinbart.^{264 265}

9.2 Relevante gesetzliche Bestimmungen

Bei allen gesetzlichen Haftungsbestimmungen gilt es zwischen dem Asset- und Share Deal zu unterscheiden. Aufgrund der nachfolgenden Haftungsbestimmungen ist das steuerliche Risiko für den Erwerber bei einem Asset Deal deutlich größer als bei einem Share Deal. Bei den beiden Verkaufsvarianten von Unternehmen gilt es zu beachten, dass bei einem Asset Deal, die Steuerschulden beim Verkäufer bleiben und nur bestimmte Steuern auf den Käufer übergehen, wie z.B. die Umsatzsteuer und das auch nur auf eine gesetzte Zeit und unter der Voraussetzung, dass der über die Verbindlichkeiten informiert war bzw. diese kennen musste. Durch den Erwerb der Anteile bzw. der gesellschaftsrechtlichen Hülle gehen auch alle steuerlichen Risiken bei einem Share Deal auf den Erwerber über. Da sich die Risiken innerhalb der Gesellschaft befinden und diese nicht zwingend ersichtlich sind, haben diese zwar nur auf indirektem Wege dennoch einen wesentlichen Einfluss auf den Käufer.²⁶⁶

9.2.1 § 14 BAO und § 15 Abs. 2 BAO

Die Anwendung des § 14 BAO ist beim Asset Deal die relevanteste steuerliche Haftungsbestimmung. Gemäß dieser Norm haftet der Erwerber eines Unternehmens, d.h. beim Asset Deal für steuerliche Abgaben, wenn die Abgabepflicht auf den Betrieb zurückzuführen ist, soweit die Abgaben auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übertragung liegenden, Kalenderjahres entfällt.²⁶⁷ Die Haftung aus der eben genannten Norm ist in zweierlei Hinsicht einschränkbar. Um die Haftung in Anspruch nehmen zu können muss der Erwerber erstens die Möglichkeit gehabt haben die Abgabeschuld im

²⁶³Vgl. Sinewe [2017], S. 172 f.

²⁶⁴Vgl. Berglez [2009], S. 15.

²⁶⁵Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.377.

²⁶⁶Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.378.

²⁶⁷§ 14 BAO.

Zeitpunkt der Übereignung gekannt zu haben bzw. diese Kennen musste. Hier gilt es zu erwähnen, dass leichte Fahrlässigkeit schon ausreichend sein kann, um die Haftung auszulösen. Und zweitens als er an der Abgabeschuld nicht schon Berichtigungen vorgenommen hat, welcher den Wert des zu übertragenden Vermögens ohne steuerliche Abzüge überkommender Schulden beträgt.²⁶⁸ Gem. § 15 BAO Abs. 2 besteht eine Haftungsmöglichkeit des Käufers, wenn vorenthaltene Betriebssteuern für Zeiträume vor dem Tag der Übereignung, wenn der Erwerber erkennt bzw. erkannt hat, dass die Erklärungen unvollständig, falsch oder noch nicht abgegeben worden sind, um eine Festsetzung der Abgaben zu ermöglichen. Der Käufer hat innerhalb von drei Monaten ab Kenntnis Zeit, die fehlerhafte Erklärung und somit die Haftung der Finanzbehörde zu melden.²⁶⁹

9.2.2 § 1409 BAO

Gem. des § 1409 ABGB haftet der Käufer eines Unternehmens jeglichen Gläubigern, dass schließt die Abgabenbehörden mit ein, d.h. der Käufer haftet ggü. den Finanzbehörden für sämtliche Verbindlichkeiten des Unternehmens, über die er zum Zeitpunkt der Übergabe Kenntnis hatte, oder Kenntnis hätte haben müssen. Auch hier ist Fahrlässigkeit bereits ausreichend. Demzufolge bleibt die Haftung des Verkäufers aufrecht. Die Haftung des § 1409 ABGB ist aus denselben Gründen wie § 14 BAO (siehe § 14 BAO) einschränkbar.^{270 271}

9.2.3 § 38 UGB

Gem. dem § 38 Abs. 4 UGB haftet der Käufer für die Verbindlichkeiten des Unternehmens, sofern diese nicht schon übernommen worden sind. Jedoch besteht die Möglichkeit die Haftung beim Verkäufer zu belassen, wenn dies im Unternehmenskaufvertrag expliziert festgehalten worden ist. Diese Vereinbarung ist gegenüber Dritten aber nur dann Wirksam, wenn diese beim Unternehmensübergang ins Firmenbuch eingetragen und auf verkehrsübliche Weise bekannt gemacht worden ist oder dem Dritten von einer der beiden Parteien angetragen wurde. Für Verbindlichkeiten, die innerhalb der ersten fünf Jahre nach Unternehmensübergang fällig werden, haftet sowieso der Verkäufer. Daher beziehen sich jegliche Sondervereinbarungen auf die Zeit nach den ersten fünf Jahren.^{272 273}

²⁶⁸Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.378.

²⁶⁹§ 15 BAO.

²⁷⁰§ 1409 BAO.

²⁷¹Vgl. Althuber/Shopper [2015], S. 41.

²⁷²Vgl. Leitner/Toifl/Brandl [2007], S. 351.

²⁷³Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.379.

