

Jahrestagung Bilanzbuchhaltung

25.-26.1.2021

Verrechnungspreise im Post-BEPS Zeitalter

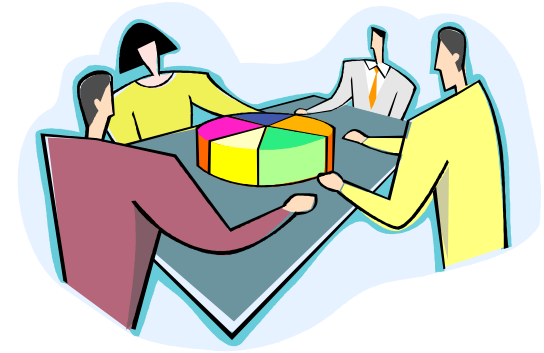
Aktuelle Verrechnungspreis-Fragestellungen
anhand von Case Studies,
Doppelbesteuerungsabkommen und
Verrechnungspreise in COVID-19 Zeiten

Mag. Harald Pölzl

Allgemeines zu Transfer Pricing

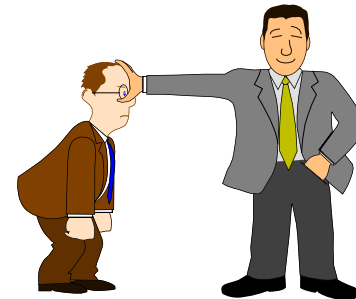
Ziel:

sachgerechte Verteilung der Konzern-Steuerbemessungsgrundlagen auf die beteiligten Staaten,
Bekämpfung von Steuervermeidung durch Gewinnverschiebungen

