

MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

**„Verrechnungspreisgestaltung bei immateriellen Wirtschaftsgütern
in multinationalen Unternehmen – die steuerrechtliche Behandlung
am Beispiel von ausgewählten Ländern in Europa“**

verfasst von

Lukas Kolbaba

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreuer:

o. Univ.-Prof. Mag. DDr. Eduard Lechner

Inhalt

1	Einleitung und Aufbau der Masterarbeit	9
2	Immaterielle Wirtschaftsgüter – Intellectual Property	13
2.1	Grundlegendes.....	13
2.2	Vermögensgegenstand versus Wirtschaftsgut gemäß den österreichischen Rechtsnormen.....	15
2.2.1	Immaterielle Vermögensgegenstände und Wirtschaftsgüter.....	15
2.3	Immaterielle Wirtschaftsgüter gemäß den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010	16
2.4	Österreichische versus Internationale Definition (EStG versus OECD).....	17
2.5	Abgrenzung von Lieferungen und Dienstleistungen	18
2.5.1	Lieferungen	18
2.5.2	Dienstleistungen	19
2.5.3	Leistungspakete – Package Deals.....	20
2.5.4	Exkurs: Cash Pooling als Finanzdienstleistung im Konzern – ein Instrument zur Konzernfinanzierung als Teil des Cash Managements.....	22
2.6	Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter	30
2.6.1	Bewertungstechniken.....	32
3	Die aggressive Steuerplanung international tätiger Konzerne	33
3.1	Derzeitiger Stand.....	33
3.2	Steuroptimierung durch Verrechnungspreise	35
3.3	Definition des Terminus der aggressiven Steuerplanung aus Sicht der Europäischen Kommission.....	37
3.4	Formen der aggressiven Steuerplanung	39
3.4.1	„The Double Irish with a Dutch Sandwich“	39
3.4.2	Conclusio und kritische Würdigung.....	47
4	Initiativen der Europäischen Union gegen die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen.....	50
4.1	Überblick	50

4.2	Code of Conduct der EU - ECOFIN.....	50
4.3	Bekämpfung von Steuerhinterziehung und –umgehung aus heutiger Sicht	51
4.4	Conclusio.....	52
5	Maßnahmen der OECD gegen aggressive Steuerplanung - Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Aktionsplan.....	54
5.1	Allgemeiner Überblick.....	54
5.2	Bestandteile des OECD-Berichtes und „kritische Bereiche“	55
5.3	Die Maßnahmen im OECD-Aktionsplan	56
5.4	BEPS in Verbindung mit Verrechnungspreisen auf immaterielle Wirtschaftsgüter	57
5.4.1	Revised Discussion Draft on Intangibles.....	58
5.4.2	Veränderung der bestehenden Verrechnungspreisleitlinien iZm Risiko und Kapital	58
5.4.3	Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung von tatsächlicher Wertschöpfung	59
5.4.4	Prüfung und Weiterentwicklung der bestehenden Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation.....	60
5.4.5	Transaktionen mit erhöhtem Risikopotenzial	60
5.5	„White Paper on Transfer Pricing Documentation“ – Verrechnungspreisdokumentation	61
5.6	Conclusio.....	62
6	Verrechnungspreise im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern ..	63
6.1	Einleitender Überblick – Discussion Draft.....	63
6.2	Definition des Terminus Verrechnungspreis.....	64
6.3	Zweck und Zielsetzung eines Verrechnungspreises.....	65
6.4	Verrechnungspreisrichtlinie 2010 des BMF	65
6.5	Verrechnungspreisleitlinien der OECD	67
6.6	Verhältnis Verrechnungspreisleitlinien der OECD – Verrechnungspreisrichtlinien 2010.....	68

6.7	Verrechnungspreismethoden	69
6.7.1	Standardmethoden	70
6.7.2	Gewinnmethoden.....	73
6.8	Fremdvergleichsgrundsatz – „arm’s length principle“	75
6.9	Wahl der entsprechenden Verrechnungspreismethode.....	76
6.10	Verrechnungspreisdokumentation.....	79
7	Internationale Steuerplanung mit Auswirkungen auf das österreichische Besteuerungsrecht	81
7.1	Einleitender Überblick.....	81
7.2	Grenzüberschreitende Steuerplanung am Beispiel Luxemburg	81
7.2.1	Doppelbesteuerungsabkommen Luxemburg – Österreich.....	82
7.2.2	Gesellschaftsrecht	82
7.2.3	Grundzüge des luxemburgischen Steuerrechts	83
7.3	Grenzüberschreitende Steuerplanung am Beispiel Malta.....	86
7.3.1	Doppelbesteuerungsabkommen Malta - Österreich.....	86
7.3.2	Gesellschaftsrecht	87
7.3.3	Grundzüge des maltesischen Steuerrechts	88
7.4	Grenzüberschreitende Steuerplanung am Beispiel Zypern	91
7.4.1	Doppelbesteuerungsabkommen Zypern – Österreich.....	91
7.4.2	Gesellschaftsrecht	92
7.4.3	Grundzüge des zypriotischen Steuerrechts	93
7.5	Conclusio.....	95
8	Zusammenfassung der Masterarbeit und abschließende Anmerkungen.....	97
9	Literaturverzeichnis	99
10	Anhang	104

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
APA	Advanced Pricing Agreement
Art.	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
B.V.	Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid
Bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EG	Europäische Gemeinschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EUR	Euro
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
f	folgende
F&E	Forschung und Entwicklung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
idR	in der Regel
iHv	in Höhe von

IP	Intellectual Property
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
iSd	im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
iZm	im Zusammenhang mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KöSt	Körperschaftsteuer
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
MA	Musterabkommen
Mrd.	Milliarden
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
RL	Richtlinie
Rz	Randziffer
S	Seite
SA	<i>société anonyme</i>
SARL	<i>société à responsabilité</i>
SEC	Securities and Exchange Commission
SV	Sozialversicherung
TEUR	Euro in Tausend
ua	unter anderen/m
UGB	Unternehmensgesetzbuch
USA	United States of America
UStG	Umsatzsteuergesetz

Vgl.	Vergleiche
VPL	Verrechnungspreisleitlinien
VPRL	Verrechnungspreisrichtlinien
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Poolingstruktur	24
Abbildung 2: Double Irish with a Dutch Sandwich	45
Abbildung 3: Verrechnungspreismethoden nach den OECD-VPL.....	70
Abbildung 4: Innerer und äußerer Preisvergleich	71

1 Einleitung und Aufbau der Masterarbeit

Weltweit tätige Konzerne bedienen sich komplexer Steuerspar-Modelle um die Steuerbemessungsgrundlage in Hochsteuerländern – wo sich meist der Hauptsitz befindet – möglichst gering zu halten. Oft versuchen multinationale Unternehmen ihre Gewinne in Länder zu verlagern, in welchen der Steuersatz auf Gewinne besonders niedrig ist. Im Zentrum der aktuellen politischen Diskussion in Europa aber auch weltweit, stand zuletzt der Verrechnungspreis für immaterielle Wirtschaftsgüter - Konzessionen, Patente, Lizenzen oder Marken und Muster - im Mittelpunkt.

