

# **Abzugssteuerentlastungsmodernisierungsg 2021 (dt. § 1 AStG)**

Deutsche Reform Verrechnungspreise – eine österreichische Perspektive

OR Mag. Doris HACK, FBPB FAG, 25.1.2022

# Agenda

1. Funktionsverlagerung - Allgemeines
2. Preisanpassungsklausel
3. Post-Restrukturierungsvergütung und DEMPE-Funktionen

# 1. Funktionsverlagerungen – Deutschland

§ 1 Abs 3b dt. AStG:

*„Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile verlagert und ist auf die verlagerte Funktion Absatz 3 Satz 7 anzuwenden, weil für die Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) keine Vergleichsdaten festgestellt werden können, ist der Einigungsbereich auf der Grundlage des **Transferpakets** zu bestimmen. **Hiervon kann abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass weder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren. Dies gilt dann, wenn das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt und das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und die Erbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln ist.**“*

# 1. Funktionsverlagerung - Österreich

- Fehlen eigener steuergesetzlicher Grundlage für Funktionsverlagerungen im österreichischen Außensteuerrecht
- Bestimmung von steuerlichen Rechtsfolgen nach **allgemeinem Fremdverhaltensgrundsatz** (§ 6 Z 6 EStG, § 8 Abs 2 KStG) als innerstaatliche Grundlagen für die Umsetzung des in Art. 9 OECD-MA verankerten internationalen Grundsatzes des Fremdvergleichs und gesetzliche Grundlage für Veräußerung von (Teil)betrieb (§ 24 EStG)
- Auslegung des innerstaatlichen Fremdverhaltensgrundsatzes durch die ö **Verrechnungspreisrichtlinien 2021** (GZ 2021-0.586.616 vom 07. Oktober 2021) , die auf OECD-VPG idgF beruhen( „dynamische Auslegung“); Kongruenz zwischen OECD-VPG und innerstaatlicher Auslegung des Fremdverhaltensgrundsatzes (Rz 14 VPR 2021 und Rz 2511 EStR )
- Umsetzung des Update Kapitels IX OECD-VPG 2010 zum Thema Funktionsverlagerungen und des Updates zu Hard-to-value-Intangibles (HTVI) idF Z 6.188 ff. OECD-VPG 2017 bei Funktionsverlagerungen besonders relevant

# Funktionsverlagerung VPR 2021

- Keine Definition der Konzernreorganisation bzw. Funktionsverlagerung
- Entschädigungsansprüche, wenn etwas an Wert (zB **Wirtschaftsgüter oder eine Geschäftstätigkeit**) **übertragen wird** oder wenn bestehende Verträge beendet oder wesentlich neuverhandelt werden und in beiden Fällen zwischen fremden **Dritten eine Vergütung dafür vereinbart worden** wäre (Rz 179 VPR 2021 und Rz 9.79 OECD-VPG 2017)
- § 6 Z 6 EStG: Überführung von Wirtschaftsgütern und sonstige Leistungen und § 24 EStG (Veräußerungsgewinn bei (Teil)betriebstransfer)
- § 6 Z 6 EStG (Bewertungsnorm): Entschädigung für Funktionsverlagerung setzt bei Outbound-Sachverhalten primär einen **Transfer von materiellen und/oder immateriellen Wirtschaftsgütern** voraus; daher Entschädigungsleistung für Verlagerung von bloßen **Gewinnpotentialen** oder für bloße Vertragsbeendigung von konzerninternen Verträgen ist grundsätzlich nicht vorgesehen, dh. iR keine Entschädigung bei Verlagerung von bloßen Routinefunktionen (Ausnahmen: siehe Folie 6)

# Funktionsverlagerung VPR 2021

- Ausnahme: Entschädigungszahlung auch dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn **Entschädigungsvereinbarung bei Beendigung oder Kündigung von Verträgen auch unter fremden Dritten** fremdüblich (Zivil- oder Unternehmensrecht z.B. § 24 HVG oder fremdübliche Klauseln z.B. Earn-out Klausel, Investitionersatzansprüche)
- Trotz wirtschaftsgutbezogenem Ansatz des § 6 Z 6 EStG als Bewertungsnorm kommt bei Konzernreorganisationen der im § 8 Abs 2 KStG (VGA) immanente Fremdverhaltensgrundsatz iVm § 21 BAO („Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise“) als **Grundlage für Entschädigungszahlungen auf Basis fehlender zivilrechtlicher Vereinbarungen** in Frage (Vereinbarung wäre zwischen Nahestehenden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden z.B. VwGH 22.2.2000, 99/1/0082).
- Eventuell kann auch sachverhaltsabhängig eine Funktionsverlagerung als **sonstige Leistung** interpretiert werden (z.B. entgeltliches Konkurrenzverbot, Stillhalteklausele,...) und eine fremdübliche Entschädigung auf Grundlage von § 6 Z 6 EStG zu berechnen sein

**Conclusio:** Deutsche Neuregelung iVm Einschränkung der „Escape-Klausel“ z.B. Verlagerung Routinevertrieb ohne Kundenstamm mit Vergütung TNNM basierend auf EBIT/Umsatz könnte