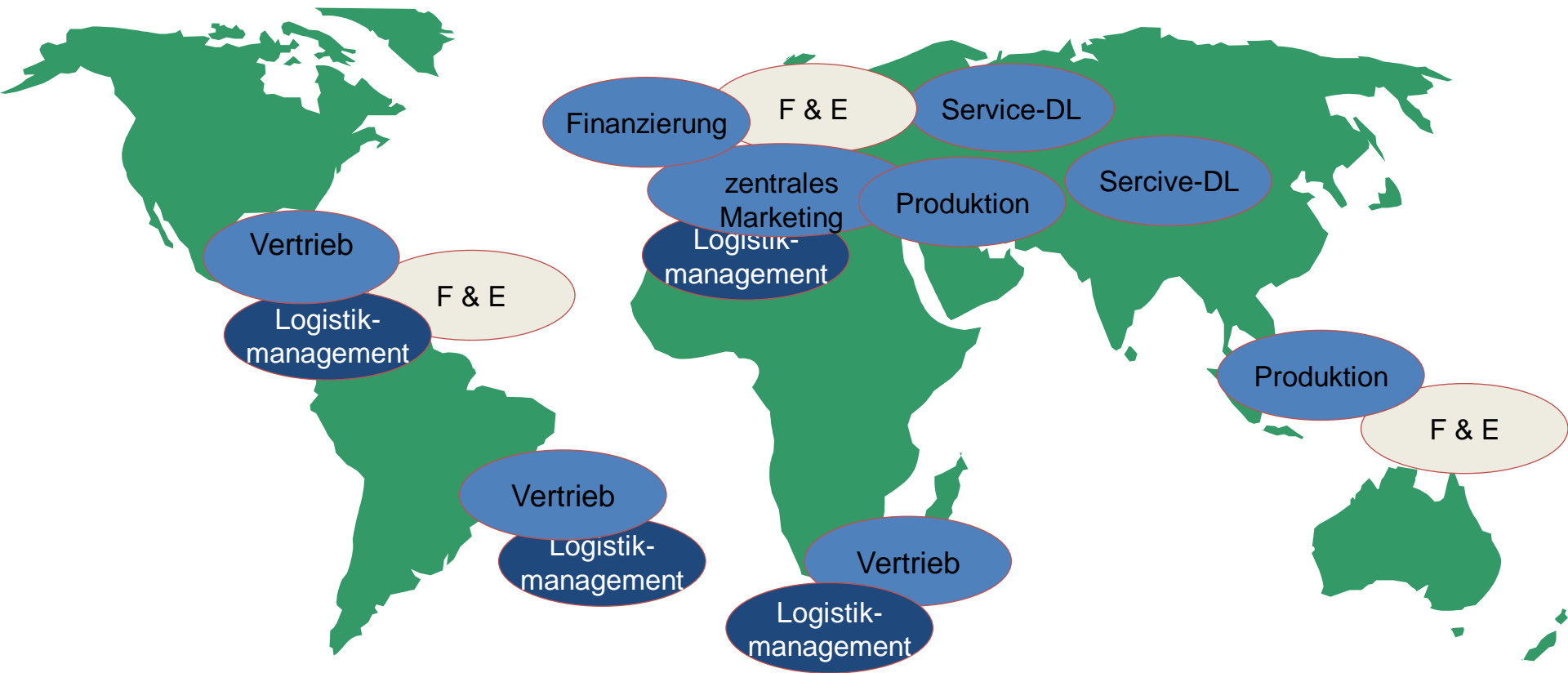


Maßstab:

Fremdvergleich (arm's lengths)



Verrechnungspreise: Beispiel internationaler Konzern



Ergebniszuteilung nach dem Fremdverhaltensgrundsatz: (dealing-at-arms-length)

Jede verbundene Gesellschaft (auch Betriebsstätte) soll jenen Anteil am Ergebnis der Konzern-Wertschöpfungskette erhalten, der den von ihr eingesetzten wirtschaftlich relevanten Faktoren entspricht.

Das sind die tatsächlich übernommenen **Funktionen**,
tatsächlich getragenen **Risiken** und das eingesetzten **Vermögen**

Kernpunkt ist die **Funktions- u. Risikoanalyse**

Verrechnungspreispraxis unter dem Eindruck von BEPS

- BEPS ... Base Erosion and Profit Shifting
 - Initiative von G20 und OECD (46 Staaten mit mehr als 90% d. weltweiten BIP)
 - zur koordinierten, raschen und konkreten Bekämpfung unerwünschter Steuerplanungsstrategien („aggressive tax planning“),
 - welche auf die Aushöhlung nationaler Steuerbemessungsgrundlagen der Konzerne, insbesondere durch Gewinnverlagerung bzw doppelte Nicht-Besteuerung („stateless income“), abzielen.
 - Schlussbericht 2015

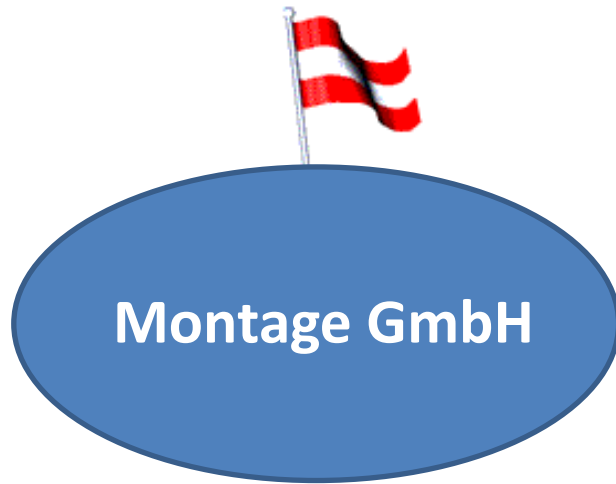


Schätzungen zufolge sind in der OECD
€ 100-250 Mrd von aggressiver Steuerplanung betroffen

