



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
Sektion IV/8 – Internationales Steuerrecht  
z.H. Frau Dr. Sabine Schmidjell-Dommes  
Johannesgasse 5  
1010 Wien

Unser Zeichen KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 13. November 2017

## **Stellungnahme zum Entwurf einer Info zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz**

Sehr geehrte Frau Dr. Schmidjell-Dommes,

einleitend begrüßen wir den Entwurf der Info Verrechnungspreisdokumentation und die Intention die Ansicht des BMF für Auslegungs- und Zweifelsfragen im Hinblick auf das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG, BGBl. I Nr. 77/2016 idF BGBl. I Nr. 117/2016) sowie die dazu ergangene Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung (VPDG-DV, BGBl. II Nr. 419/2016), die häufiger an das BMF herangetragen wurden, zusammenzufassen und zu veröffentlichen. Dies soll der Verwaltungspraxis sowie betrieblichen Praxis eine einheitliche und transparente Hilfestellung bieten.

### **Zur Einleitung**

Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist eine dynamische Auslegung basierend auf OECD-Berichten (Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung; BEPS-Aktionspunkt 13) abzulehnen, weil die Empfehlungen der OECD nicht durch den nationalen Gesetzgeber legitimiert wurden. Es wäre ein Verstoß gegen das Legalitätsprinzip sowie den Grundsatz der Geschlossenheit des Rechtsquellensystems anzunehmen. Insbesondere nachteilige Änderungen für den Steuerpflichtigen können demnach nicht als Folge einer dynamischen Interpretation basierend auf Materialien der OECD gerechtfertigt werden.

## 1. Länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country Reporting)

### Zu Pkt. 1.1. Verwendung eines länderbezogenen Berichts

#### **Rz 1**

Es ist zu begrüßen, dass hier nochmals betont wird, dass die im länderbezogenen Bericht enthaltenen Informationen nicht dazu geeignet sind, die Unangemessenheit von Verrechnungspreisen zu belegen und daher von den Finanzbehörden explizit nicht für eine globale formelhafte Gewinnaufteilung verwendet werden dürfen.

### Zu Pkt. 1.2. Begriffsbestimmungen (§ 2 VPDG)

#### Zu Pkt. 1.2.1. Geschäftseinheit (§ 2 Z 2 VPDG)

§ 2 Z 2 lit. b VPDG erfasst auch solche eigenständige Geschäftsbereiche, die nur aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den konsolidierten Abschluss einbezogen werden. Es ist aber der Schluss unzulässig, dass wegen Unwesentlichkeit nicht konsolidierte Unternehmen einer multinationalen Unternehmensgruppe im länderbezogenen Bericht zu dokumentieren sind. Dazu hat die OECD bereits mitgeteilt: *„A Group may not exist for CbCR purpose under Article 1.1 of the Model Legislation because the collection of private entities are not required to prepare Consolidated Financial Statements. If there is no Group for CbCR purpose, they are not obligated to file CbCR under the Model Legislation.“* Folglich sind die Ausführungen insofern einschränkend zu interpretieren, als ein länderbezogener Bericht nur zu erstellen ist, wenn der Gesamtumsatz des Vorjahres laut Konzernabschluss mindestens 750 Mio. Euro beträgt. Der Umsatz der nicht konsolidierten Unternehmen ist dabei nicht zu berücksichtigen.

#### **Rz 2**

Die allgemein formulierte Anforderung, dass Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit auch einen eigenständigen Geschäftsbereich ("separate business unit") unterhalten müssen, um als Geschäftseinheit iSd § 2 Z 2 lit. b VPDG zu qualifizieren sowie der Inhalt der dazu angeführten spezifischen Beispiele, wirft neue Fragestellungen auf. Es findet sich zwar eine Information, dass hinsichtlich des Begriffs des eigenständigen Geschäftsbereichs auf die Modelle der OECD und der EU zurückgegriffen wird, es erfolgt jedoch keinerlei diesbezügliche Erläuterung und man könnte anhand der Beispiele folgern, dass hinsichtlich des Vorliegens einer "separate business unit" eher strenge Anforderungen gestellt werden.

Die verwendete Interpretation des Begriffes „Geschäftseinheit“ erscheint zu weitreichend. Im OECD-Bericht über die Maßnahme 13 wird dazu Folgendes angeführt:

*„Im Sinne von Anhang III ist eine Konzerneinheit eine selbstständige Geschäftseinheit des multinationalen Konzerns (Unternehmen, Aktiengesellschaft, Trust, Personengesellschaft usw.), die für die Zwecke der Rechnungslegung in den Konsolidierungskreis des Konzerns aufgenommen wurde. Geschäftseinheiten, die nur aus Größen- oder Wesentlichkeitsgründen nicht in den Jahresabschluss*

*aufgenommen wurden, sollten in den Country-by-Country Report als Konzerneinheiten aufgenommen werden.“*

Dementsprechend ist eine Gesellschaft gemeint, bei der es sich sowohl um eine Personen- als auch Kapitalgesellschaft handeln kann und die in den Konsolidierungskreis des Konzerns aufgenommen werden kann und auch aufgenommen wurde. Da es sich bei Betriebsstätten um keine „Gesellschaften“ im oberen Sinne handelt, wurden Betriebsstätten im OECD Bericht über die Maßnahme 13 als auch in der EU-Amtshilferichtlinie Anh III Abschn. I Ziff 5 Buchstabe c zusätzlich angeführt.

*Der Einzelabschluss, der in Österreich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) und UGB erstellt werden muss, berücksichtigt (nur ein) Unternehmen und wird daher auf Ebene des Unternehmens aufgestellt und nicht auf Ebene einzelner Geschäftsbereiche, Sparten etc.*

Eine Interpretation des Begriffs Geschäftseinheit als „eigenständiger Geschäftsbereich“ und somit eine weitere Untergliederung einer „Gesellschaft“ für Zwecke des CbCR in Geschäftsbereiche, Sparten etc., erscheint daher nicht im Einklang mit den Rechnungslegungsvorschriften und den oben angeführten Aussagen der OECD als auch der EU.

Auf Basis der Rechnungslegungsvorschriften zB. UGB kann es lediglich auf Ebene eines „Unternehmens“ zur Einbeziehung in den Konsolidierungskreis eines Konzerns kommen. Auch die Verpflichtung zur Erstellung eines Einzelabschlusses ergibt sich auf Ebene eines „Unternehmens“. Dementsprechend wäre es in der VPDG Info wünschenswert klarzustellen, dass es sich bei dem Begriff „eigenständiger Geschäftsbereich“ grundsätzlich nur um „Gesellschaften“ im oberen Sinne (Personen- als auch Kapitalgesellschaft) handeln kann.

In den englischen Sprachfassungen wird der eigenständige Geschäftsbereich als „separate business unit“ bezeichnet. Es findet sich hierzu keine weitere Definition in Abänderung des Kapitels V (Dokumentation) der OECD-VPDG.

Wir haben in weiteren Dokumenten nach einer international anerkannten Definition von „separate business unit“ gesucht; nach IFRS <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Reporting-entity/Pages/Reporting-entity.aspx> wird unter einer „Reporting Entity“ etwa folgendes verstanden: *„A reporting entity is a circumscribed area of business activity of interest to existing and potential equity investors, lenders and other creditors. It includes, but is not limited to, business activities that are structured as legal entities. Examples include a sole proprietorship, corporation, trust, partnership, association and a group of entities“*. Nach den IASB Meeting Notes (September 2007) on the “Reporting Entity Concept” IASB Meeting, September 2007, Agenda Paper 7 – Appendix 2: *“...the boards’ preliminary view is that a reporting entity should not be limited to business activities that are structured as separate legal entities. Rather, a reporting entity could be broadly described as being a circumscribed area of business activity. This would include, for example, a sole proprietorship, branch, corporation, trading trust, or partnership“*. Von dieser Definition könnte man auch vermögensverwaltende Aktivitäten umfasst sehen.

Eine entsprechende Klarstellung unter Punkt 1.2.1., ob etwa auch vermögensverwaltende Tätigkeiten eigenständige Geschäftsbereiche begründen können, wäre daher empfehlenswert.

Aus rein praktischer Sicht wäre auch anzuführen, dass verschiedenen Geschäftsbereiche bzw. Sparten eines Unternehmens nicht separat in Anlage 1 und 2 gemeldet werden können, da ausgenommen von ausländischen Betriebsstätten eines Unternehmens, einzelne Geschäftsbereiche bzw. Sparten im selben Land keine separaten Steuernummern und Firmenbuchnummern erhalten und auch nicht separat veranlagt werden. Da gemäß der XML-Struktur jedoch bei jeder „Geschäftseinheit“ auch die Steuernummer anzugeben ist, würde dies zu einer „Mehrfachnennung“ einer Steuernummer führen und somit bereits technisch auch nicht möglich sein.