Als Auslegungsbehelf zur Handhabung des Fremdvergleichsgrundsatzes international tätiger Unternehmen, verfasste die österreichische Finanzbehörde eine Richtlinie: 2010 veröffentlichte das Bundesministerium für Finanzen zu diesem Zweck die Verrechnungspreisrichtlinie, anhand welcher gewährleistet werden soll, dass konzerninterne Lieferungen und Leistungen dem Fremdvergleichsgrundsatz standhalten. Bis zu diesem Zeitpunkt bediente sich die österreichische Finanzverwaltung der Verrechnungspreisleitlinien der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD). Ziel dieser Richtlinie war es, nicht gerechtfertigte Gewinnverlagerungen bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Unternehmen, mit entsprechenden Verrechnungspreismethoden zu verhindern und die steuerrechtliche Auswirkung derart anzupassen, als wäre das Rechtsgeschäft zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen zustande gekommen. Unternehmen innerhalb eines Konzerns haben sich so zu verhalten, als würden sie Rechtsgeschäfte mit Dritten eingehen: sogenanntes *arm's length principle* oder *dealing at arm's length*. Für die Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises wurden die Verrechnungspreismethoden der OECD in die österreichische Verrechnungspreisrichtlinie übernommen: Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode und Kostenaufschlagsmethode), Gewinnmethoden (Nettomargenmethode und Gewinnteilungsmethode). Welche Methode am besten geeignet ist, ist auf Basis des jeweils vorliegenden Geschäftsfalls zu entscheiden. Im Rahmen der Ermittlung eines fremdüblichen Verrechnungspreises, im Bezug auf immaterielle Wirtschaftsgüter, verweist die Verrechnungspreisrichtlinie des BMF auf die Grundsätze des Kapitel VI

der OECD-VPL (*Besondere Überlegungen für immaterielle Wirtschaftsgüter*). Kapitel VI der OECD-VPL untersucht, ob bei Geschäftsfällen mit immateriellen Wirtschaftsgütern zwischen verbundenen Unternehmen die vereinbarten Bedingungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Zweck dieser Masterarbeit ist es international tätige Unternehmen, im Bezug auf ihre multinationale Steuerplanung im Bereich der Verrechnungspreise bei immateriellen Wirtschaftsgütern zu durchleuchten und kritisch ihre Methodenwahl zu hinterfragen. Diesbezüglich wurde auch ein *Musterbeispiel* für die Gewinnverlagerung eines internationalen Konzerns erarbeitet und aus österreichischer Sicht steuerrechtlich behandelt. Es wurden zudem europäische Länder mit liberalen Steuergesetzgebungen zu diesem Thema unter die Lupe genommen und aufgezeigt, dass es auch in Europa Länder gibt die zur Gewinnverlagerung benutzt werden. Außerdem wurden auf internationaler Ebene Maßnahmen gegen die aggressive Steuerplanung behandelt und kritisch hinterfragt.

Das erste Kapitel befasst sich mit den immateriellen Wirtschaftsgütern und den gesetzlichen Definitionen, sowohl auf nationaler (UGB und EStG) als auch internationaler Ebene (OECD). Dabei wird auch die Problematik, was unter einem immateriellen Wirtschaftsgut zu verstehen und durch welche Normen es erfasst wird, erläutert. Zudem wird in diesem Zusammenhang im Bezug auf die konzerninternen Dienstleistungen das Cash-Pooling behandelt, das in den letzten Jahren bei Betriebsprüfungen unter dem Aspekt der *aggressiven Steuerplanung* zunehmend aus der Sicht von Finanzverwaltungen, als Mittel zur Gewinnverlagerung angesehen wird.

Anschließend wird die Thematik der *aggressiven Steuerplanung* behandelt: Was versteht man unter diesem Terminus? Welche Formen der aggressiven Steuerplanung gibt es? In diesem Kapitel wird die Gewinnverlagerungsstrategie eines international tätigen Konzerns analysiert und aufgezeigt wie auf völlig legale Art und Weise der Gewinn minimiert bzw. der Besteuerung fast vollständig entzogen wurde. Weiters werden die Maßnahmen auf Ebene der Europäischen Union, sowie auf OECD-Ebene gegen die aggressive Steuerplanung, vorgestellt. Die OECD hat diesbezüglich ein Maßnahmenpaket – den sogenannten BEPS-Aktionsplan – erarbeitet um die Gewinnverschiebungen multinationaler Unternehmen in die Schranken zu weisen. Der BEPS Aktionsplan wird im Zuge dieser Arbeit näher

beschrieben und kritisch hinterfragt, wobei auch auf die Maßnahmen bei Verrechnungspreisen im BEPS Aktionsplan näher eingegangen wird. Im internationalen Unternehmenssteuerrecht spielen Verrechnungspreise bei immateriellen Wirtschaftsgütern eine immer wichtigere Rolle da, wie bereits erwähnt, durch die Gestaltung von Verrechnungspreisen die Steuerlast in Länder verschoben werden kann, wo Gewinne geringer besteuert werden. In diesem Zusammenhang bestehen allerdings unterschiedliche Auffassungen und Rechtsunsicherheit im Bereich der Anwendbarkeit der *richtigen* Verrechnungspreismethode. Dieses Problem hat die OECD zum Anlass genommen, am 6. Juni 2012 bzw. 30. Juli 2013 (*Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*) einen entsprechenden Diskussionsentwurf zu publizieren, welcher im Rahmen dieser Arbeit beschrieben wird. Ausschlaggebend dafür war die Überlegung, dass die zunehmende Komplexität auf dem Gebiet der immateriellen Wirtschaftsgüter mit dem im Jahr 1996 eingeführten Regelwerk für die Praxis nicht mehr zeitgemäß ist. Ziel dieses *Revised Discussion Drafts* ist es, eine Anleitung für die Aufteilung des aus immateriellen Vermögensgegenständen entstandenen Gewinns innerhalb des Konzerns bereit zu stellen.

In weiterer Folge beschäftigt sich ein Kapitel mit den Verrechnungspreisen und den einzelnen Verrechnungspreismethoden gemäß den Verrechnungspreisleitlinien der OECD, die in die VPR 2010 des BMF vollständig Eingang gefunden haben. Dabei wird auch auf die Wahl der entsprechenden Verrechnungspreismethode eingegangen und Grundsätze der Verrechnungspreisdokumentation erläutert.

Abschließend wird anhand von Beispielen ausgewählter europäischer Länder – wie Luxemburg, Malta und Zypern – die steuerrechtlichen Konsequenzen auf die Besteuerung in Österreich ansässiger grenzüberschreitend tätiger Unternehmen eingegangen. Die drei europäischen Staaten wurden aus dem Grund gewählt, da diese Länder zuletzt aufgrund von liberalen Steuergesetzgebungen, in das Blickfeld der europäischen Politik gerückt sind und nicht nur von namhaften Konzernen zur *Gewinnverschiebung* genutzt wurden. In diesem Kapitel wird neben gesellschaftsrechtlichen Aspekten, vor allem auf die Besonderheiten der Unternehmensbesteuerung eingegangen, was zeigen soll, dass es auch in Europa *Quasi-Steueroasen* gibt die von österreichischen Unternehmen zur Gewinnverlagerung benützt werden.

2 Immaterielle Wirtschaftsgüter – Intellectual Property

2.1 Grundlegendes

Zur überwiegenden Geschäftstätigkeit im Konzern gehören, neben Warenlieferungen, Dienstleistungen und Finanzierungsleistungen, auch die Entwicklung und Nutzungsüberlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern, welche im Lieferungs- und Leistungsverkehr multinationaler Unternehmen eine wesentliche Bedeutung haben. Eingangs stellt sich die Frage der Begriffsbestimmung und Klassifizierung von immateriellen Wirtschaftsgütern, sowie der Abgrenzung der technischen Dienstleistungen von den materiellen Wirtschaftsgütern, wenn diese auch immaterielle Wirtschaftsgüter umfassen. Ein Unternehmen in einem Konzern kann immaterielle Wirtschaftsgüter allein oder in Zusammenarbeit mit einem anderen Konzernunternehmen herstellen. Im Falle einer Gemeinschafts- oder Auftragsforschung muss von den Unternehmen eine angemessene Kostenverteilung vereinbart und eine Übereinkunft über das Eigentum am zu entwickelnden Wirtschaftsgut getroffen werden. Die immateriellen Wirtschaftsgüter können an ein nahestehendes Unternehmen auf Grundlage eines Lizenzvertrages zum Gebrauch überlassen oder veräußert werden. Diesbezüglich ist auf die Angemessenheit des Verrechnungspreises iZm der Lizenzgebühr oder des Kaufpreises zu achten.¹

