



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
Sektion VI/I
z.H. Herrn Dr. Martin Vock, LL.M.
Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 2147/16 KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 15.Juni 2016

Stellungnahme zum Entwurf einer Durchführungsverordnung zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG-DV)
BMF-010203/0141-VI/1/2016

Sehr geehrter Herr Dr. Vock,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum Entwurf der VPDG-DV Stellung zu nehmen. Ergänzend zur Begutachtung des EU-AbgÄG 2016 insb. des VPDG durch die Stellungnahme KWT v. 31.5.2016 erlauben wir uns, zu einzelnen Aspekten der VPDG-DV unsere Positionen darzustellen:

1 Allgemeine Bemerkungen

Wir begrüßen, dass der Entwurf der VPDG-DV im Sinne einer international akkordierten Vorgangsweise der im Rahmen der OECD/G20 ausgearbeiteten **einheitlichen Modellgesetzgebung** folgt und dass sich die Verordnung an Kapitel V, Anlage 1 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien iVm dem Bericht der OECD/G-20 „*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting ACTION 13: 2015 Final Report*“ orientiert. Die VPDG-DV soll die Inhalte von Stammdokumentation und landesspezifischer Dokumentation näher determinieren, die gem. § 3 Abs. 2 VPDG von Konzerneinheiten zu erstellen ist, deren Umsatzerlöse den Betrag von EUR 50 Mio. oder deren Provisionserlöse den Betrag von EUR 5 Mio. übersteigen.

Aus der Sicht der KWT ist es notwendig, diese **Größenschwellen international zu akkordieren** und vor allem mit den für Österreich wirtschaftlich wichtigsten Nachbarstaaten abzustimmen, damit nicht für nur eine einzige in- oder ausländische Tochtergesellschaft eine Stammdokumentation erstellt werden muss, ohne dass im Staat der Konzernmuttergesellschaft dazu eine Verpflichtung besteht. Wir weisen darauf hin, dass im **deutschen Gesetzesentwurf** zu § 90 Abs. 3 AO vorgesehen ist, dass

die Erstellung einer Stammdokumentation und länderspezifischen Dokumentation nur für solche Unternehmen vorgesehen ist, deren **Vorjahresumsatz einen Betrag von EUR 100 Mio.** überschritten hat. Dementsprechend sollte auch in § 3 Abs. 2 VPDG die Größenschwelle von EUR 50 Mio. auf EUR 100 Mio. angehoben werden.

2 Transaktionsbezogene Wesentlichkeitsgrenzen

Die OECD hatte in ihrem Bericht zu BEPS Action 13 (Tz 32: „*Materiality*“) empfohlen, **transaktionsbezogene Wesentlichkeitsgrenzen** vorzusehen. Da dies weder im VPDG selbst, noch in der VPDG-DV vorgesehen ist, regt die KWT an, in Österreich solche transaktionsbezogenen Grenzen wie folgt zu implementieren:

- a) Einerseits **auf Ebene einzelner Transaktionen** in dem Sinne, dass Transaktionen mit einem jährlichen Volumen von nicht mehr als zB. EUR 1 Mio. keiner Verrechnungspreisanalyse (insbesondere wohl in der landesspezifischen Dokumentation) unterzogen werden müssen (§ 9 VPDG-VO: „*Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninterner Geschäftsvorfälle*“ in § 9 VPDG DV).
- b) Andererseits aber vor allem auch dahin gehend, dass - zusätzlich zur Größenschwelle für die Erstellung von Stamm- und landesspezifischer Dokumentation (§ 3 Abs. 2 VPDG), eine weitere transaktionsbezogene Umsatzschwelle eingezogen wird. Konkret in der Form, dass von dieser Dokumentationspflicht nicht nur jene in Österreich ansässigen Geschäftseinheiten befreit sind, welche nicht mehr als 50 Mio. € Umsatzerlöse (bzw. 5 Mio. € Provisionserlöse) im Vorjahr erzielt haben, sondern auch jene, die **mit ausländischen Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe ein bestimmtes konzerninternes Transaktionsvolumen pro Jahr nicht überschreiten**. Damit könnte vermieden werden, dass ein in Österreich ansässiges „fully fledged“-Unternehmen mit Umsatzerlösen von mehr als EUR 50 Mio., das seine gesamte Wertschöpfung in Österreich erwirtschaftet und im Ausland zB. nur eine einzige (schlanke) Tochtergesellschaft unterhält (ohne wesentliches konzerninternes Transaktionsvolumen über die Grenze) eine vollständige Verrechnungspreisdokumentation erstellen muss. Der Nutzen einer solchen Dokumentation würde in keinem Verhältnis zu dem damit bewirkten Verwaltungsaufwand stehen. Aus der Sicht der KWT sollte daher in § 3 Abs. 2 VPDG auch eine transaktionsbezogene Umsatzgrenze einbezogen werden (in diesem Sinne auch § 6 der deutschen Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, BGBl I 2003, 2296).