## 2. Preisanpassungsklausel

§ 1a AStG

*„Sind wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung und weicht die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnerwartung ab, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag, ist widerlegbar zu vermuten, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Verrechnungspreisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten. Wurde eine solche Regelung nicht vereinbart und tritt bezogen auf die ersten sieben Jahre nach Geschäftsabschluss eine erhebliche Abweichung im Sinne des Satzes 1 ein, ist für eine deshalb vorzunehmende Berichtigung nach § 1 Absatz 1 Satz 1 ein angemessener Anpassungsbetrag auf den Verrechnungspreis im achten Jahr nach Geschäftsabschluss der Besteuerung zugrunde zu legen. Eine erhebliche Abweichung im Sinne des Satzes 1 liegt vor, wenn der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende Fremdvergleichspreis um mehr als 20 Prozent von diesem Verrechnungspreis abweicht. Für die Bestimmung des unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffenden Fremdvergleichspreises ist von denselben Grundsätzen auszugehen wie für die Bestimmung des Verrechnungspreises. Eine Anpassung des Verrechnungspreises ist im Sinne des Satzes 2 angemessen, wenn sie dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Verrechnungspreis und dem unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffenden Fremdvergleichspreis entspricht. Eine Anpassung erfolgt insbesondere dann nicht, wenn*

*1. der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die tatsächliche Entwicklung auf Umständen basiert, die zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht vorhersehbar waren, oder*

*2. der Steuerpflichtige nachweist, dass er bei der Bestimmung des Verrechnungspreises die aus der künftigen Entwicklung resultierenden Unsicherheiten angemessen berücksichtigt hat, oder*

*3. im Hinblick auf immaterielle Werte und Vorteile Lizenzvereinbarungen getroffen werden, die die zu zahlende Lizenz vom Umsatz oder Gewinn des Lizenznehmers abhängig machen oder für die Höhe der Lizenz Umsatz und Gewinn berücksichtigen.“*

# Preisanpassungsklausel

- Gesetzlich nicht explizit geregelt (§ 6 Z 6 EStG, § 8 Abs 2 KStG; Art. 9 OECD-MA)
- UFS sieht **ex-ante Betrachtung** als fremdüblich an ( 30.7.2012; RV 2515-W/09)
- Nach Verwaltungspraxis ist **ex-ante Betrachtung maßgeblich** (Rz 72 VPR 2021 unter Verweis auf Rz 5.27 OECD-VPG 2017), ex post Evaluierung
- Fremdüblich in Ausnahmefällen bei **HTVI** (Rz 154 ff. VPR 2021)
  - kommerzielle Verwertung erst mehrere Jahre nach Übertragung;
  - immaterieller Wert erfüllt nicht die HTVI-Definition, ist aber integraler Bestandteil der
  - Entwicklung oder Verbesserung eines anderen HTVI;
  - neuartige Art und Weise der Verwertung und daher mangelnde Erfahrungswerte;
  - Übertragung an verbundenes Unternehmen gegen Zahlung eines Pauschalbetrags;
  - Nutzung oder Entwicklung im Rahmen eines Kostenverteilungsvertrags
- **Befreiungsklauseln** ( Vertrauensschutz, APA, 20% Abweichung bei Wertermittlung und 5 Jahre ab Vermarktung); uU bei Reorganisationen zu thematisieren



## Preisanpassungsklausel II

- Privatautonomie steuerlich durch Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eingeschränkt (§§ 21 und 24 BAO)
- Preisanpassungsklauseln dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn auch unter fremden Dritten fremdüblich; vor allem in Fällen der Unsicherheit über eine oder mehrere Preisbewertungsfaktoren und ungenügende Berücksichtigung des Risikos in der ursprünglichen Bewertung (z.B. Risikoaufschläge bei Kapitalisierungszinssätzen)
- Gesetzliche Grundlagen § 6 Z 6 EStG (?); aber § 8 Abs 2 KStG (Vereinbarung wäre zwischen Nahestehenden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden z.B. VwGH 22.2.2000, 99/1/0082) und Art. 9 OECD-MA

## Preisanpassungsklausel III

- Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nach § 115 Abs 1 S 2 BAO:
  - Beweise für die Aufhellung des Auslandssachverhaltes beschaffen
  - Beweisvorsorge schon während der Geschäftstätigkeit (Urkunden und Dokumente)
  - Alle relevanten Sachverhaltselemente sind in nachvollziehbarer Weise zu dokumentieren
- Freie Beweiswürdigung § 167 Abs 2 BAO (Tatfrage) durch Behörde, ob Preisanpassungsklausel vereinbart worden wäre
- Zeitlicher Rahmen für Preisanpassungen durch Festsetzungsverjährung (5 Jahre) und absolute Verjährung gegeben (10 Jahre; ebenso Festsetzung bei Abgabenhinterziehung)