Eine globale Definition zum Terminus des immateriellen Wirtschaftsgutes – auch genannt *IP* – gibt es soweit nicht. Die einzelnen nationalen Vorschriften unterscheiden einander hinsichtlich Terminologie, als auch Inhalt.² In den letzten Jahren hat die steuerrechtliche Relevanz für das IP, sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene, stark zugenommen. Zudem ist es zu einer wachsenden Anzahl von Fällen gekommen, bei welchen IP, Forschungs- und Produktionsstätten, Vertriebsrechte oder Dienstleistungen, ins Ausland verlagert wurden. Nicht selten wurden diese Geschäftsaktivitäten, aufgrund von der Erwartung einer geringeren Steuerbelastung für die Unternehmen, durchgeführt.³

Geschäftsfälle zwischen verbundenen Unternehmen iZm immateriellen Wirtschaftsgütern sind aus steuerlicher Sicht oft sehr schwer zu beurteilen, da sie für

¹ Vgl. Engler in Vögele/Borstell/Engler (2011), Kapitel N: Immaterielle Wirtschaftsgüter Rz 1

² Vgl. Trenkwalder in Bernegger/Rosar/Rosenberger (2012), S. 461

³ Vgl. Engler in Vögele/Borstell/Engler (2011), Kapitel N: Immaterielle Wirtschaftsgüter Rz 2

ein Unternehmen einen beträchtlichen Wert darstellen können, auch wenn sie in der Bilanz nicht ausgewiesen werden (können). Vor allem aus der Sicht der Verrechnungspreisgestaltung spielt IP eine wichtige Rolle: Durch IP können wesentliche Gewinne für ein Unternehmen oder eine Unternehmensgruppe generiert werden. Im internationalen Unternehmenssteuerrecht spielen Verrechnungspreise bei immateriellen Wirtschaftsgütern eine immer wichtigere Rolle, da durch die Gestaltung von Verrechnungspreisen die Steuerlast in Länder verschoben werden kann, wo Gewinne niedriger besteuert werden. Nicht umsonst sind Verrechnungspreisgestaltungen bei IP international tätiger Konzerne, welche oft zur Steueroptimierung benutzt werden, ins Visier der Steuerbehörden geraten.

In weiterer Folge werden die immateriellen Wirtschaftsgüter bzw. Vermögensgegenstände aus der Sicht des EStG und UGB dargestellt. Zudem soll die OECD-Definition erläutert und der nationalen Definition (UGB bzw. EStG) gegenübergestellt werden. Als Exkurs wird, aufgrund der aktuell geführten Diskussion über Verrechnungspreise im Zusammenhang mit der Konzernfinanzierung und der damit verbundenen Relevanz für Außenprüfungen gemäß § 147 Abs. 1 BAO, das Cash Pooling als Finanzdienstleistung in Grundzügen dargelegt. Das Cash Pooling stellt ein legales und effektives Instrument für die Konzernsteuerplanung dar, bei welchem die einbezogenen Beträge oft sehr hoch sind und eine wesentliche Größe für den Jahresabschluss darstellen. Umstritten ist auch die Frage der Angemessenheit bei der Zinsverrechnung, zwischen der Master Company und den teilnehmenden Unternehmen. Die dem Cash Pooling zugrundeliegenden Vereinbarungen, haben zudem den Fremdvergleichsgrundsätzen zu entsprechen. Es stellt sich somit die Frage, neben kapitalertragssteuer-, gebühren-, umsatzsteuerrechtlichen Gesichtspunkten und unter DBA-rechtlichen Aspekten im Bezug auf die Quellenbesteuerung von verrechneten Zinsen, ob der ertragssteuerrechtlich relevante Verrechnungspreis angemessen festgelegt wurde. Aus diesem Grund ist die Finanzverwaltung bestrebt sicherzustellen, dass die Zinsaufwendungen und Spesen der konzerninternen Finanzierung, den teilnehmenden Gesellschaften auch zu fremdüblichen Bedingungen verrechnet werden.

2.2 Vermögensgegenstand versus Wirtschaftsgut gemäß den österreichischen Rechtsnormen

Zu beachten ist, dass zwischen dem Begriff *Vermögensgegenstand* iSd UGB und *Wirtschaftsgut* iSd EStG zu unterscheiden ist. Der Begriff des Wirtschaftsgutes wird zwar im EStG verwendet, allerdings existiert keine Definition für diesen Terminus im Gesetz. Die Rechtsprechung versteht unter den Wirtschaftsgütern sämtliche im wirtschaftlichen Verkehr, nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter jeder Art.⁴ Darunter fallen Güter positiver oder negativer Art, welche dem Betrieb dienen und nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar sind. Eine Einzelveräußerungsfähigkeit wie bei den Vermögensgegenständen iSd UGB, ist bei den Wirtschaftsgütern iSd EStG allerdings nicht erforderlich.⁵

2.2.1 Immaterielle Vermögensgegenstände und Wirtschaftsgüter

Gemäß § 224 Abs. 2 UGB sind immaterielle Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz unter Posten A gesondert auszuweisen. Die immateriellen Vermögensgegenstände (römisch I) sind aufgegliedert in:

- Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen;
- Geschäfts(Firmen)wert;
- Geleistete Anzahlungen

Unter die immateriellen Vermögensgegenstände fallen Konzessionen (z.B. Verkehrskonzessionen, sonstige Gewerbeberechtigungen, behördlich erteile Bewilligungen und Rechte), gewerbliche Schutzrechte (z.B. Patente, Marken, Warenzeichen, Gebrauchsmuster, Geschmacksmuster, Urheberrechte und Verlagsrechte) und ähnliche Rechte (z.B. Wohnrechte, Belegungsrechte, Syndikatsrechte, Baurechte, EDV-Software und Wettbewerbsrechte). Eine rechtliche Absicherung für die Existenz des immateriellen Vermögensgegenstandes ist nicht erforderlich. Es genügt die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Sie umfassen auch Vorteile, die aus den gewährten Rechten entstehen: z.B. ungeschützte Erfindungen, Rezepte, Know-how, Geheimverfahren, Kundenstämme, Geschäftsbeziehungen,

⁴ Vgl. VwGH 5.8.1992, 90/13/ 0138; Rz 452 f EStG

⁵ Vgl. Tumpel (2007)

Abfindungen oder Abstandszahlungen. Ebenso zu den immateriellen Vermögensgegenständen gehören, die aus diesen Rechten oder ähnlichen Vorteilen abgeleiteten Lizenzen.⁶

Das Steuerrecht kennt den Begriff des *immateriellen* Wirtschaftsgutes als solchen nicht. Es spricht stets vom *unkörperlichen* Wirtschaftsgut, wobei diese unterschiedlichen Begrifflichkeiten nicht allzu streng auszulegen sind. Die EStR definiert in Rz 625 immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als gewerbliche Schutzrechte wie Patente, Lizenzen, Marken-, Urheber- und Verlagsrechte, Konzessionen, Warenzeichen, Erfindungen, Rezepturen, Know-how, ferner Nutzungsrechte (Mietrechte, Fruchtgenussrechte, etc.) und Optionsrechte. Aber auch Werte ohne Rechtscharakter, wie etwa der Firmenwert. Weiters sind EDV-Programme als unkörperliche Wirtschaftsgüter anzusehen, bloße Datenträger und Computer hingegen stellen körperliche Wirtschaftsgüter dar.⁷

§ 197 Abs. 2 UGB normiert ein Bilanzierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Analog dazu schreibt § 4 Abs. 1 EStG vor, dass unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur dann aktiviert werden dürfen, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Im Grunde sind die beiden Begriffe im Wesentlichen als deckungsgleich anzusehen. Das zeigt auch die beispielhafte Aufzählung in den EStR.⁸

2.3 Immaterielle Wirtschaftsgüter gemäß den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010

Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010 unterscheidet im Bereich der immateriellen Wirtschaftsgüter zwischen betrieblichen immateriellen Vermögenswerten (*Trade Intangibles*) und immateriellen Marketingwerten (*Marketing Intangible*). Unter einem betrieblichen immateriellen Vermögenswert, versteht man ein gewerbliches immaterielles Wirtschaftsgut (*Commercial Intangibles*), welches kein immaterieller Marketingwert ist. Als ein immaterielles gewerbliches Wirtschaftsgut bezeichnet man ein Wirtschaftsgut welches für gewerbliche Tätigkeiten, wie die Herstellung einer Ware oder die Erbringung einer Dienstleistung, verwendet wird. Sowie ein immaterielles Recht, welches an Kunden übertragen oder