9.2.4 § 67 ASVG

Aus der obigen Norm, haftet der Käufer eines Unternehmens für die Sozialversicherungsbeiträge, die dem Verkäufer zugestanden wäre, max. ein Jahr nach dem Unternehmensübergang. Um dieser Haftung zu entgehen, empfiehlt es sich beim jeweiligen Versicherungsträger eine Rückstandsausweis einzuholen, weil der Käufer nur für den offenen Betrag aufzukommen hat.^{274 275}

Beispiel für eine Schad- und Klagloshaltungsklausel:

„Der Verkäufer verpflichtet sich, den Käufer für jede Haftung gem. § 1409 ABGB, § 38 UGB, § 67 ASVG, §§ 14 und 15 BAO und allen anderen gesetzlich zwingenden Haftungstatbeständen Schad- und Klaglos zu halten, sofern der Käufer die Haftung gemäß solchen Haftungstatbeständen nicht ausdrücklich übernommen hat.“²⁷⁶

9.3 Risikominimierung durch Steuerklassen

Sowohl die Käufer- als auch die Verkäuferseite ist stets darauf bedacht, Kaufverträge so zu gestalten, dass ein positiver Nutzen für sie selbst daraus gezogen werden kann. Aus Käufersicht wird zum Beispiel versucht, jegliche Mängel des Unternehmens im Kaufvertrag zu erfassen und den daraus resultierenden Konsequenzen zu entgehen. Der Verkäufer hingegen wird bemüht sein, nur für lastenfreies Eigentum eine Gewähr zu übernehmen und für ihn risikoreiche Zusagen und- oder Haftungen im Kaufvertrag zu umgehen. In der Praxis haben sich aber nicht nur spezifische Kaufvertragsverhandlungen bzgl. des Zielunternehmens durchgesetzt, sondern auch Detailzusicherungen, welche mit dem Unternehmen selbst bzw. mit der Branche des Unternehmens nur wenig zu tun haben. Primär haben diese Detailzusicherungen den Sinn, objektiv feststellbare Eigenschaften zu zusichern.^{277 278} Dennoch gibt es keinen Anlass zu, für den Verkäufer Zusicherungen für Eigenschaften zu übernehmen, die nach der Auswertung der zuvor durchgeführten Due Diligence als nicht problematisch einzustufen sind. Hingegen sollten die aufgedeckten Problematiken für die Käuferseite durchaus eine hohe Relevanz haben. Insbesondere aktuelle Tatsachen und negative Eigenschaften des Unternehmens, welche aus der Bilanz nur schwer zugänglich sind. Die genaue Problemverifizierung und der Umgang bzw. die vertragliche Gestaltung durch bzw. mit den Problemen sollte für den Käufer ausschlaggebend sein. Die Thematik der steuerlichen Haftung wird in den oben genannten Steuerklausen auch Gewährleistungsklauseln festgehalten. Bei diesen ist zu beachten, dass diese den Käufer erst ab dem Moment belange, an dem der Unternehmensübergang erfolgt ist. Relevant können hierbei die Punkte der Steuerprüfung

²⁷⁴Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.379.

²⁷⁵§ 67 ASVG.

²⁷⁶Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.379.

²⁷⁷Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.379.

²⁷⁸Vgl. Rüegg [2019].

und der Steuerverjährung sein. Es ist abzusehen, dass die Interessen von Verkäufer und Käufer nicht dieselben sind, dennoch ist darauf zu achten, dass die Vertragsgestaltungen fair und für beide Seiten von Vorteil sind. Um diesbezüglich eine gewisse Transparenz herstellen zu können, kann eine klare, fundierte und eine sprachlich einfach gehaltene Formulierung der (Steuer-) Klauseln helfen.²⁷⁹

9.3.1 Definition von Steuern und Abgaben

Um mögliche Probleme nach Vertragsschluss bzw. während der Vertragsgestaltungsphase zu vermeiden, ist es hilfreich gemachte Bestimmungen und Klauseln im Kaufvertrag festzuhalten. Zum Beispiel auch die klare Definition von Steuern und Abgaben, um denselben Umfang der Steuern und der Abgaben festzuhalten. Einer genaueren Verifizierung gilt es auch bei Nebenleistungspflichten wie z.B. Zinsen oder anderweitigen Zuschlägen und ob diese in die o.g. Definition miteinbezogen werden.²⁸⁰ Nachfolgend ein Formulierungsvorschlag für die Definition von Steuern und Klauseln.

„Als Steuern und Abgabe gelten insbesondere, aber nicht ausschließlich, sämtliche in- und ausländische Steuern und Abgaben wie: Lohnsteuer, Kapitalertragssteuer, Körperschaftssteuer, Kommunalsteuer, Umsatzsteuer, Gebühren oder Verkehrssteuern, Landes und Gemeindeabgaben sowie Sozialabgaben und Sozialversicherungsbeiträge, Steuerabzugsbeträge, Steuervorauszahlungen sowie Zölle - einschließlich Bußgelder sowie ggf. festgesetzte Nebenleistungen wie Zinsen und sonstigen Zuschläge.“²⁸¹

9.3.2 Bilanz und Steuergarantie

Mit der Bilanzgarantie wird eine Zusicherung der Bilanzzahlen angestrebt, d.h. es wird eine Gewähr für die Übereinstimmung zwischen in der Bilanz enthaltenen und den tatsächlichen Zahlen bzw. Verhältnissen des Zielunternehmens vom Verkäufer gewährt. Im wirtschaftlichen Leben ist meist die umfassende Bilanzgarantie zu finden, da diese sich auf den ganzen Jahresabschluss bezieht, inkludiert sind somit die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Anhang. In den meisten Fällen ist der Lagerbericht gem. § 234 Abs. 1 UGB nicht inkludiert, da dieser eher einer qualitativen Natur entspricht und hilfreicher für die zukünftigen Entwicklungen des Unternehmens ist, als das er zu aktueller Bewertung des Zielunternehmens beiträgt.²⁸² Die ausgestellte Bilanzgarantie bezieht sich auf den Stichtag des letzten Jahresabschlusses des Kaufvertrags. Sollte ein zu großer Zeitraum zwischen diesen beiden Terminen liegen, empfiehlt es sich eine sog. Zwischenbilanz erstellen zu lassen und auf diese die Bilanzgarantie zu gewähren. Den umfassendsten Schutz für den Käufer bietet die Bilanzgarantie der objektiven Richtigkeit und Vollständigkeit, d.h. der Verkäufer hat für entstehende Minderwerte, welche sich im

²⁷⁹Vgl. Althuber/Shopper [2015], S. 47.