Fifteen BEPS-Actions



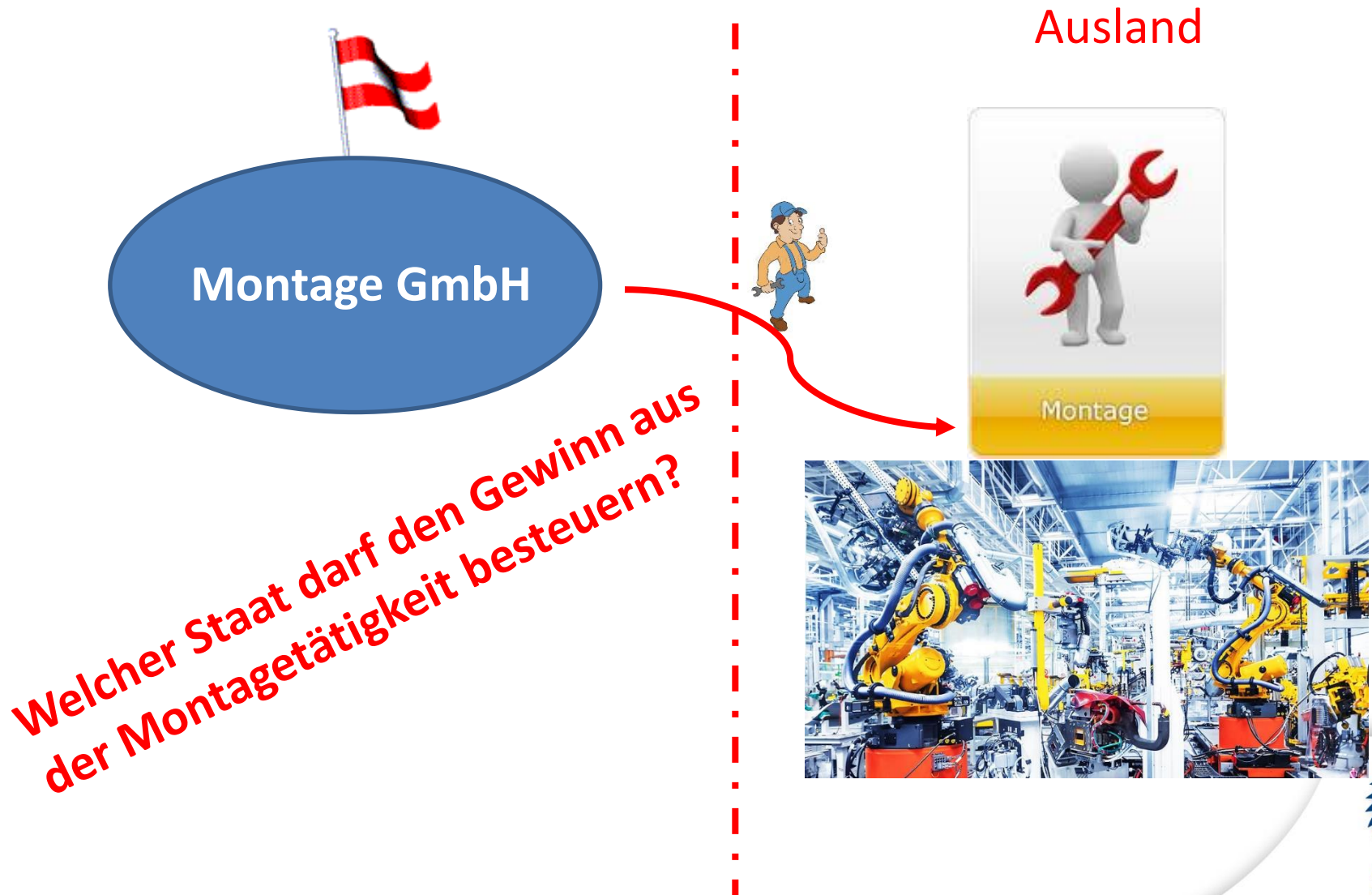
Case study: Montagebetriebsstätte



Ausland



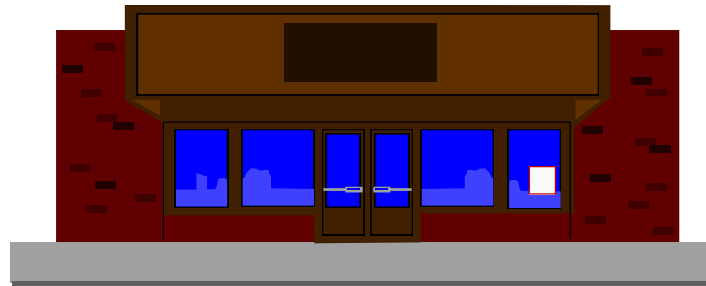
Case study: Montagebetriebsstätte



steuerrechtl. Konsequenz

DBA - Zuteilungsregeln

- Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA)
 - Betriebsstättenregel:
 - Staaten sollen an Unternehmensgewinnen nur dann Besteuerungsrechte erlangen, wenn dieses Unternehmen in ihrem Staatsgebiet eine Betriebsstätte unterhält