⁶ Vgl. Wagenhofer in Bertl/Mandl (1992), Abschn. B 11/22, 9

⁷ Vgl. EStR 2000, Rz. 627

⁸ Vgl. Deutsch-Goldoni/Rohatschek (2013), S. 33

im Rahmen der Geschäftstätigkeit benutzt wird. Ein immaterieller Marketingwert stellt ein immaterielles Wirtschaftsgut dar, welches Marketingaktivitäten einschließt und die gewerbliche Verwertung eines Produkts oder einer Dienstleistung unterstützt und/oder für das betreffende Produkt einen bedeutenden, verkaufsfördernden Wert hat. Nach Kapitel VI umfasst der Ausdruck *immaterielle Wirtschaftsgüter* Nutzungsrechte gewerblicher Wirtschaftsgüter wie Patente, Marken, Firmennamen, Muster oder Modelle. Der Begriff umfasst auch literarische und künstlerische Eigentumsrechte, sowie geistiges Eigentum wie Know-how und Handelsgeheimnisse.⁹ Das Kapitel legt das Hauptaugenmerk auf die gewerblichen Rechte, also solche immateriellen Wirtschaftsgüter, die im Zusammenhang mit gewerblichen Aktivitäten stehen.¹⁰

2.4 Österreichische versus Internationale Definition (EStG versus OECD)

Die Definition der OECD im Bezug auf die Tatbestandsmerkmale eines immateriellen Wirtschaftsgutes ist wesentlich umfangreicher als jene der österreichischen Gesetzgebung. Jedoch ist sie sehr beispielhaft beschrieben und verrät keine konkrete Definition wie im EStG. Vielmehr erscheint es, dass Überlegungen – wie auch der Titel des Kapitel VI lautet – kundgetan werden. Das Kapitel VI konzentriert sich auf die gewerblichen Rechte, also solche Wirtschaftsgüter, die in Verbindung mit gewerblichen Aktivitäten stehen. Dazu zählen auch Marketingaktivitäten.¹¹ Eine solche Abgrenzung kennt das österreichische Steuerrecht nicht. Zudem wird auch keine Kategorisierung in verschiedene Arten von immateriellen Wirtschaftsgütern vorgenommen. Die Definition in der österreichischen Gesetzgebung ist weitergefasst und durch die Hinzuziehung der EStR 2000 als Auslegungsbehelf zum EStG und den darin umschriebenen Tatbestände, wird dem Rechtsanwender eine größere Rechtssicherheit als bei den OECD-VPL geboten. Das ist damit zu begründen, dass ein in den OECD-VPL nicht angeführtes Beispiel für ein Wirtschaftsgut, Ungewissheit auslösen kann, ob ein vorliegender (spezieller) Sachverhalt von der OECD-VPL auch als solcher anerkannt wird. Ob ein Firmenwert als immaterielles Wirtschaftsgut durch die OECD-VPL anerkannt wird, ist nicht herauszulesen – OECD-VPL sprechen von

⁹ Vgl. Kapitel VI OECD-VPL 2010, Abs. 6.5

¹⁰ Vgl. Trenkwalder in Bernegger/Rosar/Rosenberger (2012), S. 463

¹¹ Vgl. Kapitel VI OECD-VPL 2010, Abs. 6.2

Firmennamen oder *Marken*¹² wobei in diesem Zusammenhang der *Firmenname* als *Marke* zu verstehen ist und nicht der *Geschäfts- oder Firmenwert* so wie ihn das UGB oder EStG kennt. Wie bereits in Kapitel 2.2.1 beschrieben umfasst die Definition der immateriellen Wirtschaftsgüter in den EStR 2000 ua Patente, Markenrechte, Know-how, Lizenzen oder Konzessionen, aber explizit auch den Firmenwert.¹³ Der Begriff des immateriellen Wirtschaftsgutes gemäß den OECD-VPL und EStR umfasst sowohl technische, wissenschaftliche als auch kaufmännische Gebiete und somit kann darauf geschlossen werden, dass die Definitionen einander stark ähneln. Beim Geschäfts- oder Firmenwert hingegen, kann ausgehend von den Erläuterungen aus den OECD-VPL nicht geklärt werden, ob dieser von den VPL gedeckt bzw. definiert wird.

2.5 Abgrenzung von Lieferungen und Dienstleistungen

2.5.1 Lieferungen

Materielle Wirtschaftsgüter, welche mit immateriellen Wirtschaftsgütern eine Einheit bilden, gelten als immaterielle Wirtschaftsgüter. Zusätzlich muss der geistige Gehalt des Wirtschaftsgutes im Vordergrund stehen.¹⁴ Wie bereits in Kapitel 2.2.1 dargelegt, werden EDV-Programme welche auf Datenträgern ausgeliefert werden, als immaterielles Wirtschaftsgut angesehen, hingegen werden bloße Datenträger als materielle Wirtschaftsgüter behandelt. Wird eine Warenlieferung iZm der Nutzung eines immateriellen Wirtschaftsgutes erbracht, liegt im Erwerb und anschließenden Gebrauch oder Verbrauch der Ware, keine Nutzung vor. Dadurch hat der Erwerber auch keine Lizenzgebühr an den Veräußerer zu entrichten. Generell gilt, dass Lieferungen von Waren, welche unter Hinzuziehung bzw. Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern hergestellt worden sind, nicht gleichzeitig als Verkauf des immateriellen Wirtschaftsgutes anzusehen sind. Grundsätzlich ist die Nutzung des immateriellen Wirtschaftsgutes in diesem Zusammenhang, bereits im Preis des materiellen Wirtschaftsgutes enthalten.¹⁵

¹² Vgl. Kapitel VI OECD-VPL 2010, Abs. 6.4 ff

¹³ Vgl. EStR 2000, Rz 625

¹⁴ Vgl. Engler in Vögele/Borstell/Engler (2011), Kapitel N: Immaterielle Wirtschaftsgüter, Rz 289

¹⁵ Vgl. Engler in Vögele/Borstell/Engler (2011), Kapitel N: Immaterielle Wirtschaftsgüter, Rz 249

2.5.2 Dienstleistungen

Die Abgrenzung zwischen den Lizenzzahlungen und der Erbringung von Dienstleistungen, einschließlich technischer Dienstleistungen, fällt allerdings wesentlich schwieriger. Gemäß Art. 12 Abs. 2 OECD-MA fallen unter Lizenzzahlungen auch Zahlungen, für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen. Viele DBA sehen im Vergleich zum Art. 12 OECD-MA allerdings ein beschränktes Besteuerungsrecht im Quellenstaat vor und ermöglichen dadurch die Einbehaltung der Quellensteuer auf Lizenzgebühren.¹⁶ Im Gegensatz dazu verpflichtet sich in einem Dienstleistungsvertrag eine Partei, unter Anwendung der in ihrem Beruf üblichen Kenntnisse eine Arbeit für die andere Partei selbst auszuführen. Zahlungen aus einem solchen Vertrag fallen daher allgemein unter Art. 1 OECD-MA.¹⁷ Das Problem liegt darin zu klären, ob besondere, Außenstehenden nicht zugängliche Kenntnisse und Erfahrungen (*Know-how*) der anderen Vertragspartei mitgeteilt werden, damit sie diese für ihre eigenen Zwecke verwenden kann, oder ob derartige Kenntnisse vom Beauftragten angewendet werden und in die fertige Beratungsleistung lediglich einfließen - beispielsweise Vergütungen für die Beratung durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater oder Ingenieur.¹⁸