²⁸⁰Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.380.

²⁸¹Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.380 f.

²⁸²Vgl. Althuber/Shopper [2015], S. 41.

Vergleich zu dem Bilanzansatz ergibt, einzustehen wie z.B. für nicht bilanzierte Verbindlichkeiten. In der Praxis kommt diese Art der Bilanzgarantie kaum vor, da dies zu einer Verschlechterung des Verkäufers bzgl. zu einer Verschlechterung des Haftungsausschlusses der Verkäuferseite führt. Aufgrund dessen hat in der Praxis, die subjektive Bilanzgarantie Einzug gefunden. Auch bei dieser Variante der Bilanzgarantie bleibt das Risiko eines objektiv unrichtigen Jahresabschlusses beim Käufer, sofern nicht ein Verschulden eines Dritten, z.B. einer Hilfsperson bei der Erstellung des Jahresabschlusses, oder des Verkäufers nachgewiesen werden kann.²⁸³ Bei der subjektiven Bilanzgarantie verpflichtet sich der Käufer, die Erstellung des Jahresabschlusses nach den ordnungsgemäßen Buchführungs- und Bilanzierungsregeln aufzustellen, d.h. es soll ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage dargestellt werden. Somit ist die Absicherung des Käufers mit dieser Art der Bilanzgarantie etwas eingeschränkt. Diese Einschränkungen resultieren aus den gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften, wonach das Risiko und die Verluste nur dann im Jahresabschluss an Bedeutung gewinnen, wenn diese bis zum Bilanzstichtag bereits entstanden sind. Zudem wird durch die Bilanzgarantie auch für das ausgewiesene Eigenkapital als Saldogröße (Eigenkapitalgarantie) haftet. Diese sog. Eigenkapitalgarantie kann bzw. sollte im Unternehmenskaufvertrag spezifiziert und festgehalten werden. Der Verkäufer kann sich aufgrund der allgemeinen Bilanzgarantie bzgl. anfallender Steuerrückzahlungen Schad- und Klaglos halten. Des Weiteren ist im Kaufvertrag sicherzustellen, dass der Verkäufer nicht mehrmals bzgl. einer Sache bzw. eines Mangels in Anspruch genommen werden darf. Das beinhaltet zum Beispiel weitere Regelungen bzgl. der steuerlichen Haftung des Verkäufers und, dass diese spezifischen Bestimmungen die Anwendung der Bilanzgarantie ausschließen. Auch hier sollten die Klausen bzw. etwaige Bestimmungen klar und deutlich im Unternehmenskaufvertrag festgehalten werden wie z.B. eine verkäuferfreundliche Steuerгарantie.²⁸⁴

„Die Gesellschaft [...] hat alle bis zum Stichtag fälligen, vorläufigen oder endgültig festgesetzten Steuern oder Abgaben oder Vorauszahlungen auf Steuern oder Abgaben bezahlt, für noch nicht fällige oder noch nicht festgesetzte Steuern oder Abgaben entsprechende Verbindlichkeiten ausgewiesen oder ausreichende Rückstellungen gebildet, all dies, soweit die Perioden bis zum Stichtag betrifft. Die im Jahresabschluss enthaltenen Rückstellungen für noch nicht fällige und noch nicht festgesetzte Steuern und Abgaben sind richtig und ausreichend.“²⁸⁵

²⁸³Vgl. Geiger/Wolf [2018], S. 135 ff.

²⁸⁴Vgl. Aigner/Aigner/Aigner/Ebmer/Stiegler [2017], S. 421.

²⁸⁵Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.384.

9.3.3 Gewährleistungsausschlüsse

Den Gewährleistungsausschlüssen sind im Rahmen eines Unternehmens- und Anteilskauf durch gesetzliche Rahmenbedingungen, insbesondere durch § 879 ABGB, Grenzen gesetzt. Ein gesetzlicher Gewährleistungsausschluss ist dennoch vereinbar, weil die anzuwendenden Bestimmungen des ABGB – auch nach der im Jahre 2003 vorgenommene Gewährleistungsreform – als dispositiv anzusehen sind. Gewährleistungsausschlüsse sind bei Vorliegen der Arglist und der Sittenwidrigkeit als unzulässig bzw. als unwirksam zu betrachten.²⁸⁶ Bei den Gewährleistungsausschlüssen sollte beachtet werden, dass diese ausdrücklich vereinbarte Eigenschaften des Zielunternehmens nicht erfassen und dass allgemeine Gewährleistungsausschlüsse sowie dazugehörige Beschränkungen und Verzichte restriktiv zu beurteilen sind.²⁸⁷ Zudem sind alle Gewährleistungsausschlüsse hinsichtlich geheimer oder versteckter Mängel sittenwidrig, d.h. Mängel, auf die der Käufer während der Durchführung der Due Diligence nicht hingewiesen wurde. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn der Käufer die Möglichkeit des Bestehens zu der geheimen bzw. versteckten Information kannte und ein diesbezüglicher Verzicht dennoch vereinbart wurde. Deswegen sollte diesbezüglich bei einem Gewährleistungsausschluss auf das Vorliegen eines geheimen Mangels immer hingewiesen werden. Eine Gewährleistung ist immer dann zu verneinen, wenn es sich um offenkundige Mängel handelt. Auch hier begründet sich die Ausnahme auf arglistige Verweigerung, oder auf einer gegenteiligen Aussage.²⁸⁸ Von einem offensichtlichen Mangel darf immer dann ausgegangen werden, wenn dieser bei einer sorgfältigen Untersuchung entdeckt werden würde.²⁸⁹ Fraglich ist nun, wann von einer sorgfältigen Untersuchung ausgegangen werden darf. Weder in der Praxis noch in der Judikatur wird die sorgfältige Untersuchung genau definiert, daher wird dies im wirtschaftlichen Alltag sehr individuell gestaltet und in Einzelfällen mit Sachverständigen geklärt. Eine sorgfältige Untersuchung kann zum Beispiel durch eine Due Diligence Prüfung unter Einbeziehung von Rechtsanwälten, Steuerberatern etc. angestrebt werden. Zu beachten ist hierbei, dass eine Due Diligence immer dann rechtliche Notwendigkeit hat, wenn keine ausdrückliche Gewährleistungszusage gemacht worden ist, um einem Verlust der Gewährleistungsausschlüsse zuvor kommen zu können.²⁹⁰