### **Beispiel 2:**

Im Zusammenhang mit diesem Beispiel erscheint unklar, was in diesem Zusammenhang mit „Einzelabschluss“ gemeint ist. Wie oben angeführt ist ein Einzelabschluss in Österreich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) und UGB auf Ebene eines „Unternehmens“ und nicht auf Ebene eines Geschäftsbereiches etc. zu erstellen. Dementsprechend ergibt sich die Verpflichtung zur Erstellung eines Einzelabschlusses auf Ebene eines „Unternehmens“ und nicht auf Ebene eines Geschäftsbereiches bzw. Sparte. Dieses Beispiel sollte - falls überhaupt möglich - in der Praxis daher keinen Anwendungsbereich haben und man sollte daher das Beispiel entfallen lassen.

Weiters ist beim zweiten Beispiel, in dem eine Gesellschaft drei unterschiedliche Sparten (Schuhproduktion, Pharmaindustrie und Unternehmensberatung) betreibt, unseres Erachtens nicht ganz klar welchen Sachverhalt man hier vor Augen hat bzw. welche Konsequenzen man damit verbindet. Zumal es hier nicht um ein Stammhaus/Betriebsstätten-Szenario geht (auf ein solches wird dann gesondert in Rz 5 eingegangen), dürfte man hier wohl einen innerstaatlichen Fall mit einer österreichischen Gesellschaft mit drei Sparten vor Augen haben, bzw. falls es nicht so gemeint sein sollte, kann man es zumindest so verstehen. Diesbezüglich ist für uns fraglich welche Ziele damit verfolgt werden:

- Sind dann für diese einzelne österreichische Gesellschaft konkret drei Formulare VPDG1 einzureichen (sofern die Gesellschaft Teil einer CbCR-pflichtigen Gruppe ist)?
- Sind diese drei Sparten dann in der Anlage 2 des CbCR getrennt voneinander anzuführen?

Wie bereits oben angeführt erscheint es bereits rein technisch nicht möglich drei VPDG1 Formulare für drei „Geschäftsbereiche“ mit der identen Steuernummer (da nur ein Unternehmen) einzureichen. Das gleiche gilt auch für Anlage 2 des CbCR.

Zumal hier neben den obigen Anmerkungen nicht klar ist, welches Ziel mit diesem Szenario verfolgt wird, und das Beispiel überdies grundsätzlich keinen Anwendungsbereich zu haben scheint und eine Reihe von Fragen auslösen dürfte (zB. müsste jede österreichische Gesellschaft künftig hinterfragen, wie viele unabhängige Sparten sie eigentlich betreibt, um auf Basis dessen zu definieren aus wie vielen österreichischen Geschäftseinheiten sie besteht), sollte uE überlegt werden, das Beispiel entfallen zu lassen.

### **Beispiel 3:**

In Beispiel 3 schließen sich zwei Kapitalgesellschaften zur Durchführung eines Großprojektes zu einer GesbR zusammen. Aufgrund des Umstandes, dass sowohl für das Großprojekt als auch für die beiden Kapitalgesellschaften Einzelabschlüsse erstellt werden, sollen drei Geschäftseinheiten vorliegen.

Auch im Zusammenhang mit diesem Beispiel erscheint unklar, was mit „Einzelabschluss“ gemeint ist. Sollte es sich hier um eine „Gesellschaft“ handeln, dann kann diese lediglich dann eine betroffenen Geschäftseinheit sein, wenn die oberste Muttergesellschaft einen beherrschenden Einfluss ausübt und auf dieser Basis die Gesellschaft in den Konzernabschluss einbezogen wurde oder nur aufgrund der Größe oder aus Wesentlichkeitsgründen nicht aufgenommen wurde. Weiters könnte die GesbR als eigene Geschäftseinheit gelten, wenn sie gleichzeitig auch als Betriebsstätte zu qualifizieren ist (vgl. § 2 Z 2 lit. c VPDG) und die entsprechenden Erfordernisse wie Einzelabschluss etc. gegeben sind.

Im Übrigen regen wir an, anlässlich dieses Beispiels auch den Begriff „Einzelabschluss“ für innerbetriebliche Steuerungszwecke zu definieren. Jede nach kostenrechnerischen Grundsätzen erstellte Profit-Center-Rechnung kann damit wohl nicht gemeint sein.

### **Rz 3 - Behandlung wegen Unwesentlichkeit nicht konsolidierter Unternehmen im CbCR**

Unter den Begriff der „Geschäftseinheit“ iSd. **§ 2 Z 2 lit. b VPDG** fallen nach Rz. 3 des Entwurfs der Info zum VPDG dem ausdrücklichen Wortlaut nach auch solche eigenständigen Geschäftsbereiche, die nur aus Wesentlichkeitsgründen nicht in den konsolidierten Abschluss einbezogen werden. Vor diesem Hintergrund sei es unzulässig, **wegen Unwesentlichkeit nicht konsolidierte Unternehmen** (vgl. insb. § 249 Abs. 2 UGB) einer multinationalen Unternehmensgruppe aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht im länderbezogenen Bericht zu dokumentieren (vgl. zu den dabei heranzuziehenden Datenquellen Rz 18).

Punkt 34 von Kapitel V der OECD-VPDG führt aus, dass der länderbezogene Bericht alle Staaten zu umfassen habe, in denen eine beherrschte Gesellschaft des Konzerns ansässig ist, wobei dabei der Umfang der wirtschaftlichen Aktivität in diesem Land nicht entscheidend ist. Diese Aussage könnte damit auf ersten Blick als Basis angesehen werden, dass die Finanzdaten sämtlicher beherrschter Unternehmen in den länderbezogenen Bericht aufzunehmen sind, selbst wenn sie nicht tatsächlich vollkonsolidiert werden, da sie die Wesentlichkeitskriterien zur Konsolidierung nicht erfüllen. Diese Aussage ist jedoch unseres Erachtens in Verbindung mit folgenden weiteren Aussagen der OECD zum länderbezogenen Bericht zu werten:

- Der länderbezogene Bericht soll – wie bereits ausgeführt – „high-level“ Verrechnungspreisrisikobeurteilungszwecken dienen. Die Steuerbehörden sollen diese Informationen zur Bewertung von BEPS bezogenen Risiken und zur Durchführung von betriebswirtschaftlichen und statistischen Analysen verwenden.

Aus dieser Aussage kann die **Schlussfolgerung** gezogen werden, dass der Abgabepflichtige auch **nur jene Finanzinformationen in den länderbezogenen Bericht aufnehmen muss, die**

**für Verrechnungspreisrisikobeurteilungszwecke relevant sind.** Die Aussage, dass sämtliche Steuerhoheitsgebiete aufzunehmen sind, sollte damit noch nicht zwangsläufig bedeuten, dass auch die Finanzdaten sämtlicher, nicht verrechnungspreisrisikorelevanter Gesellschaften anzuführen sind.

- Die OECD räumt den Abgabepflichtigen weiters die Möglichkeit der Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen, insbesondere hinsichtlich der Dokumentationspflicht einzelner Transaktionen im Local File, ein. Die Finanzbehörden seien gemäß Punkt D3 „Wesentlichkeit“ nur an den wichtigsten Informationen interessiert. **Es sollte nicht so sein, dass die Steuerpflichtigen überlastet werden.** Für **Klein- und Mittelbetriebe** sollten daher auch **nur eingeschränkte Dokumentationspflichten** bestehen; **Information und Nachweise seien nur auf Basis spezifischer Anfrage der Steuerbehörden** zu erteilen sein. Bezüglich der genauen Bedeutung von Wesentlichkeitsgrenzen fehlen von Seiten der OECD jedoch konkrete Vorgaben, es wird hierbei auf die jeweilige Umsetzung im nationalen Recht verwiesen.

Aus dieser Aussage kann die **Schlussfolgerung** gezogen werden, dass **für Unternehmen von geringerem Geschäftsumfang keine umfassende Dokumentationspflicht aus Wirtschaftlichkeitserwägungen besteht.**

Den auf internationaler Ebene getroffenen Überlegungen folgen die Gesetzesmaterialien zum VPDG, wonach die Grenze (Gesamtumsatz der multinationalen Unternehmensgruppe mind. 750 Mio. EUR) deshalb hoch angesetzt ist, um nur solche Unternehmensgruppen zu verpflichten, die über die nötigen Mittel und Strukturen verfügen. Sinn und Zweck des länderbezogenen Berichts liegt in der Bereitstellung der notwendigen Informationen für die Steuerverwaltungen, um eine **sachkundige Risikoabschätzung** der Verrechnungspreisgestaltung vornehmen zu können (vgl. ErlRV 1190 BlgNr 25. GP).