In der Praxis kommen oft gemischte Verträge vor, welche sich sowohl auf die Überlassung von Know-how, als auch auf die Leistung technischer Hilfe beziehen. Ein Beispiel für einen derartigen gemischten Vertrag wäre ein Franchise-Vertrag, bei welchem sich ein Vertragspartner dazu verpflichtet, dem anderen sein Wissen und seine Erfahrung zur Verfügung zu stellen und gleichzeitig bestimmte technische Hilfe zu leisten, welche noch zusätzlich durch finanzielle Hilfe und Lieferung von Waren vervollständigt wird. Liegt ein solcher gemischter Vertrag vor, ist gemäß dem internationalen Steuerrecht (OECD) im Allgemeinen der Gesamtbetrag der vereinnahmten Entgelte auf Grundlage des Vertragsinhaltes, oder durch einen anderen angemessenen Schlüssel nach den verschiedenen Leistungen, welche der Vertrag vorsieht aufzugliedern und jeden Teilbetrag entsprechend seiner Art

¹⁶ Vgl. Trenkwalder in Bernegger/Rosar/Rosenberger (2012), S. 462-465; Vergleiche weiters Art. 12 der DBA Österreich – USA bzw. Kanada

¹⁷ Vgl. Pollath/Lohbeck in Vogel/Lehner (2008), Art.12 - 11.2 OECD-MK

¹⁸ Vgl. Trenkwalder in Bernegger/Rosar/Rosenberger (2012), S. 465; vergleiche weiters Art.12 – 11.4 OECD-MK

steuerlich zu behandeln.¹⁹ In der Praxis werden konzerninterne Dienstleistungen nach ihrem Leistungsobjekt folgendermaßen kategorisiert:²⁰

- Administrative und kaufmännische Dienstleistungen
- Finanzdienstleistungen
- Technische Dienstleistungen
- Dienstleistungen in Forschung und Entwicklung

Administrative und kaufmännische Dienstleistungen im Konzern umfassen idR die allgemeine Rechts-, Steuer- und Unternehmensberatung, Buchführung und Revision, Überwachung und Kontrolle, Marketing- und Marktforschungsleistungen, Beschaffungs- und Absatzleistungen, Dienstleistungen im Personalbereich, EDV-Dienstleistungen sowie Koordinationsleistungen. Technische Dienstleistungen beinhalten die Lohnfertigung, Ingenieurleistungen, Instandhaltungen und Serviceleistungen sowie Reparatur- und Montageleistungen. Dienstleistungen in F&E stellen überwiegend Auftragsforschung dar. Dienstnehmerentsendungen stellen idR keinen Transfer von immateriellen Wirtschaftsgütern. Zudem stellen sie auch keinen Transfer von Know-how dar.

2.5.3 Leistungspakete – Package Deals

Grundsätzlich sind mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter, welche in einem Vertrag zu einem Leistungspaket zusammengefasst sind, als einzelne Teile des Leistungspaketes gesondert zu betrachten. Zudem ist zu beurteilen, ob der gesamte Geschäftsfall dem Fremdvergleichsgrundsatz standhält. In multinationalen Unternehmen wird in der Praxis für komplexe Lieferungen oder Leistungen, häufig ein einheitlicher Verrechnungspreis vereinbart.²¹ Als Beispiel führen die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010 ua langfristige Verträge über Warenlieferungen oder Dienstleistungen, Rechte auf die Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter oder die Lizenzvergabe von Herstellungs-Know-how iVm der Lieferung wichtiger Bestandteile an.²² Als angemessene Verrechnungspreismethode kommen hier die Preisvergleichsmethode oder die Kostenaufschlagsmethode in Betracht. Sind die Leistungen allerdings untrennbar miteinander verbunden, wodurch sie nicht in

¹⁹ Vgl. Art.12 – 11.6 OECD-MK

²⁰ Vgl. *Trenkwalder in Bernegger/Rosar/Rosenberger* (2012), S. 465

²¹ Vgl. *Jacobs in Jacobs/Endres/Spengel* (2011), S. 630 - 631

²² Vgl. Kapitel III OECD-VPL 2010, Abs. 3.9 ff

einzelne Teilleistungen zerlegt werden können, oder wenn ein Fremdvergleichspreis nicht verlässlich ermittelt werden kann, kann auf eine gewinnorientierte Methode zurückgegriffen werden: Diesbezüglich erscheint die Nettomargenmethode als angemessen.²³

Konzerninterne Vereinbarungen über die Erbringung von Dienstleistungen, sind gelegentlich mit Vereinbarungen zur Übertragung von Waren oder immateriellen Wirtschaftsgütern (oder deren Lizenzierung) verbunden. In einigen Fällen, wie beispielsweise bei Know-how-Verträgen, welche ein Dienstleistungselement aufweisen, kann es sehr schwierig sein festzustellen, wo die Grenze zwischen der Übertragung oder Lizenzierung von Vermögenswerten und der Erbringung von Dienstleistungen genau verläuft. Nebenleistungen treten häufig im Zusammenhang mit dem Technologietransfer auf.²⁴ Andere Tätigkeiten, welche den Konzern als Ganzes betreffen können, sind Leistungen oder Tätigkeiten, welche von der Muttergesellschaft oder einem Dienstleistungszentrum zentral ausgeübt und dem Konzern zur Verfügung gestellt werden. Unter die sogenannten zentral *ausgeübten Tätigkeiten* fallen gewöhnlich administrative Dienstleistungen wie Planung, Koordinierung, Budgetkontrolle, Rechnungswesen, Rechtsberatung, Factoring, ebenso Finanzdienstleistungen wie die Überwachung von Zahlungsströmen, Refinanzierung und Darlehensverträge oder die Unterstützung im Produktions-, Personal-, Einkaufs-, Vertriebs- und Marketingbereich. Konzerninterne Dienstleistungszentren betreiben oft auch F&E-Tätigkeiten oder verwalten immaterielle Wirtschaftsgüter für den gesamten oder Teile vom Konzern. Bei diesen Tätigkeiten ist idR davon auszugehen, dass es sich um konzerninterne Dienstleistungen handelt, da unabhängige Unternehmen bereit gewesen wären eine Vergütung zu entrichten oder andernfalls diese Tätigkeiten selbst erbringen müssten.²⁵

Bei der Auftragsforschung handelt es sich um eine konzerninterne Dienstleistung, bei welcher der Auftraggeber üblicherweise Eigentümer, der aus der Forschungstätigkeit hervorgehenden immateriellen Wirtschaftsgüter, wird. Zudem ist die Forschungsgesellschaft meist vor einem finanziellen Risiko geschützt, da üblicherweise vereinbart wird, dass sämtliche Aufwendungen vom Auftraggeber

²³ Vgl. Trenkwalder in Bernegger/Rosar/Rosenberger (2012), S. 466

²⁴ Vgl. Kapitel VII OECD-VPL 2010, Abs. 7.3

²⁵ Vgl. Kapitel VII OECD-VPL 2010, Abs. 7.14

erstattet werden unabhängig davon ob die Forschung erfolgreich war oder nicht. Sämtliche Risiken, welche mit der gewerblichen Nutzung des immateriellen Wirtschaftsgutes verbunden sind, werden somit von der Forschungsgesellschaft nicht übernommen. Als geeignete Verrechnungspreismethode erscheint die Kostenaufschlagsmethode als zweckmäßig.²⁶

Die Verwaltung von Lizenzen im Konzernverbund stellt eine weitere Form der konzerninternen Dienstleistung dar. Allerdings sollte die Verwaltung und Durchsetzung von Rechten an immateriellen Wirtschaftsgütern, von der Verwertung dieser Rechte unterschieden werden. Die Kontrolle einer Lizenz, kann von einem Dienstleistungszentrum des Konzerns ausgeübt werden. Das Dienstleistungszentrum übernimmt in diesem Fall auch die Zuständigkeit für die Überwachung von möglichen Lizenzrechtsverletzungen und Durchsetzung von Lizenzrechten.²⁷

Für Erläuterungen zu den einzelnen Verrechnungspreismethoden, siehe unten Kapitel 6.7.