Beispiel für einen Gewährleistungsausschluss:

„Der Verkäufer übernimmt keine Haftung jedweder Art für Ansprüche im Zusammenhang mit der Verletzung jedweder Gewährleistung für Steuern, soweit ein diesbezüglich zugrunde liegender Mangel aus den im Rahmen der Due Diligence offengelegten Unterlagen oder Management

²⁸⁶Vgl. Conrads [2017], S. 20.

²⁸⁷Vgl. OHG 06.11.1998, 6 Ob 653/86.

²⁸⁸§ 926 ABGB.

²⁸⁹Vgl. OHG 24.10.1995, 4 Ob 1657/95.

²⁹⁰Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.385.

*Interviews sowie aus öffentlich zugänglichen Informationsquellen erkennbar war bzw., soweit ein diesbezüglich zugrunde liegender Mangel dem Käufer bekannt war oder hätte bekannt sein müssen.*²⁹¹

9.3.4 Rechtsfolgen

Eine Sondervereinbarung bzgl. der Rechtsfolgen bei der Verletzung einer steuerlichen Gewährleistung gibt es im Unternehmenskaufvertrag nicht. In der Praxis wird regelmäßig mit einer allgemeinen Schad- und Klagloshaltung für alle anfallenden Kosten, Verluste, Verbindlichkeiten, Strafen, Ausgaben oder Mängel, die dem Käufer im Zusammenhang mit einer Gewährleistung oder Garantie mittelbar oder unmittelbar entstanden sind, gearbeitet.²⁹² Der Käufer hat die Möglichkeit entweder sich den Schaden bar auszahlen zu lassen, oder den Kaufpreis, durch Einbehaltung eines noch nicht geleisteten Teilbetrags, zu reduzieren. Im Einzelfall gilt es unter Berücksichtigung der in der Tax Due Diligence aufgedeckten Risiken zu entscheiden, ob spezifische Bestimmungen bzgl. der Rechtsfolge zu steuerlichen Gewährleistungen in den Kaufvertrag mit aufzunehmen sind. Zu beachten ist hierbei, dass (Gewährleistungs-) Fristen, seien es individuell festgehaltene, oder die gesetzlichen Fristen bzgl. der Gewährleistungsansprüche vertraglich festgehalten werden sollten.²⁹³

²⁹¹Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.385.

²⁹²Vgl. Aigner/Aigner/Aigner/Ebmer/Stiegler [2017], S. 472.

²⁹³Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S.385.

Fazit

Diese Arbeit sollte als ein Einstieg in die steuerlichen Problemfelder der Verrechnungspreise dienen. Es sollte aufgezeigt werden, dass die Verrechnungspreisproblematik eine Herausforderung für den globalen Wirtschaftsmarkt darstellt, welche nur mit viel Zeit und Mühen aller beteiligten Parteien gelöst werden kann.

Zunächst ist festzuhalten, dass Verrechnungspreise für multinationale Unternehmen sowohl eine wirtschaftliche als auch steuerlich wichtige Rolle spielen. Um den Verrechnungsproblemen von Gütern oder internen Konzerndienstleistungen zuvorzukommen, wurden eine Reihe an Verrechnungspreismethoden zur Standardisierung der Verrechnungsprozesse festgesetzt. Mit dem Hintergrund, dass einheitliche Methoden den ganzen Prozess bzw. den Bewertungsprozess der Verrechnungspreise vereinheitlichen und vereinfachen sollen. Zwar wurden mit den Verrechnungsmethoden die Möglichkeit geschaffen, die Verrechnungspreise nach einheitlichen Normen bzw. Regeln zu bestimmen, nur wurden diese nicht in jedem Staat anerkannt.²⁹⁴ Somit tritt ein weiteres Problem in Augenschein. Die Dichte an nationalen Gesetzen, Regelungen und Bestimmungen, die eine Gesamtlösung mit dem Umgang der Verrechnungspreise und derer steuerlichen Behandlung in weite Ferne rücken lässt. Um unterstützend zu den Anpassungen der Verrechnungspreismethoden mitzuwirken, hat die OECD Verrechnungspreisgrundsätze erlassen, die durch indirektes Mitwirken in den nationalen Normen verankert sind. Anzumerken ist hierbei, dass es sich nur um allgemeine Empfehlungen der OECD handelt, die dem Steuerpflichtigen als Hilfestellung zur Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise dienen sollen.²⁹⁵ Auch hier wird sehr deutlich, dass der Wille für eine gemeinsame Lösung sehr wohl vorhanden ist, es aber an der Umsetzung scheitert, bzw. an den verschiedenen Auffassungsunterschieden der Bestimmungen der jeweiligen Nationen. Das größte Problem, welches bei der Thematik der Verrechnungspreise auftaucht, sind die unterschiedlichen nationalen Normen. Um dieses Problem in der Praxis umgehen zu können, behelfen sich die Staaten mit den Doppelbesteuerungsabkommen, um erstens eine Doppelbesteuerung zu vermeiden und zweitens um eine größtmögliche Gleichbehandlung der wirtschaftlichen Güter und deren Ansätze, darunter sind auch die Verrechnungspreise zu subsumieren, gewährleisten zu können.²⁹⁶ Auf nationaler Ebene steht es jedem Staat frei, die Verrechnungspreisproblematiken nach eigenem Ermessen zu regeln. In Österreich haben sich insbesondere die Entstrickung gem. § 6 Z 6 EStG und die Mitwirkungspflichten bei Auslandsverhalten verdient gemacht.²⁹⁷ Ein deutlich