Bei dieser Risikoabwägung geht es auf Basis der offenzulegenden Informationen grundsätzlich um eine Ersteinschätzung hinsichtlich einer möglichen substantiellen Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer. Indizien hierzu sind offenzulegender (hoher) handelsrechtlicher Gewinn, (niedrige) Körperschaftsteuern, geringes Personal und geringe Sachausstattung. Weiters werden ungewöhnliche Ergebnislevels von Routinegesellschaften (schwankend, unterschiedlich hoch) transparent; die Bezeichnung der Hauptgeschäftstätigkeit der Gesellschaft kann einen Hinweis auf Durchführung von bloßen Routinefunktionen geben. Darüberhinaus liegen im Fokus dieses „High-Level-Risk Assessment Tools“ grundsätzlich nur Gesellschaften, mit denen tatsächlich auch materiell relevante konzerninterne Verrechnungen stattfinden.

Aus unserer Sicht ist daher die **Annahme einer allgemeinen Verpflichtung der Aufnahme der Finanzdaten von sämtlichen wegen Unwesentlichkeit nicht vollkonsolidierten Unternehmen überschießend und steht nicht im Einklang mit der Zielsetzung des länderbezogenen Berichts.** Es hat daher aus unserer Sicht eine **Einzelfallbetrachtung** stattzufinden. In bestimmten Einzelfällen kann es daher tunlich erscheinen, zwar auch jene wegen Unwesentlichkeit nicht vollkonsolidierten Unternehmen in der Anlage 2 zum länderbezogenen Bericht zu erwähnen, ihre Finanzdaten jedoch

nicht aufzunehmen. Für die Einzelfallbetrachtung relevante Aspekte sind insbesondere folgende, die auch in den Erläuterungen zum länderbezogenen Bericht erörtert werden sollten:

- Beschreibung der Vorgehensweise der Aufnahme der Finanzdaten von Geschäftseinheiten in das CbCR (Wesentlichkeitsgrenze) unter Anführung des anderenfalls vorliegenden administrativen Aufwandes der Informationsbeschaffung.
- Auflistung sämtlicher Unternehmen, die auf Basis des Setzens dieser Wesentlichkeitsgrenzen nicht in das CbCR aufgenommen wurden, unter Angabe ihres jeweiligen Steuerhoheitsgebietes sowie ihrer Hauptgeschäftstätigkeit.
- Schriftliche Bestätigung, dass mit diesen Unternehmen nur geringfügige Konzernverrechnungen bestehen, sodass der Aufnahme dieser Gesellschaften keine Relevanz aus Verrechnungspreisrisikobeurteilungszwecken zukommen sollte.
- Schriftliche Bestätigung, dass diese Gesellschaften auch nicht mit anderen im CbCR aufgenommenen Gesellschaften aus Funktions- und Risikosicht vergleichbar sind, da sie in der Regel nur Aktivitäten von geringem Umfang ausüben.

Es wäre sinnvoll, die Aussagen - insbesondere im letzten Satz der Rz („...weshalb nicht **beherrschte Geschäftseinheiten** keinen Eingang in den länderbezogenen Bericht finden“) - mit der OECD CbCR Richtlinie 2017 (<http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>; Punkt 5.) abzustimmen, wonach grundsätzlich die Behandlung eines Unternehmens für CbC-Meldezwecke den Rechnungslegungsvorschriften folgen sollte: *„The treatment of an entity for CbC reporting purposes should follow the accounting treatment. In the case of an entity which is owned and/or operated by more than one unrelated MNE Groups, the treatment of the entity for CbC reporting purposes should be determined under the accounting rules applicable to each of the unrelated MNE Groups separately. If the applicable accounting rules require an entity to be consolidated into the consolidated financial statements of an MNE Group, the entity would be considered as a Constituent Entity of that group under Article 1.4 of the Model Legislation. Accordingly, the financial data of such an entity should be reported in the CbC report of the MNE Group. This applies to entities included in the MNE Group's consolidated financial statements using either full consolidation or pro rata consolidation.“*

#### **Rz 4 – Equity Methode**

Wir empfehlen eine Streichung des zweiten Halbsatzes „sofern sie nicht nur wegen Unwesentlichkeit als nicht konsolidierte Unternehmen gelten.“ Dies sollte vor dem Hintergrund erfolgen, dass nach allgemeinem Konsolidierungsverständnis eine Bilanzierung nach der Equity Methode grundsätzlich nicht für nur wegen Unwesentlichkeit nicht konsolidierter Unternehmen zulässig ist.

#### **Rz. 5 – Definition „Einzelabschluss“**

Betriebsstätten qualifizieren nach § 2 Z 2 lit. b VPDG als Geschäftseinheit, sofern sie über einen eigenständigen Geschäftsbereich verfügen und sie für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Steuer- oder interne Steuerzwecke einen Einzelabschluss aufstellen.

Die englische Vorlage (Article 1, Definitions, Model Legislation related to the CbCR (Annex IV)) liest sich hierzu wie folgt: „ .. *provided the business unit prepares a separate financial statement for such*

*permanent establishment for financial reporting, regulatory, tax reporting, or internal management control purposes“.*

Nach der Rz. 5 des Entwurfs der Info zum VPDG sollen auch Betriebsstätten erfasst sein, deren steuerliches Ergebnis auf Basis der Auftragserfolgsrechnung des Stammhauses ermittelt wird (Kostenschlüsselmethod), ohne dass eine lokale Buchhaltung vorliegt.

Wir weisen darauf hin, dass eine rein steuerliche Ergebnisrechnung auf Basis einer Kostenschlüsselung keinen Einzelabschluss im Verständnis des österreichischen Handels- bzw. Steuerrechts umfassen sollte. Die englische Vorlage „a financial statement“ könnte jedoch auch als weiter gefasst verstanden werden und damit der österreichische Gesetzeswortlaut eine nicht gänzlich geglückte Übersetzung der englischen Vorlage darstellen. Es ist jedoch aus unserer Sicht nicht sachgerecht, eine rein steuerliche Ergebnisrechnung auf Basis einer bloßen Schlüsselung von lediglich für das Gesamtunternehmen erfasste Aufwendungen und Erträge als „financial statement“ der Geschäftseinheit zu qualifizieren. Eine derartige Beurteilung hätte zur Konsequenz, dass jegliche Betriebsstätte iSd des DBA sodann als Geschäftseinheit qualifiziert werden könnte, ohne dass ein Bedarf an der Anforderung nach einem Einzelabschluss bestehen würde.

Aus unserer Sicht sollten daher ein „financial statement“ der Geschäftseinheit jedenfalls eine gesonderte Aufwands- und Ertragsrechnung hinsichtlich der Betriebsstätte umfassen. Dies sollte auch durch den allgemeinen Sprachgebrauch des Begriffs „financial statement“ gedeckt sein: “Financial statements (or financial report) is a formal record of the financial activities and position of a business, person, or other entity.

Relevant financial information is presented in a structured manner and in a form easy to understand. They typically include basic financial statements, accompanied by a management discussion and analysis:

1. A balance sheet or statement of financial position, reports on a company's assets, liabilities, and owners equity at a given point in time.
2. An income statement or statement of comprehensive income, statement of revenue & expense, P&L or profit and loss report, reports on a company's income, expenses, and profits over a period of time. A profit and loss statement provides information on the operation of the enterprise. These include sales and the various expenses incurred during the stated period.
3. A Statement of changes in equity or equity statement or statement of retained earnings, reports on the changes in equity of the company during the stated period.
4. A cash flow statement reports on a company's cash flow activities, particularly its operating, investing and financing activities” ([https://en.wikipedia.org/wiki/Financial\\_statement](https://en.wikipedia.org/wiki/Financial_statement)).

Hinsichtlich der Anforderungen an “a financial statement” betreffend eine gesonderte Aufwands- und Ertragsrechnung könnte auch eine Anlehnung an die in Deutschland für Betriebsstätten verpflichtend vorgesehene Hilfs- und Nebenrechnung gemäß § 3 BsGAV erfolgen.



### **Zu Pkt. 1.2.2. Oberste Muttergesellschaft (§ 2 Z 3 VPDG)**

#### **Rz 6**

Wir weisen darauf hin, dass gemäß § 2 Z 3 VPDG Oberste Muttergesellschaft wiederum voraussetzt, dass diese Gesellschaft über einen eigenständigen Geschäftsbereich verfügt. Eine entsprechende Klarstellung unter Punkt 1.2.1., ob auch vermögensverwaltende Tätigkeiten eigenständige Geschäftsbereiche begründen können, wäre daher empfehlenswert.