2.5.4 Exkurs: Cash Pooling als Finanzdienstleistung im Konzern – ein Instrument zur Konzernfinanzierung als Teil des Cash Managements

Cash Pooling als ein Verfahren des Cash Managements soll dazu dienen, das Zinsergebnis, durch automatisierte Konzentration der Liquidität auf sogenannten *Master Accounts* und unter möglichst geringer Spesenbelastung, zu verbessern. Der Master Account ist in einer zentralen Cash Management Gesellschaft beheimatet – sogenannte *Master Company* – welche die Funktion einer konzerninternen Bank – eine Art *In-house Bank* – wahrnimmt.²⁸ Das Cash Pooling soll weiters dazu beitragen, die Steuerung des konzerninternen Finanzierungsbedarfs zu übernehmen, das Zins- und Währungsrisiko zu minimieren, durch die Einführung eines zentralen Bankenmanagements die Transferkosten zu senken und gleichzeitig die Kontoführungskonditionen für den Konzern optimieren. Abgesehen von dieser betriebswirtschaftlichen Zielsetzung, wird das Cash Pooling auch häufig als Instrument zur Senkung der Konzernsteuerbelastung eingesetzt, bei welchem die Master Company in ein Niedrigsteuerland angesiedelt wird. Nicht ohne Grund sind

²⁶ Vgl. Kapitel VII OECD-VPL 2010, Abs. 7.41

²⁷ Vgl. Kapitel VII OECD-VPL 2010, Abs. 7.42

²⁸ Vgl. Artmann/Polster-Grüll, RdW 2008, S. 627

die Cash Pooling Konstruktionen nicht erst seit kurzem ein großes Thema bei Betriebsprüfungen internationaler Konzerne.

Man unterscheidet zwischen dem Effektiven Pooling (Cash Concentrating), dem Notional Pooling (Fiktives Pooling oder Zinskompensation) und den sogenannten Poolingsurrogaten. Das Effektive Pooling kann, abhängig davon wie viele Stufen (Konten) die liquiden Mittel auf dem Weg zum Master Account durchlaufen müssen, einstufig oder mehrstufig (kaskadierend) ausgestaltet sein. Diesbezüglich unterscheidet man innerhalb der Poolingmethoden noch die Poolingarten welche zusätzlich, durch die unterschiedlichen Merkmale der von den Geldflüssen betroffenen Konten, definiert werden. Zu den Merkmalen gehören:²⁹

- Kontoinhaber (meist juristische Person)
- Kontoführendes Bankinstitut
- Kontowährung
- Land/Staat in dem das kontoführende Bankinstitut residiert

Das Cash Pooling erfolgt idR unternehmensübergreifend: Dabei wird das Pooling zwischen den Pool-Konten unterschiedlicher Kontoinhaber abgewickelt. Weiters ist auch ein sogenanntes bankübergreifendes Pooling, bei welchem das Pooling über mehrere Bankinstitute erfolgt, möglich. Werden die Pool-Konten in unterschiedlichen Währungen geführt, spricht man von einem währungsübergreifenden Pooling. Als Cross Border Pooling bezeichnet man das Pooling, wenn die beteiligten Bankinstitute in verschiedenen Staaten ihren Sitz haben.

Einen Zusammenschluss von zumindest zwei Konten, welche hierarchisch zu einer Poolingstruktur angeordnet sind, bezeichnet man als einen Kontenpool. Ein Konto, das am Pooling teilnimmt bezeichnet man als Pool-Konto oder Cash Pool Account. Die Poolingstruktur beinhaltet zumindest ein abgebendes und ein aufnehmendes Konto. Unter den Begriffen *abgebend* bzw. *aufnehmend* sind nicht die tatsächlichen Geldflüsse zwischen den Konten zu verstehen, sondern ausschließlich der unmittelbare hierarchische Zusammenhang zwischen den beiden Konten. Die Poolingstruktur hat genau einen Master Account, auf welchem die Guthaben und Verbindlichkeiten des gesamten Kontenpools ganz oder teilweise verbucht werden. Eine Poolingstruktur kann auch aus mehreren Poolingkreisen bestehen. Der

²⁹ Vgl. Rieder in Polster-Grüll/Berghuber/Dolezel-Huber/Polster/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas (2004), S. 46

Poolingkreis stellt eine Teilstruktur der Poolingstruktur dar, wobei dieser genau ein aufnehmendes und mindestens ein abgebendes Konto enthalten muss.³⁰ Sämtliche Konten zusammen (A, B, C, D und E) stellen einen Kontenpool dar, welcher aus einer Poolingstruktur mit zwei Poolingkaskaden besteht. Weiters besteht die Poolingstruktur aus zwei Poolingkreisen (I und II). Konto A ist der Master Account. Die Konten C, D und E sind die abgebenden Konten, wobei Konto B gleichzeitig ein abgebendes und aufnehmendes Konto in der Poolingstruktur ist.

Die verschiedenen Poolingmethoden sollen in weiterer Folge analysiert und das Cash Pooling aus steuerrechtlicher Sicht behandelt werden. Abschließend wird das Cash Pooling einer kritischen Würdigung unterzogen.

Zur vereinfachenden Darstellung des Kontenpools dient Abbildung 1.³¹

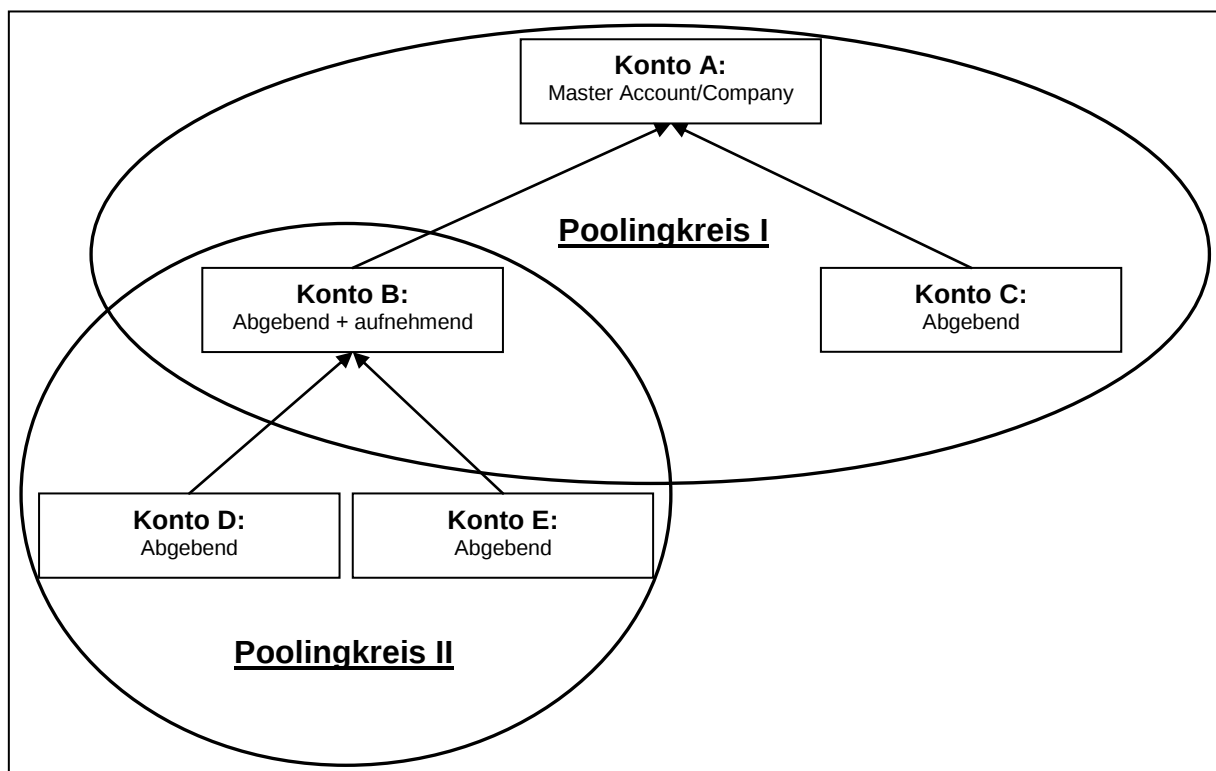


Abbildung 1: Poolingstruktur

Effektives Pooling – Cash Concentrating

Beim effektiven Cash Pooling finden tatsächliche Zahlungsströme statt und es kommt zu einer aktiven Steuerung der liquiden Mittel: Positive Banksalden werden