²⁹⁴Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 184.

²⁹⁵Vgl. OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen [2017], S. 127 ff.

²⁹⁶Vgl. Bock [2008], S. 4.

²⁹⁷Vgl. Thorbauer [2015], S. 21 f.

größeres Problem, welches auch wieder der unterschiedlichen Auffassung der Bestimmungen geschuldet ist, ist die steuerliche Anpassung bzw. Integration der bestimmten Verrechnungspreise. Werden von der Finanzverwaltung Gewinnkorrekturen vorgenommen, so kann das zu unmittelbaren Konsequenzen innerhalb der Ertragssteuer führen.²⁹⁸ Der Arbeit sind zwei Regelungen zur Konfliktbewältigung zu entnehmen, welche wiederum ein positives Beispiel der internationalen Regelungen bzw. Präventionsregelung darlegen.

Nicht nur die Implementierung mit dem Umgang der Verrechnungspreise in nationale Gesetze gestaltet sich als sehr herausfordernd, auch in der Wirtschaft macht sich das bemerkbar. Insbesondere multinationale Unternehmen, welche grenzüberschreitende Transaktionen im Rahmen eines M&A Prozesses vornehmen, haben die Pflicht stets die neuesten steuerlichen Regelungen innerhalb des wirtschaftlichen Verkehrs anzuwenden. Diese Aufgabe wird durch verschiedene nationale Vorschriften und deren Handhabung der Verrechnungspreisfragen deutlich erschwert. Somit bleiben auch hier Missverständnisse zwischen dem Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden nicht aus.²⁹⁹ Zudem erschweren nicht einheitliche Verrechnungspreisregelungen die Bewertungen der Targets, welche es innerhalb einer Tax Due Diligence zu bewerten gilt.³⁰⁰ Anhand der Handhabung der Verrechnungspreispolitik ist nicht nur die Risikobereitschaft des Unternehmens zu erkennen, auch sind Rückschlüsse auf potenzielle Risiken, welche aus einer M&A Transaktion resultieren können, möglich. Das Spektrum reicht dabei von der lückenlosen und international abgestimmten Compliance bis hin zur Nichteinhaltung der Dokumentationspflichten, d.h. umso mehr sich ein Unternehmen mit der Verrechnungspreisproblematik beschäftigt, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit Risikofaktoren zu verzeichnen.³⁰¹ Auch bei der Konzernfinanzierung darf die Bedeutung der Verrechnungspreise nicht unterschätzt werden. Dennoch haben die Verrechnungspreise ein noch größeres Ausmaß bei konzerninternen Dienstleistungen, d.h. wenn zum Beispiel Funktionen in einen europäischen Staat verlagert werden, was zur Steueroptimierung des Unternehmens hilfreich sein kann.³⁰²

Zusammenfassen ist festzuhalten, dass trotz bzw. wegen der Regelungsdichte auf dem Gebiet der Verrechnungspreise und der sich immer weiterentwickelten Marktwirtschaft, auf nationaler und internationaler Ebene, das Implementieren von klaren und einheitlichen Regelungen das angestrebte Ziel der internationalen Steuerplanung sein sollte.

²⁹⁸Vgl. Lang/Schuch/Staringer [2010], S. 53.

²⁹⁹Vgl. Kraft/Striegel [2016], S. 31 f.

³⁰⁰Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 198.

³⁰¹Vgl. Baumann/Waitz – Ramsauer [2010], S. 201.

³⁰²Vgl. Macho [2004], S. 573.

Auch sollten daraus eigene finanzstrafrechtliche Normen resultieren. Bislang ist die finanzstrafrechtliche Verfolgung sowie die Haftung der mitwirkenden Personen bei einer Tax Due Diligence, bezugnehmend auf einen internationalen Kontext, wie z.B. steuerliche Abwicklung der Verrechnungspreise, nationalen Bestimmungen überlassen. Hier würde sich eine Hybridlösung aus internationalen Normen, welche das Strafmaß vorgeben und dem nationalen Recht, dem die Umsetzung dessen obliegt, anbieten.³⁰³ Die detaillierte vertragliche Ausgestaltung des Kaufvertrages bzgl. der Haftung, Garantien und Steuerklausen hat sich bis heute stets bewährt, um späteren Missverständnissen vorzubeugen. Eine individuelle Vertragsgestaltung zwischen beiden Parteien über den Verkaufsgegenstand bietet trotz gesetzlichen Regelungen den rechtlich besten Schutz.

³⁰³Vgl. Bernhardt [2017], S. 226 f.