Da die in § 2 Z 3 lit. b VPDG erwähnte Bestimmung der Börsenfiktion – die aus der OECD Model Legislation stammt – verwaltungsmäßig einen massiven Aufwand bedeutet, sofern die geforderte Börsenfiktion zu einer abweichenden (theoretischen) Konsolidierungsverpflichtung führen sollte, sollte jedenfalls eine Klarstellung erfolgen, dass sich die Einordnung als oberste Muttergesellschaft grundsätzlich vorrangig nach den jeweils anwendbaren lokalen Rechnungslegungsvorschriften und der sich ergebenden Konsolidierungsverpflichtung richtet. Das Beispiel bezieht sich in diesem Zusammenhang ebenfalls nur auf eine börsennotierte Tochtergesellschaft, womit sich tatsächlich bereits nach Rechnungslegungsgrundsätzen die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses für die vermögensverwaltende Muttergesellschaft ergibt. Dies sollte in der Folge auch bzgl. der Schwellenwertermittlung (Rz 8) klargestellt werden.

### **Zu Pkt. 1.2.3. Ansässigkeitsstaat (§ 2 Z 5 VPDG)**

#### **Rz 7**

Laut OECD-Update 2017 (Entwurf) sowie bereits heute nach einigen österreichischen DBA (zB. DBA Chile) sieht die „Tie Breaker Rule“ für doppelt ansässige Gesellschaften die Führung eines bilateralen Verständigungsverfahrens vor. Da derartige Verfahren sich üblicherweise über einige Jahre erstrecken können, wäre damit eine hohe Unsicherheit hinsichtlich der korrekten Anwendung des VPDG verbunden. Dies wäre nicht zuletzt insoweit potenziell höchst nachteilig, als etwa für die vorsätzliche bzw. grob fahrlässige Verletzung der Übermittlungspflicht eines länderbezogenen Berichts entsprechende Strafbeträge gem. § 49b FinStrG vorgesehen sind.

Beispiel 1: Die Lösung funktioniert allerdings nur, wenn alle Länder „Geschäftsleitung“ als einzigen Anknüpfungspunkt verwenden. Es sollte auch eine Lösung geben, wenn aufgrund abweichender Ansässigkeitsdefinition beide Staaten von einer Verpflichtung ausgehen.

### **Zu Pkt. 1.3. Die Pflicht zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts (§§ 3 bis 5 VPDG)**

#### **Zu Pkt. 1.3.1. Der Schwellenwert iHv. 750 Millionen Euro (§ 3 Abs. 1 VPDG)**

#### **Rz 8**

Hierzu wäre eine Klarstellung hilfreich, auf Basis welcher Rechnungslegungsgrundsätze die Überschreitung des Schwellenwertes zu bestimmen ist. Vor allem beim Tatbestand der fiktiven Börsennotierung wäre uE ein klarstellender Hinweis wünschenswert, dass sich der fiktive Konzernabschluss in

Anlehnung an die Ausführungen in den Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung zwingend nach IFRS-Rechnungslegungsgrundsätzen zu richten hat.

Im Fall, dass eine multinationale Unternehmensgruppe zuerst auf Basis des Tatbestands der fiktiven Börsennotierung besteht und erst zu einem späteren Zeitpunkt den Grundtatbestand (Verpflichtung zur Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses nach geltenden Rechnungslegungsvorschriften) erfüllt, stellt sich die Frage, ob es ab dem Zeitpunkt des Erfüllens des Grundtatbestandes zu einem Wechsel von IFRS-Grundsätzen zu UGB-Grundsätzen für die Beurteilung des Bestehens bzw des Umfangs der multinationalen Unternehmensgruppe sowie der Höhe des Umsatzerlöses kommen kann.

### **Zu Pkt. 1.3.2. Der Eintritt in die Berichtspflicht (§ 5 VPDG)**

§ 5 Abs. 1 Z 2 VPDG sieht einen Eintritt vor, wenn keine qualifizierte Vereinbarung zum Austausch eines länderbezogenen Berichts besteht. Eine weitere Voraussetzung ist dort nicht normiert, sodass der Eintritt auch dann möglich sein sollte, wenn auch die rechtliche Grundlage für den automatischen Informationsaustausch fehlt.

Die grundsätzliche Möglichkeit in sog. Parent Surrogate Filing Fällen freiwillig einzutreten wird grundsätzlich positiv beurteilt, allerdings ist nicht klar, was damit gemeint ist, dass der länderbezogene Bericht den inhaltlichen Voraussetzungen iSd § 4 VPDG entsprechen muss, denn § 4 VPDG regelt nur die Pflicht zur Übermittlung desselben.

#### **Rz 9**

Hier stellt sich für uns die Frage, warum im Falle eines Fehlens einer qualifizierten Vereinbarung zum Austausch des länderbezogenen Berichts sowie einer rechtlichen Grundlage für den automatischen Informationsaustausch (dh. **beide fehlen kumulativ**) **kein hinreichender Grund für einen Eintritt** in die Berichtspflicht vorliegt, wohingegen in einer Situation in welcher **bloß die qualifizierte Vereinbarung nicht vorhanden** ist, eine rechtliche Grundlage zum Informationsaustausch hingegen vorliegt, ein **Eintritt möglich** ist.

Generell sind diese Bestimmungen schwierig zu interpretieren. Zur Vereinfachung der Anwendung wäre ein Entscheidungsbaum sehr hilfreich.

Zur Klarstellung wird angeregt am Ende des Absatzes noch den Satz „Auf Grundlage von § 5 Abs 1 Z 2 VPDG kann es hingegen nicht zu einem Eintritt in die Berichtspflicht kommen, wenn keine rechtliche Grundlage für den Informationsaustausch mit dem entsprechendem Land besteht“ hinzuzufügen. In diesem Zusammenhang wäre es wünschenswert, wenn das BMF eine Liste mit den Ländern mit denen eine rechtliche Grundlage für den Informationsaustausch besteht veröffentlicht und regelmäßig aktualisiert.

#### **Rz 10 - Systemisches Versagen**

Hier wäre wünschenswert, wenn das BMF Auskunft geben könnte wie der Begriff „*längerer Zeitraum*“ zu definieren ist. Liegt hier bereits ein systemisches Versagen vor wenn ein Staat zB. über zwei Jahre

hinweg nicht meldet oder erst ab drei Jahren oder muss der Zeitraum noch länger sein? Da sich daran weitreichende Konsequenzen knüpfen (Möglichkeit zum Eintritt bzw. Verpflichtung zum Eintritt in das CbCR) sollte dieser Punkt klar definiert werden.

Wir regen an, dass seitens des BMF periodisch auf der Homepage eine Liste jener Staaten veröffentlicht wird, hinsichtlich derer systemisches Versagen vorliegt.

Zur Erhöhung der Rechtssicherheit wäre es wünschenswert, wenn die Rechtsfolge des § 5 Abs 1 Z 3 VPDG nur eintritt, wenn das BMF die entsprechenden Länder veröffentlicht und zur Verbesserung der Vorhersehbarkeit und Planbarkeit für die Steuerpflichtigen die Rechtsfolge erst für das Geschäftsjahr eintritt, das nach der Veröffentlichung durch das BMF beginnt.

### **Zu Pkt. 1.3.3. Parent Surrogate Filing**

#### **Rz 11**

Bei der freiwilligen Einreichung eines CbCR haben sich in der Praxis insbesondere Fragen iZm. der Schweiz ergeben. Hintergrund ist, dass das CbCR in der Schweiz erst ab 2018 verpflichtend ist, im Jahr 2017 hingegen freiwillig ein CbCR eingereicht werden kann. Bei Konzernen mit einer obersten Muttergesellschaft in der Schweiz stellt sich damit die Frage, ob ein freiwilliges Einreichen eines CbCR akzeptiert wird oder ob aufgrund der fehlenden Verpflichtung in der Schweiz dennoch eine österreichische Geschäftseinheit verpflichtet werden kann. Die Rz 11 gibt in der bestehenden Fassung bereits Auskunft über dieses Thema, da dieser konkrete Fall hingegen in der Praxis häufiger vorkommt wäre es hilfreich, wenn man diese konkrete Konstellation mit einer obersten Muttergesellschaft, die für das Jahr 2017 freiwillig ein CbCR einreicht, als Beispiel in diese Rz aufnimmt.