Begriff / Definition Betriebsstätte

- zwischenstaatlich: Art. 5 OECD-MA
 - ... feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.
 - insbesondere
 - Ort der Leitung
 - Zweigniederlassung, Fabrikationsstätten, ...
 - Bergwerk, Steinbruch ...
 - Bauausführungen/Montagen über 12 Monate (vgl. abweichende DBA)
 - abhängiger Vertreter
 - Ausnahme der Hilfsstützpunkte

Bauausführungen und Montagen

Ab Überschreiten der „Baustellenfrist“ (meist 12 Mo.) liegt also eine Betriebsstätte vor.

Der **Betriebsstättenstaat** erlangt damit das Besteuerungsrecht an dem der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinn.

- Bauausführungen
weit gefasster Begriff, auch Legen von Rohrleitungen, Abbrucharbeiten iZm Neu-/Umbau, Tiefbohrungen
- Montagen
Zusammen-/Umbau vorgefertigter Einzelteile
nicht bloße Reparatur-/ Instandsetzungsarbeiten

Bauausführungen und Montagen



- Beginn der Baustellenfrist
 - Eintreffen der 1. Person auf der Baustelle
auch wenn nur Baustelleneinrichtungsarbeiten geleistet werden. Nicht aber Vertragsverhandlungen, Registrierungen...
Subunternehmerzeiten werden dem Hauptauftragnehmer zugerechnet

Bauausführungen und Montagen



- Ende der Baustellenfrist
 - frühestens Abnahme des fertigen -
betriebsbereiten Werks
 - dazu: Behebung von bei der Abnahme festgestellten Mängeln,
wenn also Anlage bei Übergabe „unfertig“
 - dazu: Testlauf, Probetrieb
aber: Testphasen, die für die Betriebsbereitschaft der errichteten Anlage nicht unabdingbar sind,
nicht in die Frist einbeziehen
 - nicht aber: techn. Assistenz, Personalschulung nach Übergabe
 - bei verzögerter Abnahme bereits mit Ende d. faktischen
Bauarbeiten – „Betriebsbereitschaft“

Bauausführungen und Montagen

- Unterbrechungen
 - jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende Unterbrechungen sind in Frist einzubeziehen (Urlaub, Witterung, Streik, Materialmangel, bautechn. Gründe)

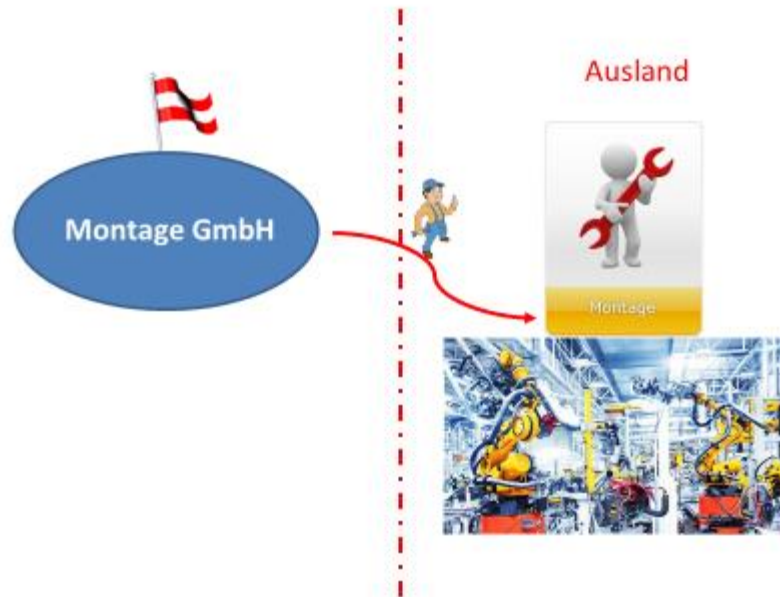
Bauausführungen und Montagen

Abweichend davon ist eine getrennte Fristenberechnung nur bei Auftragsvergabe in Form von Baulosen möglich, die jedoch eine entsprechende Konsultation mit der zuständ. Behörde erfordert.