Literaturverzeichnis

1. Achatz, Markus [2013]

Internationales Steuerrecht, Band 36, Linz 2013.

2. Achatz, Markus/Aigner, Dietmar/Kofler, Georg/Tumpel, Michael [2005]

Internationale Umgründungen, 1. Aufl., Wien 2005.

3. Aigner, Dietmar/Aigener, Hans – Jörg/Aigner, Johann/Ebmer, Christian/Stiegler, Harald [2017]

Krisen- und Sanierungsmanagement, 1 Aufl., Wien 2017.

4. Alexander, Borstell/Thomas/Bernhardt, Lorenz [2020]

Verrechnungspreise, 5. Aufl., München 2020.

5. Althuber, Franz/Schopper, Alexander [2015]

Handbuch Unternehmenskauf & Due Diligence,
2. Aufl., Wien/Innsbruck 2015.

6. Althuber, Franz/Tanzer, Michael/Unger, Peter [2015]

BAO Handbuch, 1 Aufl., Wien 2015.

7. Baumann, Andreas/Waitz – Ramsauer, Kornelia [2010]

Handbuch Unternehmenskauf & Due Diligence.
Ablauf und Umfang der tax due diligence –
Sämtliche prüfungsrelevante steuerliche Themen, 2. Band., Wien 2010.

8. BDI – Bundesverband der deutschen Industrie [2020]

Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland.
Vorschläge für ein wettbewerbsfähiges Steuerrecht,
verfügbar unter: <https://www.vci.de/ergaenzende-downloads/bdi-vci-studie-zu-steuerbelastung-der-unternehmen-in-deutschland-2020-2021.pdf>
(28.05.2020).

9. BDO [2018]

Red-Flags - Selective Focus Due Diligence,
verfügbar unter:

<https://www.bdo.de/de-de/services/advisory/corporate-finance/due-diligence/red-flag-due-diligence> (26.06.2021).

**10. Bendlinger, Stefan/Kanduth-Kristen, Sabine/Kofler, Georg/
Rosenberger, Florian [2019],**

Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Wien 2019.

11. Bendlinger, Stefan/Kofler, Georg/Schmidjell – Dommes, Sabine/Lang, Michael [2018]

SWI – Spezial – Die österreichischen DBA nach BEPS,
1. Aufl., Wien 2018

12. Berglez, Elisabeth [2009]

Due Diligence beim Unternehmenskauf – Auswirkung auf Gewährleistung und Haftung, 1. Aufl., Graz 2009.

13. Bernegger, Sabine/Rosar, Werner/Rosenberger, Florian [2012]

Handbuch Verrechnungspreise, 2. Aufl., Wien 2012.

14. Bernhardt, Lorenz [2017]

Verrechnungspreise, 2. Aufl., Berlin 2017.

15. Bicker, Eicke/Reischl, Marukus [2018]

Compliance-Red Flags bei Handelsvertretern –
Hinweise zu zivilrechtlichen Reaktionsmöglichkeiten und
Zurückbehaltungsrechten in: CCZ – Corporate Compliance Zeitschrift,
Registerheft 2018/2019, S. 18 – 27.

16. BMF - Bundesministerium der Finanzen [2020]

Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2019 –
Ausgabe 2020; Rechtsstand 2019, verfügbar unter:
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2020-07-30-die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2019-ausgabe-2020.pdf?__blob=publicationFile&v=9 (27.05.2020).

17. Bock, Rüdiger [2008]

Das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz.
Unter Berücksichtigung der Bilateralen Abkommen I und II,
1. Aufl., Hamburg 2008.

18. Brähler, Gernot [2010]

Internationales Steuerrecht. Grundlagen für Studium und
Steuerberaterprüfung, 6. Aufl., Ilmenau 2010.

19. Bundesministerium Europäische und internationale Angelegenheiten

OECD im Überblick, verfügbar unter:
<https://www.bmeia.gv.at/europa-aussenpolitik/oecd/> (22.06.2021).

20. Bundesministerium Finanzen [2020]

Verbundene Unternehmen und Verrechnungspreise,
verfügbar unter:
<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/Verrechnungspreise.html> (29.05.2020).

21. Conrads, Markus [2017]

Internationales Kaufrecht – Österreichisches Kaufrecht,
1. Aufl., Reutlingen/Graz 2017.

22. Damböck, Andreas/ Galla, Harald/Nowotny, Clemens [2012]

Verrechnungspreisrichtlinien, 2. Aufl., Wien 2012.

23. Damböck, Andreas/Macho, Roland/Schrottmeyer, Norbert/Steiner, Gerhard [2018]

Verrechnungspreisdokumentationspflichten, 2. Aufl., Wien 2018.

24. Dawid, Roman [2016]

Verrechnungspreise – Grundlagen und Praxis, 2. Aufl., Frankfurt 2016.

25. Deloitte Österreich [2021]

Transfer Pricing Dokumentation, verfügbar unter:
<https://www2.deloitte.com/at/de/seiten/steuerberatung/dienstleistungen/verrechnungspreisdokumentation.html> (20.06.2021).

26. Der Betrieb [2016]

Verrechnungspreise bei konzerninternen Dienstleistungen,
verfügbar unter:
<https://www.der-betrieb.de/meldungen/verrechnungspreise-bei-konzerninternen-dienstleistungen/> (09.07.2021).

27. Dirrigl, Hans/ Wellisch, Dietmar/ Wenger, Ekkerhard [2004]

Steuern, Rechnungslegung und Kapitalmarkt,
1. Aufl., Wiesbaden 2004.

28. Dorner, Klaus [2013]

Verrechnungspreise; Einführung – Fremdvergleichsgrundsatz,
Aufl., Wiesbaden 2013.