### **Zu Pkt. 1.4. Die Mitteilungspflicht iZm. der Pflicht zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts (§ 4 VPDG)**

#### **Zu Pkt. 1.4.1 Mitteilungsfrist**

#### **Rz 12**

Nach dem Wortlaut des § 4 VPDG muss jede in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe im Sinne des § 3 Abs. 1 dem zuständigen Finanzamt jedes Jahr eine Meldung gemäß dieser Bestimmung erstatten. Als Verwaltungsvereinfachung regen wir an, dass die Meldung nur im ersten Jahr und in einem Jahr gemacht werden muss, in dem sich eine Änderung ergibt. Die Meldung kann hingegen unterbleiben, wenn sie mit der letzten abgegebenen Meldung ident wäre.

#### **Rz 14**

Es ist für uns unklar, warum auf Basis der 1-jährigen Schonfrist gemäß § 15 VPDG für das erste Berichtswirtschaftsjahr im Falle eines Regelwirtschaftsjahres (1.1.2016-31.12.2016) die Informationen

des Wirtschaftsjahres ab 1.1.2017 zu übermitteln sind. Es ist aus unserer Sicht viel mehr davon auszugehen, dass die Meldepflicht dieser Informationen auf Basis der bis zum 31.12.2017 neuerlich zu erfolgenden Mitteilung zu erfolgen hat. Es könnte sich damit faktisch nur eine Meldung von Finanzdaten für das Wirtschaftsjahr ab 1.1.2017 ergeben, so die österreichische Gesellschaft unverändert in die Berichtspflicht auf Basis der bis zum 31.12.2017 zu erfolgenden Meldung eintritt. Wir ersuchen um Klarstellung, dass für das erste Berichtswirtschaftsjahr 2016 allenfalls eine Nullmeldung zu erfolgen habe.

#### **Zu Pkt. 1.4.2 Änderung von Umständen nach erfolgter Mitteilung**

##### **Rz 15**

Wir ersuchen um Klarstellung, ob jedwede Änderung von Umständen (wie etwa einer Adressänderung der obersten Muttergesellschaft) mitzuteilen ist.

In Rz 14 wird richtigerweise festgehalten, dass für eine Geschäftseinheit, die gem. Bescheid berichtspflichtig wird, eine einjährige Schonfrist gilt. Es erscheint daher nicht wahrscheinlich, dass, wie im letzten Satz der Rz 15 festgehalten, eine österreichische Geschäftseinheit für das Jahr 2016 ankündigt, dass sie die Rolle der vertretenden Muttergesellschaft wahrnehmen wird.

#### **Zu Pkt. 1.5. Inhalt des länderbezogenen Berichts (Anlagen 1-3 zum VPDG)**

##### **Zu Pkt. 1.5.1. Datenquelle**

##### **Rz 18**

Es ist weder rechtlich vorgesehen, sachgerecht noch möglich in allen Fällen „für sämtliche Staaten und Gebiete auf die gleichen Datenquellen zurückzugreifen“. Auch sagt „source of data“ des Anhangs 3 zu Kapitel 5 der OECD-VPG nichts Derartiges aus, es wird lediglich angeführt, dass aus Konsistenzgründen dieselben Datenquellen grundsätzlich von Jahr zu Jahr Verwendung finden sollten. Ein Abweichen in Folgejahren wäre zu begründen.

Man denke nur an den häufigen Fall, dass Datenquelle aller vollkonsolidierten Geschäftseinheiten idR die konsolidierte Konzernberichterstattung auf Basis internationaler Rechnungslegungsgrundsätze zB IFRS sein wird. Hinsichtlich ggf. ebenfalls aufzunehmender nicht vollkonsolidierter Geschäftseinheiten liegt diese Datenquelle jedoch nicht vor und es wird diesesfalls sodann voraussichtlich auf die Jahresabschlüsse der einzelnen Geschäftseinheiten nach lokalem Recht abzustellen sein. Es wäre jedoch keinesfalls im Sinne einer Verwaltungsökonomie, in derartigen Fällen hinsichtlich sämtlicher Geschäftseinheiten (auch der vollkonsolidierten) auf Einzelabschlussdaten nach lokalem Recht zurückzugreifen. Wir ersuchen eindringlichst um Korrektur dieser Aussage, da diese mit einem keinesfalls akzeptablen Verwaltungsaufwand verbunden wäre.

### **Zu Pkt. 1.5.3. Umrechnung der Beträge**

#### **Rz 21**

Nach den Bereitstellungsverfahren für Multinationale Unternehmen (RL 2016/881) ist es dem berichtenden multinationalen Unternehmen freigestellt, Daten aus seiner konsolidierten Unternehmensberichterstattung, aus den „gesetzlich vorgesehenen Jahresabschlüssen“ der einzelnen Unternehmen, aus für aufsichtsrechtliche Zwecke erstellten Abschlüssen oder aus seiner internen Rechnungslegung zu verwenden. Wenn „gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlüsse“ als Grundlage für die Berichterstattung dienen, sind sämtliche Beträge in die ausgewiesene funktionale Währung des berichtenden multinationalen Unternehmens umzurechnen.

Die „gesetzlich vorgeschriebenen Jahresabschlüsse“ beziehen sich uE auf die nach local GAAP erstellten Abschlüsse der einzelnen Geschäftseinheiten. Werden diese als Datengrundlage herangezogen, sind die Werte mit dem Durchschnittskurs umzurechnen - dieser Hinweis bezieht sich konkret nur darauf.

Werden allerdings IFRS-Abschlüsse (gleichzeitig Grundlage für die „konsolidierte Unternehmensberichterstattung“) als Datengrundlage herangezogen, dann sollte eine Umrechnung entsprechend den IFRS-Vorschriften teilweise auch zu Stichtagskursen zulässig sein um einen zusätzlichen Aufwand zu vermeiden. Sowohl Datengrundlage als auch Umrechnungskurs sollten in diesem Fall dann in Anlage 3 angegeben werden.

### **Zu Pkt. 1.5.5. „Erträge“ (Anlage 1 zum VPDG, Spalten 2-4)**

#### **Rz 23**

Entsprechend der OECD-Guidance on the Implementation of CbCR (updated September 2017), Punkt 1.2, ist für die Darstellung der Erträge in Anlage 1 die Darstellung entsprechend dem jeweiligen Rechnungslegungsstandard und somit die Darstellung im Jahresabschluss ausschlaggebend. In der Guidance ist nicht angeführt, dass grundsätzlich auf den Bruttobetrag abzustellen ist. Die OECD-Guidance führt weiters auch an, dass nicht von Nettobeträgen auf Bruttoerträge anzupassen ist.

Dementsprechend regen wir hier eine Umformulierung bzw. Klarstellung an, dass für die Darstellung der „Erträge in Anlage 1“ generell die Darstellung nach dem jeweiligen Rechnungslegungsstandard ausschlaggebend ist und daher die in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Beträge relevant sind.

#### **Rz 24**

Wir ersuchen um detailliertere Klarstellung des Begriffs der Erträge.

Aus unserer Sicht liefern die EB zu Anlage I und II / C 1.2 Erträge (identische Übersetzung aus Action 13: 2015 Final Report) Hinweise, dass Erträgen immer Geschäftsvorfälle (Transaktionen) zu Grunde zu liegen haben. Auf dieser Grundlage sollten folgende Positionen nicht als Erträge qualifizieren:

- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen

- Abgrenzungen für Abfertigungen und Provisionen
- Erträge aus der Auflösung von Wertberichtigungen
- Wechselkursgewinne (Bewertungsthemen)
- Latente Steuern
- Kalkulatorische Mieterträge
- Prämien, zB. Bildungsprämie

Vor diesem Hintergrund sollten auch Dividenden, die von Gesellschaften, die nicht als Geschäftseinheiten qualifizieren, geleistet werden, nicht als Erträge klassifizieren. Wir bitten um Klarstellung, da anderenfalls der Umkehrschluss der Aussage in den EBs zum VPDG, dass (nur) Dividenden von Gesellschaften, die als Geschäftseinheiten qualifizieren, nicht als Erträge zu werten sind, zu einer Qualifikation als Ertrag führen würde.

Etwas im Widerspruch zu den EB zu Anlage I und II / C 1.2 Erträge (identische Übersetzung aus Action 13: 2015 Final Report) stehen die neuen Aussagen unter Punkt 1.2 der „Guidance on the Implementation of the CbCR“ vom September 2017. Bitte um Klarstellung.