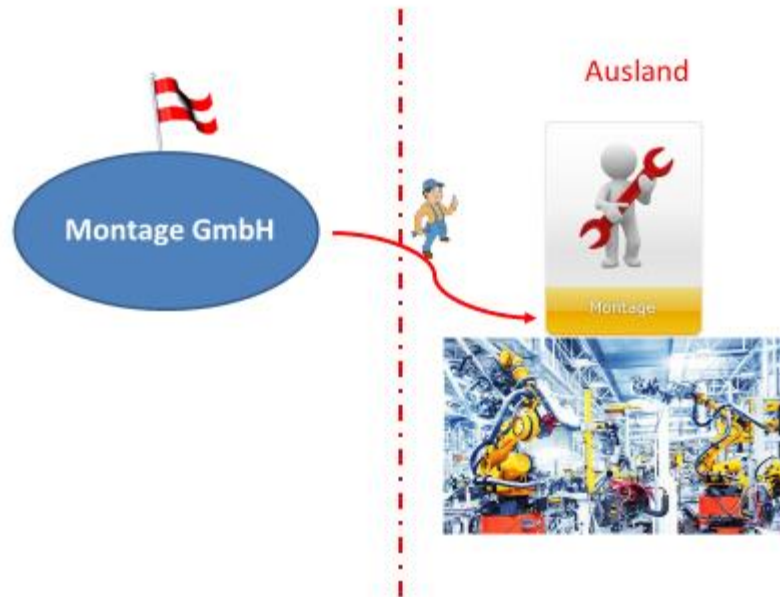
Derzeit gibt es derartige Konsultationsvereinbarungen mit Deutschland (aus 1991)

Schweiz (aus 2000)

Tschechien (aus 1993)



geplante Dauer der Montage: 7/2019 – 5/2020 = 10 Monate
=> keine ertragsteuerl. Betriebsstätte im Ausland begründet,
Montagegewinn in Österreich stpfl.



geplante Dauer der Montage: 7/2019 – 5/2020 = 10 Monate

Shut Down durch COVID-19:

Unterbrechung der Montage 3/2020 – 6/2020

Fertigstellung erst 8/2020

ertragsteuerl. Konsequenz?

OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis (2020)

Auch COVID-19 bedingte Unterbrechungen sind in die Frist einzubeziehen (iSd OECD-MK zu Art 5 OECD-MA).

Falls es dadurch zur Überschreitung der (12-Monats-) Frist kommt, liegt eine Betriebsstätte vor.

BMF-Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie (20.7.2020)

Vorübergehende Unterbrechungen aufgrund der COVID-19 Pandemie führen zu keiner Hemmung des Fristenlaufs (siehe OECD)

Beispiel:

Ein in der Schweiz ansässiges Bauunternehmen unterhält eine Bauausführung in Österreich, deren Dauer ursprünglich über einen Zeitraum von zehn Monaten geplant war. Kommt es aufgrund von Maßnahmen zur Eindämmung der weiteren Verbreitung von COVID-19 zu einer dreimonatigen Bauverzögerung, so überschreitet die Dauer der Bauausführung letztlich die 12-Monats-Frist iSd ...DBA-Schweiz. Dadurch begründet das schweizerische Unternehmen grundsätzlich eine abkommensrechtliche Betriebsstätte in Österreich.

FAQ „Corona“ (Steuern) d. deutschen BMF (24.9.2020)