29. Eckert, Stefan/Trautnitz, Gaorg [2016]

Internationales Management und die Grundlagen des globalisierten
Kapitalismus, 1 Aufl., Wiesbaden 2016.

30. Federal Register [1968]

Announcing First 10-Year Cumulation
TABLES OF LAWS AFFECTED in Volumes 70-79 of the United
States Statutes at Large, verfügbar unter:
<https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-1968-12-17/pdf/FR-1968-12-17.pdf#page=1> (22.06.2021).

31. Fraberger, Friedrich/Baumann, Andreas/Plott, Christioph/Waitz – Ramsauer, Kornelia [2014]

Handbuch Konzernsteuerrecht, 2 Aufl., Linz 2014.

32. Geiger, Barbara/Wolf, Erich [2018]

SWK – Spezial Betriebsübertragung kompakt, 3. Aufl., Wien 2018.

33. Gerber, Christian/König, Jan [2009]

Controlling steuerlicher Risiken in M&A Transaktionen,
verfügbar unter:
<https://link-springer-com.uaccess.univie.ac.at/content/pdf/10.1365/s12176-012-0229-5.pdf> (25.06.2021).

**34. Gosch, Dietmar/Kroppen, Heinz – Klaus/Grotherr, Siegfried/
Kraft, Gerhard [2020]**

DBA – Kommentar, 43 Aufl., München 2020,
zitiert: Grotherr, in: Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen.

35. Greil, Stefan/Wargowske, Lars [2016]

Rückhalt im Konzern, in: IStR, Heft 7, 07. April 2016, S. 272-276.

36. Hänggi, Andreas [2021]

Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der
Schweiz und Deutschland.

verfügbar unter: [https://blog.mattig.swiss/Home/Article/6406/?Methoden-
zur-Vermeidung-der-Doppelbesteuerung-zwischen-der-Schweiz-und-
Deutschland#](https://blog.mattig.swiss/Home/Article/6406/?Methoden-zur-Vermeidung-der-Doppelbesteuerung-zwischen-der-Schweiz-und-Deutschland#) (10.06.2021).

37. Heidecke, Björn/Schmidtke, Richard/Wilmanns, Jobst [2017]

Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise. Rechtsgrundlagen –
Bewertungen, - Praxistipps, 1. Aufl., Wiesbaden 2017.

38. Herzig, Norbert/Bohn, Alexander [2009]

Internationale Vorschriften zur Zinsabzugsbeschränkung-Systematisie-
rung denkbarer Alternativmodelle zur Zinsschranke, in:
IStR, Heft 8, 14. April 2009, S. 253-261.

39. Hummer, Martin/Zeintl, Christoph [2021]

Transfer Pricing around the Globe, in:
TPI – Transfer Pricing International 2021, S. 23 – 25.

40. Jacobs, Otto H. [2016]

Zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie Steuerverkürzung und -
umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Ver-
mögen, verfügbar unter:

[https://www.unisaarland.de/fileadmin/user_upload/Professo-
ren/fr11_ProfGroepf/lehre___nur_Pdfs_/lehre19/OECD-MA-2017.pdf](https://www.unisaarland.de/fileadmin/user_upload/Professo-
ren/fr11_ProfGroepf/lehre___nur_Pdfs_/lehre19/OECD-MA-2017.pdf)
(10.06.2021).

41. Jirousek, Heinz/Lang, Michael [2005]

Praxis des Internationalen Steuerrechts, Festschrift, Wien 2005.

42. Koch, Wolfgang [2011]

Praktiker – Handbuch Due Diligence. Ganzheitliche Analyse und Bewertungen von Unternehmen, 3. Aufl., Stuttgart 2011.

43. Kofler, Georg [2017]

Die Sperrwirkung des Art. 9 OECD – MA,

verfügbar unter:

https://www.jku.at/fileadmin/gruppen/150/Team/Georg_Kofler/Aufsaeetze_in_Fachzeitschriften/tpi-2017-02_0070-0077_196.pdf
(20.06.2021).

44. Kraft, Wolfgang W./Striegel, Andreas [2016]

WCLF Tax und IP Gesprächsband 2016. Immaterielle Werte als zentrale Komponente internationaler Steuerstrategien, Frankfurt am Main 2016.

45. Krause, Chris [2016]

Konzerninterne Dienstleistungen international tätiger Unternehmen. Die Verrechnungspreisproblematik und Besonderheiten in DBA – Abkommen ausgewählter Länder, 1. Aufl., 2016 Merseburg.

46. Kubik, Katharina/Schmidjell-Dommes, Saninne/Staringer, Claus [2020]

SWI-Spezial EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz, 1. Aufl., Wien 2020.

47. Lang, Michael/Josef, Schuch/Staringer, Claus [2010]

Quellensteuern, 1. Aufl., Wien 2010.

48. Lang, Michale/Massoner, Christian [2018]

Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, verfügbar unter:

<https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langmassonerdiegrenzensteuerlichergestaltung.pdf> (20.06.2021).

49. Lehner, Martin [2014]

Kostenverteilungsverträge – Steuerliche Planung und Umsetzung der Verrechnungspreisgestaltung, 1. Aufl., München 2014.