Sollten Positionen wie etwa Wechselkursgewinne (Bewertungsthemen) selbst in Ermangelung eines zugrundeliegenden Geschäftsvorfalles als Erträge qualifizieren, dann ersuchen wir um Klarstellung, ob hierbei eine Bruttobetrachtung oder eine Nettobetrachtung (Nettowechselkursgewinn, d.i. der Bruttowechselkursgewinn abzüglich allfälliger Wechselkursverluste) zu erfolgen hat.

Bezieht sich die Definition der außerordentlichen Erträge auf das UGB? Durch das RÄG 2014 wird der Begriff außerordentliche Erträge im UGB nicht mehr verwendet, sodass diese Formulierung missverständlich erscheint.

### **Rz 26 - Banken und Versicherungen**

Auch hier würden wir eine Umformulierung bzw. Klarstellung entsprechend Rz 23 anregen. Dementsprechend sollte uE in Rz 26 angeführt werden, dass für die Darstellung der „Erträge in Anlage 1“ auch für Banken und Versicherungen generell die Darstellung nach dem jeweiligen Rechnungslegungsstandard ausschlaggebend ist und daher die jeweils in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Beträge relevant sind.

Bei Banken und Versicherungen sollte auch der Schwellenwert iHv EUR 750 Mio auf Basis der Darstellung laut Rechnungslegungsstandard und der Jahresabschlüsse – und somit teilweise auf Basis von Nettoerlösen – ermittelt werden. Eine diesbezügliche Klarstellung (gegebenenfalls auch unter Rz 8) wäre wünschenswert.

### **Zu Pkt. 1.5.6. „Noch zu zahlende Ertragsteuer“ (Anlage 1 zum VPDG, Spalte 7)**

#### **Rz 27**

Die erfolgte Definition, dass es sich bei der „noch zu zahlenden Ertragsteuer (laufendes Jahr)“ (deutsche Übersetzung von „Income Tax Accrued – Current Year“) um die **noch zu zahlenden** laufenden

Steueraufwendungen auf zu versteuernde Gewinne oder Verluste des Berichtsjahres handelt, erscheint uns im Widerspruch zum Verständnis auf OECD Ebene. Aus unserer Sicht wird dies insbesondere durch Punkt 4 der „Guidance on the Implementation of CbCR“ (September 2017) klargestellt, worin ausgeführt wird, dass „Income Tax Accrued-Current Year“ den gesamten Steueraufwand des Jahres erfasst, **unabhängig davon, ob er teilweise schon vorausbezahlt wurde, oder nicht**. Die wirtschaftliche Belastung des handelsrechtlichen Ergebnisses mit Ertragssteuern ermittelt sich damit ausschließlich aus der Anwendung von „Income Tax Accrued – Current Year“; der Spalte „Income Tax Paid“ kommt ein gesonderter Informationsgehalt zu (letztere Spalte erfasst auch periodenfremde Zahlungen).

Unseres Wissens ist es nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen (im Unterschied zum UGB) auch eher üblich, im Jahresabschluss eine Bruttodarstellung vorzunehmen (Ausweis der Vorauszahlungen unter Forderungen auf der Aktivseite sowie der gesamten Ertragssteuerrückstellung (ohne Abzug der Vorauszahlungen) auf der Passivseite). Im Unterschied dazu wird auf Basis von auf der Grundlage von UGB erstellten Bilanzen oftmals eine Nettobetrachtung gewählt – die Steuerrückstellung ist bereits vor Veranlagung um den Betrag der Vorauszahlungen vermindert. Sowohl nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätze als auch nach UGB sollte jedoch jedenfalls der gesamte Steueraufwand aufwandswirksam erfasst sein.

Wir ersuchen weiters um Klarstellung, wie mit Zahlungen bzw. Forderungen/Verbindlichkeiten aus Gruppenumlagen umzugehen ist. Unseres Erachtens sollte die Zielsetzung eines „true and fair views“ hinsichtlich einer wirtschaftlichen Belastung des jeweiligen handelsrechtlichen Gewinnes mit Ertragsteuern vor Augen behalten werden. Der Steueraufwand der jeweiligen Geschäftseinheit sollte demnach auf Basis einer Stand-Alone Betrachtung dargestellt werden. Vor diesem Hintergrund wäre auch eine Reduktion des Steueraufwandes einer Geschäftseinheit aufgrund der temporären Nutzung von ausländischen Gruppenverlusten außer Acht zu lassen (sollte auch unter latente Steuern erfasst sein, die auch nach Rz. 27 des Entwurfs der Information zum VPDG nicht zu berücksichtigen sind.).

Darüber hinaus besteht zu dieser Position noch ein Bedarf einer weiteren, eingehenderen Analyse:

- Wie ist mit Nebengebühren (zB. Säumniszuschläge, Anspruchszinsen) umzugehen - sind diese hier aufzunehmen? UE ja - "Nebengebühren teilen das Schicksal der Hauptschuld" (VwGH 92/14/0078 vom 26.11.1996 zum Betriebsausgabenabzug bei Säumniszuschlägen und Stundungszinsen).
- Wie ist mit sonstigen, steuerlich nicht absetzbaren Personensteuern umzugehen, wie etwa der österreichischen Stabilitätsabgabe oder etwa beispielsweise sonstigen vorsteuergewinnabhängigen Sonderabgaben wie jene in der Slowakei? Eine Klarstellung zumindest hinsichtlich der Qualifikation sämtlicher Steuern in Österreich, die als Ertragsteuern hinsichtlich dieser Position qualifizieren sollten, wäre daher erforderlich.

### **Ad nicht gesondert erwähnte Spalten der Anlage 1 zum VPDG:**

Darüber hinaus besteht aus unserer Sicht ein weitergehender Bedarf der Klarstellung hinsichtlich des Inhalts einzelner Spalten der Anlage 1 zum VPDG:

- **Spalte 8 „Stated capital“** (Ausgewiesenes Kapital): UE ist hier nur gezeichnetes Kapital aufzunehmen, also Stamm- und Grundkapital. Wie wäre beispielsweise mit dem Partizipationskapital bei Versicherungen umzugehen? § 73c (1) VAG aF: „Partizipationskapital ist eingezahltes Kapital“ (höchst nachrangig; Ausweis in Versicherungsbilanz lt. VAG aF im EK zw. II. Dotationskapital und IV. Kapitalrücklagen), VAG Novelle 2016 sieht kein Partizipationskapital mehr vor, bereits begebenes ist nach den Übergangsbestimmungen des § 333 Abs 5 VAG weiterhin gesondert auszuweisen. → UE ist Partizipationskapital kein "stated capital". Wir ersuchen um Klarstellung.
- **Retained earnings (Einbehaltener Gewinn)**: Hierbei handelt es sich aus unserer Sicht um Bilanzgewinn sowie Gewinnrücklagen bzw. Rücklagen ausländischen Rechts, die aus einbehaltenem Gewinn gebildet werden. Bei Kapitalrücklagen handelt es sich weder um ausgewiesenes Kapital noch um einbehaltene Gewinne. Aus unserer Sicht wären daher Kapitalrücklagen nicht auszuweisen. Bitte um Klarstellung.

Wir ersuchen um Klarstellung der Behandlung der **Risikorücklage bei Versicherungen**: § 143 VAG 2016 führt aus, dass der Risikorücklage jährlich 0,6 % der um die Rückversicherungsabgabe verminderten abgegrenzten Prämien des inländischen Geschäfts zuzuführen sind. Sie darf nur zur Deckung von Verlusten und erst nach Auflösung aller sonstigen satzungsmäßigen und freien Rücklagen verwendet werden. Nach ihrer Auflösung ist die Rücklage neu zu bilden (vgl. auch Rz 1390ff KStR). Sie wird in der Versicherungsbilanz nach VAG 2016 zw. IV. Gewinnrücklagen und VI. Bilanzgewinn ausgewiesen. Argumente für die Aufnahme in retained earnings: Bildung aus Prämien, evtl. auch dass Ausweis in Bilanz zw. den aufzunehmenden GewinnRL und Bilanzgewinn erfolgt. Ein Argument gegen die Aufnahme in „retained earnings“ liegt darin, dass sie auch in Verlustsituationen zu bilden ist (Hinweis: in solch einem Fall würde sie nach Auflösung aller sonstigen Rücklagen wie in § 143 VAG beschrieben uU gleich wieder (tw) aufgelöst).