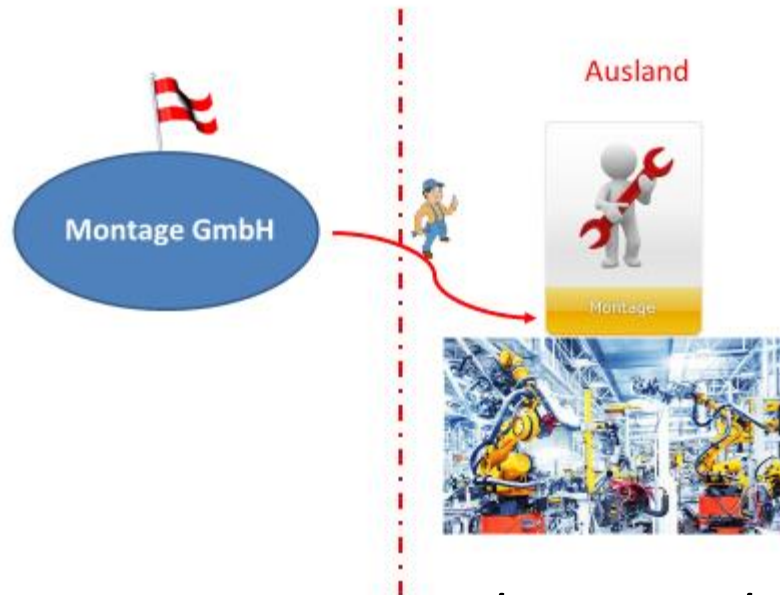
Werden Bau- und Montagearbeiten ausländischer (Bau-) Unternehmen vor dem Abschluss aus Gründen unterbrochen, die nicht im Betriebsablauf liegen, zum Beispiel durch Grenzschließungen oder Arbeitseinstellungen aufgrund der **Corona-Krise**, sollen sich für die Unternehmen und deren Beschäftigte allein hieraus keine steuerlichen Konsequenzen in Bezug auf eine Betriebstättenbegründung ergeben.

Daher werden bis auf weiteres durch die Corona-Krise bedingte Unterbrechungszeiten der Bau- und Montagearbeiten für die Berechnung der innerstaatlichen und abkommens-rechtlichen Betriebstättenbegründungsfristen für Bau- und Montagearbeiten nicht mitgezählt (**Hemmung der Fristen**)....

FAQ „Corona“ (Steuern) d. deutschen BMF (24.9.2020)

....Dies setzt zusätzlich voraus, dass

- die Unterbrechung im konkreten Fall mindestens zwei Wochen beträgt,
 - die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer beziehungsweise die Beauftragten des Unternehmens während der Unterbrechungszeit vom Montageort abgezogen werden oder diesen verlassen, und
 - **sichergestellt** werden kann, dass die entsprechenden Einkünfte zum Beispiel im **Ansässigkeitsstaat** des Unternehmens beziehungsweise der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer **besteuert** werden, wenn es aufgrund der Fristhemmung nicht zur Begründung einer Betriebstätte für das Unternehmen in Deutschland kommt.
- Zu diesem Zweck können Spontanauskünfte an die Steuerverwaltung des anderen Vertragsstaats übermittelt werden.



geplante Dauer der Montage: 7/2019 – 5/2020 = 10 Monate

Shut Down durch COVID-19:

Unterbrechung der Montage 3/2020 – 6/2020

Fertigstellung erst 8/2020

ertragsteuerl. Konsequenz?

- Begründung einer Betriebsstätte im Ausland (da 13 Monate)
- Betriebsstättenstaat erlangt das Besteuerungsrecht an dem der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinn

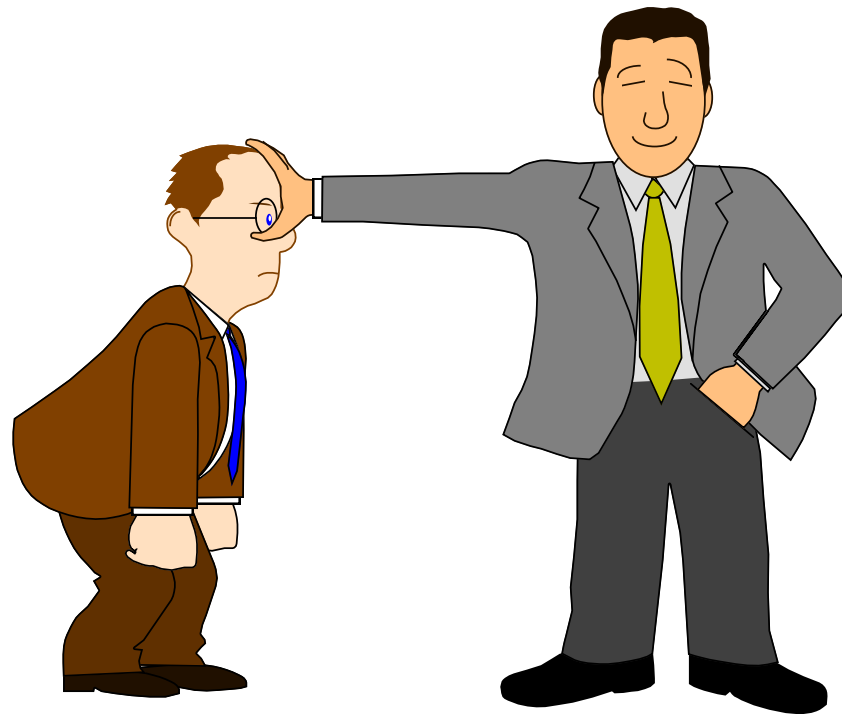
... dem der Betriebstätte zuzurechnenden Gewinn