- 50. Leitner, Roman/Brandl, Rainer/Kert, Robert [2017]**
Handbuch Finanzstrafrecht, 4. Aufl., Linz/Wien 2017.
- 51. Leitner, Roman/Toifl, Gerhard/Brandl, Rainer [2007]**
Österreichisches Finanzstrafrecht, 3. Aufl., Wien 2007.
- 52. Losbichler, Heimo/Engelbrechtsmüller, Christian [2010]**
CFO – Schlüssel – Know unter IFRS, 1. Aufl., München 2010.
- 53. Lucks, Kai/Meckel, Reinhard [2015]**
Internationale Mergers & Acquisition – der prozessorientierte Ansatz,
2. Aufl. Wiesbaden 2015.
- 54. Macho, Roland [2004]**
Downsizing – Funktionsverlagerung im Konzern,
in: österreichische - Steuerzeitung (ÖStZ) 2004, Heft 24.
- 55. Macho, Roland/Steiner, Gerhard/Spensberger, Erich [2017]**
Verrechnungspreise Kompakt. Transfer Pricing in der Gestaltungs-
und Prüfungspraxis, 3. Aufl., Wien 2017.
- 56. Macho, Roland/Steiner, Gerhard/Stieber, Beatrix [2017]**
Steuerroasen im Visier, 1. Aufl., Wien 2017.
- 57. Maetz, Philipp [2019]**
Steuerrechtliche Behandlung grenzüberschreitender
Konzerndarlehen, Steuerrechtliche Behandlung
grenzüberschreitender Konzerndarlehen,
in: IStR, Heft 13, 04. Juli 2019, S. 480-490.
- 58. Martini, Jan Thomas [2007]**
Verrechnungspreise zur Koordination und Erfolgsermittlung,
1. Aufl., Wiesbaden 2007.
- 59. Mechtler, Lukas/Spies, Karoline [2015]**
Der neue Entstrickungstatbestand im Ertragssteuerrecht nach dem
AbgÄG 2015, in: Spektrum – Der Steuerwissenschaften und des
Aussenwirtschaftsrechts, Heft 3, S. 136 – 161.

60. Meinahrd, Lukas/Toifl, Gerald [2009]

Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuer-, Zivil-, Gesellschafts- und Strafrecht, in RdW 2009, 10. Heft, S. 669 - 688.

61. Milanin, Olga [2021]

Die Bedeutung des OECD – Musterkommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen am Beispiel des Nutzungsberechtigten, 1. Aufl., Baden – Baden 2021.

62. Mittendorfer, Franz /Mittermair, Klaus [2017]

Handbuch Unternehmensfinanzierung, 1. Aufl., München 2017.

63. OECD – Musterabkommen [2010]

Zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, verfügbar unter; <https://www.jura.uni-hamburg.de/media/studium/oe/oecd-2012-10-15.pdf> (20.06.2021).

64. OECD – Musterabkommen [2017]

https://www.unisaarland.de/fileadmin/user_upload/Professoren/fr11_ProfGroepf/lehre___nur_Pdfs_/lehre19/OECD-MA-2017.pdf (10.06.2021).

65. OECD [2017]

OECD – Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Paris 2017.

66. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting [2013 – 2015], verfügbar unter: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm> (16.06.2021).

67. Rasch, Stefan/Ilgner, Dominik/Koch, Tanja [2015]

Praxishandbuch Controlling, Verrechnungspreismanagement in der Unternehmenspraxis, 1. Aufl., Berlin 2015.

68. Rieg, Wolfgang [2019]

Internationales Controlling, 1. Aufl., München 2019.

69. Roller, Norbert [2012]

Vereinfachte Verrechnungspreisermittlung aktuelle Entwicklungen zu Safe Harbour – Bestimmungen, in:
Österreichische - Steuerzeitung (ÖStZ) 2012, Heft 4.

70. Rüegg, Erich [2019]

Zusicherung und Freizeichnung, verfügbar unter:
https://bhlaw.ch/wpcontent/uploads/2018/08/ZUSICHERUNG_20UND_20FREIZEICHNUNG.pdf
(15.07.2021).

71. Sabisch, Helmut/Tintelnot, Claus [2001]

Integriertes Benchmarking für Produkte und
Produktentwicklungsprozesse, 1. Aufl., Heidelberg 2001.

72. Schmidjell – Dommès, Sabine [2017]

Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Wien 2017.

73. Schön, Wolfgang [2013]

Eigenkapital und Fremdkapital. Steuerrecht – Gesellschaftsrecht –
Rechtsvergleich – Rechtspolitik, 1. Aufl., Heidelberg 2013.

74. Sinewe, Patrick [2017]

Unternehmenskauf in der Steuerpraxis, 2. Aufl., Worms 2017.

75. Thorbauer, Marco [2015]

Steuerliche Angehörigen Judikatur im Zusammenhang mit
Privatstiftungen, 1. Aufl., Wien 2015.

76. Tpa -Group [2015]

Verrechnungspreisdokumentation NEU:
Das müssen Sie ab sofort beachten, verfügbar unter:
<https://www.tpa-group.at/de/news/verrechnungspreisdokumentation-neu-das-muessen-sie-ab-sofort-beachten/> (16.06.2021).

77. Universität Freiburg – TAXACADEMY [2020]

Verrechnungspreise – Verrechnungspreismethoden,

verfügbar unter:

https://www.taxacademy.de/demo/elearning/Verrechnungspreise_Verrechnungspreismethoden/vp_ii_skript.pdf. (06.06.2021).

78. Unternehmensservice Portal [2021]

Instanzenzug, verfügbar unter:

<https://www.usp.gv.at/lexikon/instanzenzug.html> (18.06.2020).

79. Vondrak, Philip [2019]

Steuerrecht für Juristen. Steuerliche Aspekte von Verträgen,

Rechtsformen und des juristischen Alltags, 2. Aufl., München 2019.

80. Zöchling, Hans/Plott, Christoph [2016]

Der steuerliche Fitness-Test für Unternehmen, 1. Aufl., Wien 2016.