### **Zu Pkt. 1.5.7. „Beschäftigtenzahl“ (Anlage 1 zum VPDG, Spalte 10)**

#### **Rz 28**

Im OECD Bericht über die Maßnahme 13 wird dazu Folgendes angeführt: *„In der zehnten Spalte des Musterformulars sollte das berichtende multinationale Unternehmen die Gesamtzahl der Beschäftigten (in Vollzeitäquivalenten) aller Konzerneinheiten angeben, die im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind. Die Beschäftigtenzahl kann zum Jahresendstand, auf Basis des Durchschnitts für das betreffende Jahr oder nach jedem anderen Prinzip, das von Jahr zu Jahr für alle Steuerhoheitsgebiete konsistent angewandt wird, angegeben werden. Unabhängige Auftragnehmer, die an der regulären Geschäftstätigkeit der jeweils betrachteten Konzerneinheit mitwirken, können dabei als Beschäftigte gezählt werden. Sachgerecht auf- bzw. abgerundete oder ungefähre Angaben der Beschäftigtenzahl sind zulässig, vorausgesetzt die Auf- bzw. Abrundung oder Approxima-*



*tion führt nicht zu einer wesentlichen Verzerrung der relativen Verteilung der Beschäftigten auf die verschiedenen Steuerhoheitsgebiete. Die angewandten Methoden sollten von Jahr zu Jahr sowie für die verschiedenen Konzerneinheiten konsistent sein.“*

Dementsprechend sind bei der Berechnung auch die Einzelfallbezogenen Gegebenheiten zu berücksichtigen. Daraus ergibt sich, dass die Lösung des Beispiels nur korrekt ist, wenn die beiden Halbzeitbeschäftigten während des gesamten Betrachtungszeitraums Halbzeitbeschäftigt gewesen sind.

Weiters ergeben sich mit der Darstellung der Beschäftigten auch weitere Fragen: Wie sind zB. entsendete Mitarbeiter oder überlassene Mitarbeiter bei der Beschäftigtenanzahl der entsendenden (überlassenen) oder der übernehmenden Geschäftseinheit (gegebenenfalls anteilig) darzustellen? Hier wäre eine Darstellung und somit Ergänzung der Ansicht der Finanzverwaltung hilfreich.

## **2. Master- und Local File / VPDG-DV**

### **Zu Pkt. 2.1. Der Begriff der „Umsatzerlöse“ (§ 3 Abs. 2 VPDG)**

#### **Rz 33 - Umsatzerlöse**

Hier wird Folgendes angeführt: *„Die Verpflichtung zur Erstellung von Master- und Local File richtet sich gemäß § 3 Abs. 2 VPDG danach, ob in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren „die Umsatzerlöse“ den Betrag von 50 Millionen Euro überschritten haben. Der Begriff der Umsatzerlöse ist dabei im Sinne des Unternehmensgesetzbuchs oder vergleichbarer Rechnungslegungsgrundsätze zu verstehen, wobei auf das österreichische Unternehmen insgesamt abzustellen ist. Die Umsatzgrenze bezieht sich auf die letzten Rechnungsabschlüsse (vgl. ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, 5; vgl. insb. § 189a Z 5 UGB).“*

Dementsprechend wird hier eindeutig auf „Unternehmen“ als Geschäftseinheit abgestellt. Dies steht im Einklang mit unserer Ansicht und unseren Anmerkungen zu Rz 2. Unseres Erachtens steht dies jedoch im Widerspruch zu den Aussagen im Beispiel 2 in Rz 2, wo auf „eigenständige Geschäftsbereiche“ eines Unternehmens abgestellt wird. Dies ist uE ein weiteres Argument um Beispiel 2 in Rz 2 zu entfernen.

#### **Rz 35 iVm Rz 44:**

In Rz 44 wird festgehalten, dass rein innerstaatliche gruppeninterne Transaktionen idR nicht zu dokumentieren sind und dies entsprechend begründet. Aus dem gleichen Grund soll die Rz 35 dahingehend geändert werden, dass ein Master File und ein Local File auch bei Überschreiten der Umsatzgrenze **nicht** zu erstellen ist, wenn rein innerstaatliche gruppeninterne Transaktionen getätigt werden, die nach Rz 44 nicht zu dokumentieren sind. Andernfalls wird den Steuerpflichtigen ein sinnloser Administrationsaufwand aufgelastet, der nach OECD Vorgaben und zur Ermittlung der korrekten österreichischen Steuerbemessungsgrundlage nicht nötig ist.

Diese rein formale Bezugnahme auf die Umsatzerlöse führt zu einem unverhältnismäßigen administrativen Aufwand für die Erstellung von Master File und Local File, das keinerlei „Nutzen“ für eine Betriebsprüfung darstellt. Es wäre begrüßenswert, diesbezüglich im Sinne einer angemessenen und sinnvollen Verwaltungs- und Prüfpraxis eine verkürzte Dokumentationsmöglichkeit (ohne Abarbeitung aller Inhalte v.a. des Master Files) einzuräumen, indem Unternehmen mit Umsätzen über dem Schwellenwert aber ohne grenzüberschreitende Transaktionen bzw. mit nur unwesentlichen grenzüberschreitenden Transaktionen lediglich aufzuzeigen haben, dass sie a) nur lokale Transaktionen durchführen oder b) nur unwesentliche grenzüberschreitende Transaktionen.

### **Zu Pkt. 2.2. Sonstige Dokumentationspflichten (§ 3 Abs. 4 VPDG)**

Der Sinn der vom Gesetzgeber im VPDG eingeführten Umsatzgrenze ist es kleinere Unternehmen, die idR auch nicht über die nötigen Ressourcen verfügen, nicht mit unverhältnismäßig hohem Verwaltungsaufwand zu belasten. Wenn nun im letzten Satz der Rz 36 festgehalten wird, dass diese Unternehmen die Dokumentation in Anlehnung an die Bestimmungen, die für große Unternehmen gelten, erstellen können, ist das einerseits unverhältnismäßig und dient andererseits keinesfalls der Rechtsicherheit, da nach wie vor unklar ist, welche Voraussetzungen die Verrechnungspreisdokumentation dieser Unternehmen erfüllen muss. Da es dem Sinn des VPDG zu entnehmen ist, dass für kleinere Unternehmen geringere Dokumentationsanforderungen bestehen, regen wir an den letzten Satz der Rz 36 zu streichen und anstatt dessen festzuhalten, dass es für diese Unternehmen ausreichend ist, wenn sie eine Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle in Anlehnung an § 9 VPDG-DV erstellen. Dadurch wird einerseits sichergestellt, dass die Finanzbehörde die für die Prüfung der korrekten Steuerbemessungsgrundlage essentiellen Informationen erhält und andererseits Rechtsicherheit geschaffen und vermieden kleinere Unternehmen unverhältnismäßig stark zu belasten. Außerdem steht es der Finanzverwaltung ohnehin frei bei Bedarf zusätzliche Informationen zu verlangen.

### **Zu Pkt. 2.3. Das Verhältnis zum EU Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation (EU TPD)**

#### **Rz 37**

Wir ersuchen um Ergänzung des Satzes „So bildet die VPDG-DV innerstaatlich den neuen „Mindeststandard“ der Verrechnungspreisdokumentation **für die Geschäftseinheiten, die nach dem VPDG dokumentationspflichtig sind.**“ wie bereits in fett hervorgehoben ergänzt.

### **Zu Pkt. 2.4. Übermittlung von Kopien**

#### **Rz 38**

Da es sich im konkreten Fall um eine erhebliche Anzahl von Dokumenten und auch ein entsprechendes Datenvolumen und um in der Regel streng vertrauliche Informationen handelt, wäre eine Einschränkung aus Sicht des Steuerpflichtigen wünschenswert. Hier erscheint uE eine Anforderung der

Verträge nach Durchsicht des Local Files und der dort angeführten Verträge sinnvoll und wünschenswert um auf beiden Seiten übermäßigen und nicht sinnvollen Aufwand zu vermeiden.

### **Zu Pkt. 2.5. Der Begriff der „Wesentlichkeit“**

#### **Rz 39**

Bezugnehmend auf das zitierte Judikat des VwGH (vgl. VwGH 25.5.1994, 94/20/0008) ersuchen wir um Klarstellung, um welche Entscheidung es sich hierbei mit Relevanz für das Thema Wesentlichkeit und Dokumentation handelt.

Eine Klarstellung, dass die Wesentlichkeit nach den in anderen Rechtsmaterien – insbesondere Rechnungslegungsvorschriften – definierten Grundsätzen für den jeweiligen Sachverhalt beurteilt werden kann, wäre wünschenswert.

Bei den Ausführungen in Bezug auf die „Wesentlichkeit“ wäre zudem zu ergänzen, dass diese auch für § 7 Abs 1 Z 2 VPDG-DV, § 9 VPDG-DV sowie § 7 Abs 1 VPDG sinngemäß gelten.