³⁰ Vgl. Rieder in Polster-Grüll/Berghuber/Dolezel-Huber/Polster/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas (2004), S. 47

³¹ Quelle: modifiziert übernommen aus: Rieder in Polster-Grüll/Berghuber/Dolezel-Huber/Polster/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas (2004), S. 47

an den Master Account überwiesen bzw. negative Salden durch die Master Company gedeckt. Der Liquiditätsbedarf wird somit zentral gedeckt und der Überschuss an Liquidität zentral veranlagt, wodurch eine Zinsoptimierung im Konzern erreicht wird. Innerhalb des Konzerns kommt es deshalb zu Darlehens- bzw. Kreditbeziehungen zwischen den Pooling-Gesellschaften.³²

Im Rahmen des *Zero Balancing* werden sämtliche Valutasalden der abgebenden Pool-Konten, innerhalb eines definierten Poolingzeitraumes, automatisch ausgeglichen. Der Poolingzeitraum gibt an, wie weit vor bzw. nach dem Poolingtag (Stichtag für den das Pooling errechnet wird), die Valutasalden der abgebenden Pool-Konten zu übertragen sind. Beim *Target Balancing* handelt es sich, wie beim Zero Balancing, um eine automatische und effektive Übertragung von Valutasalden in einem Kontenpool. Allerdings können, neben den vorab zwingend festzulegenden Zielsalden, zusätzlich bestimmte Parameter für die abgebenden Konten, wie z.B. Mindestübertragungsbeträge innerhalb bestimmter Bandbreiten oder Übertragungseinheiten, vereinbart werden.³³

Fiktives Pooling (Zinskompensation) – Notional Pooling

Beim fiktiven Pooling werden die Valutasalden der beteiligten Konten täglich im Rahmen der Zinsabrechnung saldiert (kompensiert) und die Zinsberechnung auf Grundlage der kompensierten Salden vorgenommen. Im Gegensatz zum effektiven Pooling, kommt es beim fiktiven Pooling zwischen den Pool-Konten zu keiner Übertragung liquider Mittel. Stattdessen erfolgt eine rein rechnerische (fiktive) Kompensation. Das fiktive Pooling ist ebenfalls ein Verfahren zur Zinsoptimierung.³⁴

Poolingsurrogate - Poolingersatzverfahren

Als Poolingsurrogate werden Verfahren oder Vereinbarungen mit den Banken bezeichnet, welche die positiven Zinseffekte, die aus dem effektiven oder fiktiven Pooling entstehen können, durch eine Zinssatzoptimierung ganz oder teilweise ersetzen. Beispielsweise kann das Verhältnis zwischen den Soll- und Habensalden, als Bedingung vereinbart werden. Für die Zinsabrechnung werden anschließend die

³² Vgl. Moser, Aufsichtsrat aktuell 2009, S. 24-26

³³ Vgl. Rieder in Polster-Grüll/Berghuber/Dolezel-Huber/Polster/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas (2004), S. 47-52

³⁴ Vgl. Rieder in Polster-Grüll/Berghuber/Dolezel-Huber/Polster/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas (2004), S. 59

relevanten Haben- bzw. Sollzinssätze herangezogen und zwischen einem Standardwert und einem maximalen Zinssatz festgesetzt.³⁵

2.5.4.1 Steuerrechtliche Behandlung des Cash Pooling

Zwischen den teilnehmenden Unternehmen und der Master Company entstehen beim effektiven Cash Pooling, durch Überweisung der positiven Salden an den Master Account oder Abdeckung der negativen Salden durch die Master Company, Forderungen bzw. Verbindlichkeiten, aus welchen sich sowohl gesellschaftsrechtliche, als aus steuerrechtliche Fragestellungen ergeben. Es stellt sich die Frage, ob die verrechneten Zinsen und Transferkosten zwischen der Master Company und den am effektiven Pooling teilnehmenden Unternehmen auch einem Fremdvergleich – arm's length principle (siehe dazu Kapitel 6.8) – standhalten. Diesbezüglich steht den teilnehmenden Unternehmen ein Recht auf angemessene Vergütung, für die übernommenen Funktionen oder Risiken.

Der wesentliche Vorteil einer effektiven Cash Pooling Vereinbarung, ist die gegenseitige Gewährung der Liquidität bzw. der übernommenen Haftungen durch die teilnehmenden Konzerngesellschaften. Aufgrund der Tatsache, dass die Salden übertragen bzw. abgedeckt werden, wird das Risiko der Bank auf der sich der Master Account befindet, minimiert und ermöglicht günstige Zinskonditionen. Die teilnehmenden Konzerngesellschaften, welche durch die Abdeckung negativer Banksalden bzw. Überweisung positiver Banksalden zusätzliche Haftungen eingehen müssen, um die gewährten Zinsvorteile zu ermöglichen, sollen eine angemessene Vergütung erhalten.³⁶

Aus der Sicht der Finanzverwaltung hat die Master Company – auch im Bezug auf effektives Cash Pooling – lediglich Anspruch auf eine angemessene Dienstleistungsvergütung.³⁷ Für die übernommenen Funktionen und Risiken, die als Dienstleistungen anzusehen sind, darf die Berechnung der Dienstleistungsvergütung auf Basis der Kostenaufschlagsmethode mit einem geringen Gewinnaufschlag erfolgen.³⁸ Unter solche Dienstleistungsvergütungen fallen: Verwaltungsfunktionen (Tagesgeschäft iZm Cash Pooling – Transfer von Mitteln, Erstellung von

³⁵ Vgl. Rieder in Polster-Grüll/Berghuber/Dolezel-Huber/Polster/Schwerdtfeger/Taucha/Zerwas (2004), S. 63

³⁶ Vgl. Artmann/Polster-Grüll, RdW 2008, S. 627

³⁷ Vgl. Polster-Grüll in Bernegger/Rosar/Rosenberger (2012), S. 411

³⁸ Siehe Erlass des BMF, GZ BMF-010221/3364-IV/4/2008 vom 15. Dezember 2008

Kontoauszügen), Entwicklung und Implementierung eines Cash Pooling Konzeptes, Übernahme von Haftungsrisiken oder Zinssatz- und Wechselkursrisiken.³⁹ Zudem muss gewährleistet sein, dass die Master Company keine Residualgewinne erzielt und behält. Unter den *residual profits* in diesem Zusammenhang versteht man Gewinne, welche aus der Zinsdifferenz zwischen den der Master Company gewährten Veranlagungs- und Refinanzierungszinsen und den Zinssätzen aus dem konzerninternen Cash Pooling entstehen.⁴⁰ Man vertritt außerdem den Standpunkt, dass die Master Company nur in seltenen Fällen Haftungs- und Ausfallsrisiken übernimmt und sich die Haupttätigkeit nur auf den Transfer von Salden beschränkt.⁴¹ Gemäß Rz 201 der VPRL 2010 müssen die aus dem Cash Management entstandenen Synergieeffekte, nach Berücksichtigung der Kosten, den teilnehmenden Konzerngesellschaften zugutekommen.