Erlöse Montageprojekt:	100
Materialaufwendungen:	-30
Personalaufwendungen:	-50
<u>Sonstiges, Overheads:</u>	<u>-10</u>
Projektgewinn:	10

Ist der gesamte Projektgewinn im Ausland zu versteuern?

Gewinnaufteilung Stammhaus - Betriebsstätte

Fremdverhaltensgrundsatz (Art. 7 OECD MA)



Funktions- u. Risikoanalyse

<u>Funktionen:</u>	Stammhaus	Betriebsstätte
Planung, Projektentwicklung	100%	0%
Angebotserstellung	100%	0%
Auftragsakquisition, Vertragsverhandlungen	100%	0%
Produktion	100%	0%
Material	90%	10%
Montageausführung	0%	100%
Subauftragnehmer	90%	10%
Finanzierung	100%	0%

Risiken überwiegend bei Stammhaus (zB Gewährleistung, Debitoren....)

Betriebsstätte existiert nur für die Dauer der Bauausführung

Gewinnaufteilung

Der Betriebsstätte kann nur jener Gewinnanteil zugerechnet werden, den ein fremder selbständiger Unternehmer für die ausgeübten Funktionen (hier Montageleistung) erhalten hätte.

- geeigneter Fremdvergleichsansatz:
Stammhaus = Generalunternehmer
Betriebsstätte = fiktiver (fremder) Subunternehmer
- geeignete Verrechnungspreismethode für Betriebsstättengewinnanteil:
Cost plus

gesamt		BS	STH
Materialaufwendungen:	30	3	27
Personalaufwendungen:	50	25	25
Sonstiges, Overheads:	10	2	8
Kosten:	90	30	60

Anwendung der Cost Plus Methode zur Berechnung des BS-Gewinnes:

$$\begin{array}{ccccccc}
 \mathbf{30} & * & \mathbf{5\%} & = & \mathbf{1,5} \\
 (\text{Cost BS}) * (\text{fremdübl. Gewinnaufschlag,} & = & (\text{Gewinn BS}) \\
 \text{Annahme hier: zB 5\%}) & &
 \end{array}$$

fremdübl. BS-Gewinn:	1,5
Gewinn Stammhaus:	8,5
Projektgewinn:	10,0

Strategieträgerkonzept

Strategieträger (hier Stammhaus)

- wesentliche (im)materielle Wirtschaftsgüter
- wesentliche Risiken
- entscheidende Funktionen
- Entscheidungsträger

Routine-Dienstleister (hier Betriebsstätte)

- Wirtschaftsgüter nur in geringem Umfang eingesetzt
- nur geringe Risikotragung

Strategieträgerkonzept

Residualgewinn,
nach Abzug angemessener Vergütungen
für die Routine-Unternehmen
steht dem Strategieträger zu
(aber auch Verlust)

fremdübl. BS-Gewinn lt. cost plus:	1,5
<u>Residualgewinn Stammhaus:</u>	<u>8,5</u>
Projektgewinn:	10,0

Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Befreiungsmethode: Freistellung im Inland (MWR)

Anrechnungsmethode: Besteuerung im Inland und Anrechnung der darauf entfallenden ausländ. Steuern (max. Anrechnungshöchstbetrag)

BMF-Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie (20.7.2020)

...weitere Beispiele

Homeoffice-Tätigkeit als Betriebsstätten für den ausländischen Arbeitgeber?