### **Zu Pkt. 2.7. Master File**

#### **Zu Pkt. 2.7.1. Beschreibung der Geschäftstätigkeit (§ 3 VPDG-DV)**

#### **Rz 41**

Auch wenn verständlich ist, dass sich die Steuerverwaltung einen angemessenen Überblick über die globale Geschäftstätigkeit der MNE verschaffen können muss, so erscheint die Darstellung von Geschäftsbereichen ohne Auslandsbezug zur Erreichung der OECD-Ziele iZm den BEPS-Aktionsplänen welche nur auf „grenzüberschreitende Transaktionen“ abstellt nicht wirklich hilfreich und sinnvoll. Hier wäre eine gegenteilige Interpretation zur Vermeidung unnötiger Aufwendungen für den Steuerpflichtigen sinnvoll und wünschenswert.

#### **Zu Pkt. 2.7.2. Darstellung der Liefer- und Leistungskette (§ 3 Z 2 VPDG-DV)**

#### **Rz 42**

Wir ersuchen um Klarstellung, was unter Produkt/Dienstleistung im Falle von Auftragsfertigung von sehr unterschiedlichen Produkten zu verstehen ist (zB. in der Bauwirtschaft).

Es wäre sinnvoll zu ergänzen, dass Produkte/Dienstleistungen auch Produktgruppen bzw. Gruppen von Dienstleistungen betreffen können und im Zweifel die Darstellung im internen Reporting herangezogen werden kann.

#### **Rz 43**

Ist der letzte Satz so zu verstehen, dass im Fall des Fehlens eines Konzernabschlusses sich die 5 %-Grenze dann auf die Umsätze laut Einzelabschluss der Muttergesellschaft beziehen? Ansonsten müsste aus Sicht aller Tochtergesellschaften die 5%-Grenze in Relation zu allen Einzelabschlüssen beurteilt werden.

Das Abstellen auf den Einzelumsatz bei Fehlen eines konsolidierten Abschlusses ist unsachgemäß. Vereinfachend sollte vielmehr alternativ ermöglicht werden, auf einen freiwillig ermittelten konsolidierten Umsatz abzustellen.

#### **Rz 44**

Es sollte klargestellt werden, dass im Rahmen des Local Files nur Transaktionen zwischen Unternehmen der multinationalen Unternehmensgruppe zu dokumentieren sind. Transaktionen mit verbundenen Unternehmen, die nicht in den Konsolidierungskreis einzubeziehen und daher nicht Bestandteil der multinationalen Unternehmensgruppe gem. VPDG sind, unterliegen nicht den Dokumentationsvorschriften des VPDG, sondern den allgemeinen Dokumentationsvorschriften gem BAO.

### **Zu Pkt. 2.8. Local File**

#### **Zu Pkt. 2.8.1.1. Innerstaatliche Transaktionen (§ 7 Abs. 1 Z 2 iVm. § 9 VPDG-DV)**

#### **Rz 45**

Das erste Beispiel in Rz 45, in dem ein österreichisches IT-Unternehmen Dienstleistungen sowohl an inländische Konzerngesellschaften als auch an ausländische Konzernunternehmen erbringt, scheint auf einen unechten inneren Fremdvergleich (= Vergleich innerstaatliche konzerninterne Transaktion mit grenzüberschreitender konzerninterner Transaktion) abzustellen. Ein solcher unechter innerer Fremdvergleich wird aber von der OECD ganz klar abgelehnt (siehe Tz 3.25 der OECD VPL-2017):

*„Comparisons of a taxpayer’s controlled transactions with other controlled transactions carried out by the same or another MNE group are irrelevant to the application of the arm’s length principle and therefor should not be used by a tax administration as the basis for a transfer pricing adjustment or by a taxpayer to support its transfer pricing policy.“*

Das Beispiel sollte daher uE entfernt werden.

Abgesehen davon wäre sicherzustellen, dass das IT-Unternehmen die „gleichen“ Dienstleistungen sowohl an die inländischen als auch an die ausländischen Konzerneinheiten erbringt, da lediglich dann uE sachdienliche Informationen für die Verrechnungspreisanalyse im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen zwischen einem inländischen Konzernunternehmen und verbundenen Unternehmen in anderen Staaten gegeben sein sollten.

Wir ersuchen um Darlegung in welchen Fallkonstellationen sich innerstaatliche gruppeninterne Transaktionen **indirekt** auf die Ermittlung und Prüfung der angemessenen gruppeninternen Verrechnungspreisgestaltung auswirken und deshalb zu erfassen sind. Diese Klarstellung erscheint erforder-

lich, da ansonsten die Auffassung vertreten werden könnte, dass innerstaatliche gruppeninterne Transaktionen fast immer indirekt eine Auswirkung zeigen

### **Zu Pkt. 2.8.1.2. Zu dokumentierende Geschäftsvorfälle (§ 9 Z 2 VPDG-DV)**

#### **Rz 46**

Wir weisen darauf hin, dass dem Wortlaut des § 9 Z 1 VPDG-DV nach, nur unternehmengruppeninterne Geschäftsvorfälle zu dokumentieren sind, was bedeutet, dass nur Transaktionen zwischen mehrheitlich beherrschten Unternehmen zu dokumentieren sind (engeres Verständnis als der Begriff „nahestehend“ im innerstaatlichen Recht). Eine klarstellende Erläuterung wäre wünschenswert.

Eine Erläuterung, was unter „wesentlich“ zu verstehen ist, wäre für die praktische Handhabung wünschenswert. Insbesondere wäre zumindest eine Klarstellung hilfreich, dass für die Beurteilung der Wesentlichkeit auf die in Rechnungslegungsvorschriften gängigen Ansätze zur Wesentlichkeit zurückgegriffen werden kann.

Alternativ sollte definiert werden, in welchen Fällen die Finanzverwaltung jedenfalls von „wesentlichen“ Geschäftsfällen ausgeht.

Hinsichtlich Darstellung eines Aufteilungsschlüssels, aus dem hervorgeht, wie die bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendeten Finanzdaten mit dem Jahresabschluss verknüpft werden können, wäre für Zwecke eines besseren Verständnisses die Anführung eines Beispiels wünschenswert.

### **Zu Pkt. 2.8.2. Finanzinformationen – Jahresabschluss (§ 10 Z 2 VPDG-DV)**

#### **Rz 49**

Entsprechend diesen Ausführungen werden diese Methoden auf Transaktionsbasis angewendet. Unseres Erachtens können diese Anforderungen im Fall, dass ein Jahresabschluss mehrere Transaktionen beinhaltet, nicht erfüllt werden. Weiters ist dies bei „Eingangsleistungen“ selbst bei Einzeltransaktionen in der Regel nicht möglich und sinnvoll, da in diesem Fall diese Transaktionen generell (von einigen Ausnahmen abgesehen) nicht an die Finanzdaten des Leistungsempfängers anknüpfen. In einem derartigen Fall kann grundsätzlich nicht dokumentiert werden, an welcher Stelle des Jahresabschlusses sich die für die Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendeten Finanzdaten finden, da sich diese ja nur im Jahresabschluss des Leistungserbringers finden.

Eine entsprechende Klarstellung und Einschränkung auf „verwendete Finanzdaten **soweit** diese aus dem Jahresabschluss der zu dokumentierenden Geschäftseinheit ersichtlich sind“ wäre uE notwendig und wünschenswert.

Wir ersuchen um klarstellende Beispiele, welcher Detailliertheit der Ersichtlichmachung, an welcher Stelle des Jahresabschlusses sich die für die Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendete-

ten Finanzdatenfinden, zu legen ist (zB. Angabe von „sonstiger betrieblicher Aufwand, Kostenstelle XY“).

**Zusätzliche Fragestellung hinsichtlich der für österreichische Geschäftseinheiten zu erstellenden Local Files**

Wir ersuchen allgemein um klarstellende Information, ob es als zulässig anzusehen ist, wenn sämtliche Local Files von österreichischen Geschäftseinheiten in einem einzigen Bericht erfasst werden (der pro Geschäftseinheit selbstverständlich den notwendigen Mindestumfang umfasst).

Wir ersuchen höflich, unsere Anmerkungen zu berücksichtigen. Für Rückfragen steht der Fachsenat für Steuerrecht der KWT jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

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

Dr. Gerald Klement e.h.  
(Kammerdirektor)

**Referenten:**

Prof. Dr. Stefan Bendlinger

Mag. Sabine Bernegger

Mag. Iris Burgstaller

Mag. Alexandra Dolezel

MMag. Dr. Herbert Greinecker

Univ.-Prof. Mag. Dr. Dr.h.c. Michael Lang

Dr. Martin Lehner, LL.M.

Mag. Werner Rosar

Mag. Florian Rosenberger

Mag. Andreas Stefaner, LL.M