Durch die Vorgaben in § 3 VPDG-VO, dass **alle zentralen Faktoren und Geschäftsbereiche** der multinationalen Unternehmensgruppe darzustellen sind, kann die Aussagekraft der Verrechnungspreisdokumentation stark beeinträchtigt sein. Vor allem dann, wenn eine Unternehmensgruppe sehr diversifiziert ist und die Stammdokumentation dennoch die Gesamtbeschreibung aller und damit auch der möglicherweise nur national tätigen Geschäftsbereichen zu umfassen hat, leidet die Aussagekraft. Die KWT regt daher an klarzustellen, dass die Stammdokumentation nur jene Geschäftsbereiche umfassen muss, die auch einen Bezug zum Ausland haben.

An dieser Stelle sei auch darauf hingewiesen, dass die Erläuterungen zur landesspezifischen Dokumentation festhalten, dass darin Informationen zu spezifischen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfällen enthalten sein müssen. Klarstellend sollte dies in der VO selbst aufgenommen werden (§ 9: „wesentliche grenzüberschreitende unternehmensgruppeninterne Geschäftsvorfälle“). Das ist auch in BEPS Action 13, Rz 22 so vorgesehen.

3 Gliederung der Dokumentation nach Geschäftsbereichen

Gem. § 1 Abs. 2 Satz 2 VPDG-DVO ist eine Dokumentation **gegliedert nach einzelnen Geschäftsbereichen** zulässig, wenn sie stichhaltig durch die konkreten Sachverhalte gerechtfertigt werden kann. § 1 Abs. 2 VPDG-DV letzter Satz verpflichtet jedoch auch in diesem Fall, dass in dem Staat oder Gebiet die gesamte Stammdokumentation mit allen Geschäftsbereichen zur Verfügung stehen soll. Im Sinne der Verwaltungsökonomie sollte diese Vorlagepflicht **auf jene Stammdokumentation beschränkt** werden, **in der die für eine bestimmte Geschäftseinheit relevanten Informationen enthalten sind**. Sollten daher in einem Konzern mehrere Stammdokumentationen auf Geschäftsbereichsebene erstellt werden müssen und nur in einer einzigen Stammdokumentation relevante Informationen für die lokale Geschäftseinheit vorhanden sein, sollte auch nur diese übermittelt werden müssen.

4 Inhalte von Stamm- und landesspezifischer Dokumentation

Der in den Erläuterungen festgehaltene Grundsatz, dass bei der Erstellung der Stammdokumentation der Steuerpflichtige über den angemessenen **Grad der Detailliertheit** der Informationen **selbst entscheiden** kann, solange dies den Prinzipien einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung entspricht ist zu begrüßen, sollte jedoch in den Wortlaut der VPDG-VO selbst übernommen werden.

Die §§ 1 bis 6 VPDG-DV (Stammdokumentation) und die §§ 7 bis 10 VPDG-DV (landesspezifische Dokumentation) regeln die **konkreten Inhalte** des VPDG und stützen sich dabei auf die Vorgaben der OECD in BEPS Action 13. In den Erläuterungen wird darauf verwiesen, dass die innerstaatliche Umsetzung nicht nur „...den international anerkannten Vorgaben der OECD sondern auch jenen der EU, nämlich der EntschlieÙung zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation (EU-Verhaltenskodex) für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU TPD), Abl. Nr. C 176 v. 28.7.2006, 1...“ entspricht.

Die VPDG-DV sieht beispielsweise **keine abschließende Dokumentationsgliederung** vor, sodass davon auszugehen ist, dass nach wie vor die Dokumentation **entsprechend dem EU-Verhaltenskodex** bzw. den Ausführungen in BEPS Action 13 Standard sein soll, ergänzt um die in der VPDG-DV explizit angesprochenen Punkte. Fraglich ist aber beispielsweise, nach welchen Gliederungspunkten des EU-Verhaltenskodex die in der Verordnung angesprochenen Gliederungspunkte erläutert werden sollen (zB. Erläuterung von „unternehmensgruppeninternen Finanztätigkeiten“, die im EU-Verhaltenskodex nicht ausdrücklich genannt sind). Eine engere Abstimmung zwischen den Ausführungen des EU-Verhaltenskodex und BEPS Action 13 mit der VPDG-DVO wäre jedenfalls zweckmäßig gewesen.

Die KWT schlägt als Lösung vor, in der VPDG-DVO **ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass Begrifflichkeiten der VPDG-DV im Zweifelsfall im Lichte des EU-Verhaltenskodex bzw. der BEPS Action 13 auszulegen sind.**

5 Einzubeziehende Gesellschaften

Gemäß der VPDG sind wohl nur vollkonsolidierte Geschäftseinheiten als „*einbezogene Gesellschaften*“ iSd § 2 Z 2 lit a VPDG bzw. (ergänzt um lit b und lit c), aufzunehmen (siehe Stellungnahme der KWT v. 31.5.2016). Gemäß der VPDG-VO sind nun unternehmensgruppeninterne Geschäftsvorfälle (§ 7 und 9 VPDG-VO) zu dokumentieren. Aus der Zusammenschau des VPDG und der VPDG-VO könnte daher abgeleitet werden, dass nur **Geschäftsbeziehungen zwischen diesen vollkonsolidierten Geschäftseinheiten** in die Dokumentation aufgenommen werden müssen. Dies sollte jedoch in der VPDG-VO selbst klar zum Ausdruck gebracht werden (bzw. zumindest in die Erläuterungen aufgenommen werden), um ein Ausuferen der Dokumentationspflichten und Rechtsunsicherheit über das Ausmaß der dokumentationspflichtigen Transaktionen zu vermeiden.