Übt ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer eines im Ausland ansässigen Unternehmens während der **COVID-19 Pandemie** seine Tätigkeit aufgrund der *von* den jeweiligen Regierungen ausgesprochenen Empfehlungen im **Homeoffice** aus, so ist dies auf höhere Gewalt zurückzuführen. Angesichts der außergewöhnlichen Natur der *COVID-19* Krise wird dadurch - sofern die Arbeit im Homeoffice **nicht** zum **Regelfall** wird - **keine abkommensrechtliche Betriebsstätte iSd Art. 5 OECD-MA** für das ausländische Unternehmen ... begründet werden, weil es hierbei an einem ausreichenden Maß an **Beständigkeit bzw. Kontinuität** sowie an einer ausreichenden **Verfügungsmacht** des Unternehmens über das Homeoffice fehlt. Zudem besteht unter gewöhnlichen Umständen ein Büro, das der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellt (vgl. OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the *COVID-19* Crisis vom 3.4.2020, Rz 9).



Home-Office

3-Monate wegen Covid-19

Wird ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer eines ungarischen Unternehmens, der seiner Arbeit für gewöhnlich bei seinem Arbeitgeber in Ungarn nachgeht, wo ihm auch ein Büro zur Verfügung steht, im Jahr 2020 zur Eindämmung der weiteren Verbreitung der *COVID-19* Pandemie für drei Monate im Homeoffice tätig, wird idR davon auszugehen sein, dass für den ungarischen Arbeitgeber allein dadurch noch keine Betriebsstätte nach [Art. 5 DBA-Ungarn](#) in Österreich begründet wird.



Home-Office
seit Jahren regelmäßig 50%

Geht ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft seiner Tätigkeit bereits seit dem Jahr 2014 im Ausmaß **von 50% im Homeoffice** nach, während er im Jahr **2020** zur Eindämmung der weiteren Verbreitung **von COVID-19 zusätzlich für zwei Monate** zur Gänze im Homeoffice tätig ist, wird - unter der Annahme, dass diese Tätigkeiten nicht bloße Hilfstätigkeiten iSd [Art. 5 Abs. 3 DBA-Schweiz](#) darstellen (vgl. [EAS 3323](#)) - schon unter gewöhnlichen Umständen eine Betriebsstätte iSd [Art. 5 DBA-Schweiz](#) für die schweizerische Gesellschaft in Österreich vorliegen.

Auswirkungen von Homeoffice auf Funktions-u. Risikoanalyse

Verlagerung von Funktionen (risk control functions), Management,
Ort d. Geschäftsleitung durch längerfristiges Home Office in einem
anderen Staat?

Verrechnungspreissystem noch konsistent?

Routineunternehmen in Covid-19 Zeiten

*Residualgewinn,
nach Abzug angemessener Vergütungen
für die Routine-Unternehmen
steht dem Strategieträger zu*

„Gewinngarantie“ für Routineunternehmen in Covid-19 Zeiten bei
cost-plus bzw. end-year –adjustment Vereinbarungen?

Gewinnverzicht bzw. Beteiligung am Gesamtverlust?

Mit Fremdverhaltensgrundsatz vereinbar?

Abgehen von APA's/ Rulings/ Auskunftsbefehle gerechtfertigt?

...zum Abschluss...

die vorangeführten Beispiele sind nur ein exemplarischer Auszug, wie sich die Covid-19 Situation auf Verrechnungspreise auswirken kann;

vgl. auch die neueste OECD Veröffentlichung zu diesem Thema:

„OECD Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic“

(Published 18 December 2020)

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic.htm>

Covid-19 bedingte Veränderungen auf multinationale Unternehmen sollten im Hinblick auf deren bestehende Verrechnungspreissysteme jedenfalls analysiert werden. Allfällige Änderungen/Adaptierungen sind immer entsprechend zu dokumentieren.

*Herzlichen Dank
für Ihr Interesse!*