**Conclusio:** Risiko, dass Abgabenbehörden Funktionsverlagerungen iVm Übertragung von werthaltigen Intangibles ex-ante Ansatz durch ex-post Bewertung über das „Hineinreklamieren“ von Preisanpassungsklauseln ersetzt

### 3. DEMPE-Funktionen

*§ 1 Abs 3c) AStG :“Die Übertragung oder Überlassung zur Nutzung eines immateriellen Werts ist zu vergüten, wenn diese auf der Grundlage einer Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 4 erfolgt und hiermit eine finanzielle Auswirkung für den Übernehmer, den Nutzenden, den Übertragenden oder den Überlassenden verbunden ist. Immaterielle Werte sind Vermögenswerte*

- 1. die weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen sind,*
- 2. die Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sein können, ohne einzeln übertragbar sein zu müssen, und*
- 3. die einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.*

*Die Feststellung des Eigentums oder der Inhaberschaft an einem immateriellen Wert, einschließlich aus einem solchen abgeleiteter Rechte, ist Ausgangspunkt für die Bestimmung, welchem an dem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen der Ertrag zusteht, der sich aus jedweder Art der Verwertung dieses immateriellen Werts ergibt. Soweit eine dem Eigentümer oder dem Inhaber des immateriellen Werts nahestehende Person Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, dem Erhalt, dem Schutz oder jedweder Art der Verwertung des immateriellen Werts ausübt, hierzu Vermögenswerte einsetzt und Risiken übernimmt, sind diese Funktionen vom Eigentümer oder Inhaber der nahestehenden Person angemessen zu vergüten. Die Finanzierung der Entwicklung oder Erschaffung, des Erhalts oder des Schutzes eines immateriellen Werts ist angemessen zu vergüten und berechtigt nicht zum Ertrag aus dem finanzierten immateriellen Wert.“*

# Ex post Restrukturierungsvergütung

- **Fremdverhaltenskonforme Vergütung nach Konzernrestrukturierung** iR ohne Berücksichtigung der Reorganisations(entschädigung) (Rz 191 VPR 2021)
- Bei Reorganisationen iZm Übertragung von werthaltigen immateriellem Vermögen (z.B. Herabstufung einer Konzerneinheit zu einem Auftragsforscher mit Transfer und Bündelung von IP in einer zentralen ausländischen Konzerngesellschaft) besondere Berücksichtigung der **DEMPE-Funktionen** (Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, dem Erhalt, dem Schutz oder jedweder Art der Verwertung des immateriellen Werts)
- Fremdverhaltenskonforme Vergütung für DEMPE Funktionen (Rz 140 ff. VPR 2021)
- Lagert eine Konzerngesellschaft alle DEMPE-Funktionen aus und übt sie auch keine Kontrolle über die ausgelagerten Funktionen aus, so steht ihr keine Vergütung aus der Verwertung des immateriellen Werts zu, sondern lediglich eine **Routinevergütung** für allenfalls erbrachte Dienstleistungen. Werden in diesem Fall alle DEMPE-Funktionen von einer anderen Gesellschaft als der zivilrechtlichen Eigentümerin ausgeübt und kontrolliert, so wird diese andere Gesellschaft auch als **wirtschaftliche Eigentümerin iSd § 24 BAO** anzusehen sein (VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162; Markenübertragung an Steueroasengesellschaft unter Annahme einer verdeckten Treuhandchaft).

# Auftragsforschung Post-Restrukturierung

- Ein verbundenes Unternehmen, welches zwar die **Finanzierung für die Entwicklung eines immateriellen Werts** zur Verfügung stellt, jedoch keine Funktionen in Bezug auf die Entwicklung ausübt, wird nur eine dem finanziellen Risiko angemessene Rendite erwarten können (Rz 144 VPR mit Verweis auf Z 6.61 OECD-VPL).
- Im Bereich der konzerninternen **Auftragsforschung** ist das Unternehmen, welches die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten ausübt, nach Maßgabe sämtlicher Gegebenheiten und Umstände zu vergüten, beispielsweise abhängig davon, ob **das Forschungsteam über einzigartige für die Forschungsarbeiten relevante Kompetenzen und Erfahrungen verfügt, ob es Risiken übernimmt, ob es seine eigenen immateriellen Werte nutzt oder ob es von einem anderen Beteiligten kontrolliert und verwaltet** wird. Eine Vergütung auf der Basis einer Erstattung der Kosten zuzüglich einer kleinen Gewinnspanne wird demnach nicht in jedem Fall von Auftragsforschung fremdüblich sein (Rz 148 VPR 2021 mit Verweis auf Z 6.79 OECD-VPR 2017).
- Eine Dienstleistung mit Routinefunktion liegt insbesondere dann nicht vor, wenn die Dienstleistung unter Nutzung von selbstgeschaffenen immateriellen Werten (zB Erschließung des Osteuropamarkts, EAS 3006) erfolgt oder mit der **Schaffung hoher Wertschöpfungsbeiträge** einhergeht (zB Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten; Rz 91 VPR 2021iVm Rz 148 VPR 2021)

**Danke für die Aufmerksamkeit!**