6 Dokumentationspflichten außerhalb des VPDG

§ 3 Abs. 4 VPDG weist darauf hin, dass **neben dem VPDG bestehende Dokumentationspflichten unberührt bleiben**, dass also die bislang aus den allgemeinen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der BAO bzw. den Ausführungen im 3. Teil der VPR 2010 abgeleiteten Dokumentationsverpflichtungen **weiterhin bestehen bleiben**. Demnach müssen auch Unternehmen, welche die in § 3 Abs. 2 VPDG vorgesehene Umsatzschwellen von EUR 50 Mio. oder von Provisionserlösen von mehr als EUR 5 Mio. nicht überschreiten, ihre Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen dokumentieren. Wir möchten in diesem Zusammenhang nochmals darauf hinweisen, dass klargestellt werden sollte, **welche konkreten Unterlagen** jene in Österreich ansässige Unternehmen bereit zu halten haben, die von § 3 Abs. 1, 2 und 3 VPDG **nicht erfasst** sind. Die VPDG-VO wäre die geeignete Rechtsquelle dafür.

7 Redaktionelle Hinweise

- § 1 Abs. 1 Z 5 VPDG-VO nennt als Inhalt der Stammdokumentation die „*Finanzanlage- und Steuerpositionen*“. Wir gehen davon aus, dass auf die „**Finanzlage**“ Bezug genommen werden müsste, was eher mit dem Empfehlungen der OECD in Einklang zu bringen ist. Gleiches gilt für die Begriffswahl in § 6 VPDG-DV.
- Wir regen an in § 3 Z 1 VPDG-DV, anstelle der „*zentralen Faktoren*“ für den Unternehmensgewinn, den Begriff „**Werttreiber**“ zu verwenden, der im Kontext von Verrechnungspreisen gebräuchlicher ist.
- Die KWT regt an, in § 3 Z 2 VPDG-VO den Begriff der "*Lieferkette*" durch "**Liefer- und Leistungskette**" zu ersetzen.
- In § 3 Z 3 VPDG-VO wird eine Beschreibung der „Kapazitäten der Hauptstandorte“ gefordert. Dieser von OECD und EU übernommene Begriff der „**capabilities**“ ist wohl eher im Sinne von Fähigkeiten, bzw. „Funktionen der einzelnen Geschäftseinheit“ zu verstehen, sodass der Begriff „*Funktionen der Hauptstandorte*“ zielführender wäre.

- ➔ In § 3 Z 6 VPDG-VO sollte klargestellt werden, dass sich die zu „*Anschaffungen und Veräußerungen*“ geforderten Darstellungen **nur auf Beteiligungen bzw. auf sonstige M&A-Transaktionen** beziehen, da der Wortlaut des Entwurfs eine Auslegung zulassen würde, wonach auch die Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern aller Art zu dokumentieren wäre. Wir schlagen daher folgenden Wortlaut vor: „Anschaffungen, Veräußerungen von Beteiligungen“ zu ergänzen.
- ➔ In § 8 Z 1 VPDG-DV ist unklar welcher Bedeutung „*eine[r] Erklärung der Personen, an welche die inländische Geschäftsleitung*“ beizumessen ist. Zweifelhaft ist, ob damit eine **Darstellung bzw. Nennung dieser Personen** verlangt wird oder **eine Erklärung dieser Personen selbst** gefordert wird. Anstelle „*Erklärung der Personen*“ sollte es besser „*Bezeichnung der Personen*“ oder allenfalls „*Beschreibung der Personen*“ heißen.
- ➔ § 9 Z 7 VPDG-DV fordert einen Hinweis auf das verbundene Unternehmen, dass gegebenenfalls als „*untersuchte Geschäftseinheit*“ gewählt wird. Die KWT schlägt vor, den Begriff – zumindest in Klammern – mit dem gebräuchlichen Ausdruck „*tested party*“ zu beschreiben.

Wir bitten darum, unsere Vorschläge und Anregungen bei der Endfassung der VPDG-VO zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

MMag. Dr.iur. Verena Trenkwaller, LL.M. e.h.
(Vorsitzender des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten:

Prof. Mag. Dr. Stefan Bendlinger
Mag. Sabine Bernegger
Mag. Dr. Andreas Alexander Damböck
Mag. Alexandra Dolezel
Dr. Herbert Greinecker
Mag. Bernd Hofmann
Mag. Florian Rosenberger