In der Literatur hingegen wird die Meinung vertreten, dass die Argumentation der Finanzverwaltung nur im Zusammenhang mit dem fiktiven Cash Pooling zulässig ist, da hier die Master Company lediglich administrative Tätigkeiten wahrnimmt. Wie bereits oben beschrieben, übernimmt die Master Company beim effektiven Cash Pooling noch zusätzlich Bonitäts- bzw. Haftungsrisiken: Für den Fall der Insolvenz einer teilnehmenden Konzerngesellschaft, muss die Master Company idR auch den Verlust aus dem Forderungsausfall übernehmen. Dies hätte zwar eine Wertberichtigung der Forderung von Seiten der Master Company gegenüber der insolventen Gesellschaft zur Folge, gegenüber der Bank bzw. den anderen teilnehmenden Konzerngesellschaften, die positive Salden überwiesen haben, bleiben die Verbindlichkeiten – vorbehaltlich einer abweichenden Vereinbarung – hingegen aufrecht. In diesem Fall hat die Master Company, neben einer angemessenen Dienstleistungsvergütung für die administrativen Leistungen, einen Anspruch auf fremdübliche Vergütung für die übernommene Haftung.⁴²

Konsequenzen aus ertragsteuerlicher Sicht

Der Fremdvergleichsgrundsatz gilt sowohl für inländische als auch für international verbundene Unternehmen. Das österreichische Steuerrecht definiert den Fremdvergleichsgrundsatz für internationale Geschäftsbeziehungen zwischen

³⁹ Vgl. Deutsch/Hack in Hack/Pernegger/Polster-Grüll/Zöchling (2011), S. 277-278

⁴⁰ Vgl. Deutsch/Hack in Hack/Pernegger/Polster-Grüll/Zöchling (2011), S. 279

⁴¹ Vgl. Hack, taxlex 9/2006, S. 506

⁴² Vgl. Polster-Grüll in Bernegger/Rosar/Rosenberger (2012), S. 411 - 412

Nahestehenden im § 6 Z 6 EStG. Die Norm aus dem EStG soll sicherstellen, dass die abkommensrechtlich geforderte Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes national gewährleistet ist. Unter § 6 Z 6 EStG fallen nicht nur Lieferungen, sondern auch unternehmensinterne Dienstleistungen wie beispielsweise Darlehen. Gleichzeitig sind die OECD VPL 2010, die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien und Art. 9 Abs. 1 OECD-MA für das Cash Pooling relevant. Weiters die Regelungen über die verdeckte Einlage nach § 8 Abs. 1 KStG, die verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 2 KStG und die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß den §§ 21 f BAO auch im Zusammenhang mit dem multinationalen Cash Pooling.⁴³ Den Abgabepflichtigen trifft bei Auslandssachverhalten zudem eine erhöhte Mitwirkungspflicht.

Die steuerliche Anerkennung ist gewährleistet, wenn die Zins- oder Leistungsverrechnung zwischen Master Company und Poolteilnehmern zu Konditionen erfolgte, welche zwischen unabhängigen Dritten in einer vergleichbaren Situation, vereinbart worden wären (*Dealing at Arm's length*). Wird im Rahmen einer Außenprüfung festgestellt, dass der verrechnete Zinssatz zu fremdunüblichen Bedingungen verrechnet wurde, ist für steuerliche Zwecke eine Anpassung des Verrechnungszinssatzes – abhängig vom Sachverhalt – gemäß § 6 Z 6 EStG oder § 8 Abs. 2 KStG vorzunehmen. Zum Nachweis des Vorliegens der Fremdüblichkeit genügt es der österreichischen Finanzverwaltung nicht, sich mittels Preisvergleichsmethode an den Zinssätzen von nicht gepoolten Geschäftskonten bei Banken zu orientieren – die Synergieeffekte aus dem Cash Pooling sind auf die Poolingteilnehmer aufzuteilen und bei der Master Company darf kein Residualgewinn aus dem Zinsvorteil verbleiben: Poolinterne Sollzinssätze sollten die Zinssätze für externe Finanzierungen wie beispielsweise Bankkredite nicht übersteigen, wobei der Bankzinssatz die Obergrenze ist. Die Habenzinssätze sollten über jenen Bank-Habenzinssätzen liegen, welche die Poolingteilnehmer, die positive Salden an den Master Account überweisen, ohne Cash Pooling bei externen Kreditinstituten für ihr Guthaben bekommen würden. Das begründet die Finanzverwaltung damit, dass die Poolingteilnehmer ein höheres Bonitätsrisiko (höheres Ausfallsrisiko, keine Mindestreserven, geringere Eigenkapitalausstattung) im Vergleich zu einem Kreditinstitut in Kauf nehmen müssen. Zu berücksichtigen bei der Berechnung des

⁴³ Vgl. Kaufman, ÖStZ Heft 20/2011, S. 507

Zinssatzes ist zudem, ob von den Poolingteilnehmern wechselseitige Haftungen eingegangen worden sind und das damit verbundene erhöhte Ausfallsrisiko.⁴⁴

2.5.4.2 Kritische Würdigung des Cash Poolings

Zunächst stellt sich die Frage, ob die Bankenfinanzierung mit einer Konzernfinanzierung im Bezug auf Verrechnungspreise vergleichbar ist. Ursprünglich hat die österreichische Finanzverwaltung die Ansicht vertreten, dass eine Poolingfinanzierung einer Bankenfinanzierung grundsätzlich gleich gestellt werden darf. Von dieser Ansicht wurde in den letzten Jahren allerdings Abstand genommen: Begründet wird dieser Standpunkt der österreichischen Finanzverwaltung dadurch, dass die unternehmerischen Zielsetzungen von Banken und jener von international tätigen Konzernen nicht uneingeschränkt vergleichbar sind. So verfolgt ein Kreditinstitut das Ziel, die bei ihm eingelegten Mittel mit größtmöglichem Gewinn zu veranlagern, wohingegen bei der konzerninternen Finanzierung versucht wird die liquiden Mittel bedarfsgerecht im Konzern zu verteilen, sodass die einzelnen Konzerngesellschaften ihre eigenen unternehmerischen Ziele verwirklichen können.

Auf dem Bankensektor wird versucht mittels Kreditvergabe einen Gewinn zu erzielen, während bei der Konzernfinanzierung das primäre Ziel die Sicherung der Liquidität, optimale Verteilung der Mittel und Optimierung des Zinsergebnisses ist.⁴⁵ Der Fremdvergleich lässt in diesem Bereich einen Spielraum zu, der von Finanzbehörden in den letzten Jahren allerdings sehr restriktiv gehandhabt wurde. Cash Pooling Vereinbarungen bzw. deren Ausgestaltungen, werden im Rahmen von Betriebsprüfungen intensiv diskutiert, speziell wenn die Master Company in einem Niedrigsteuerland angesiedelt ist oder einem begünstigten Steuerregime unterliegt, wobei an dieser Stelle anzumerken ist, dass die Weitergabe von Informationen an die Betriebsprüfung besonders iZm Auslandssachverhalten deutlich erschwert wird bzw. nicht sämtliche Informationen von der Muttergesellschaft an die Prüfer weitergegeben werden. Das gestaltet sich gerade bei der Prüfung von „kleinen“ Tochtergesellschaften in Österreich, die Teil eines „großen“ multinational tätigen Konzerns sind, durchaus problematisch.

In 80 – 90% der Fälle werden Cash Pooling Vereinbarungen von der Finanzverwaltung jedoch als nicht *aggressiv* eingestuft und steuerlich vollständig

⁴⁴ Vgl. Hack/Pernegger/Polster-Grüll/Zöchling (2011), S. 278

⁴⁵ Vgl. VPR 2010, Rz 88

anerkannt.⁴⁶ Zur Beurteilung der Angemessenheit von Soll- und Habenzinssätzen sind die wahrgenommenen Funktionen der Master Company ausschlaggebend. In der Praxis wird auch der Standpunkt vertreten, dass eine angemessene Dienstleistungsvergütung – sofern diese Funktion im Konzern wahrgenommen wird – in den Verrechnungspreis einfließen darf.

Aufgrund der steigenden internationalen Ausrichtung von Unternehmen, ist auch in Zukunft davon auszugehen, dass das Cash Pooling sowohl aus steuerrechtlicher als auch betriebswirtschaftlicher Sicht eine immer bedeutendere Stellung einnehmen wird.

2.6 Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter

Das Ansatzverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wurde bereits eingangs erwähnt und wird auch noch in den EStR Rz 629 festgelegt. Voraussetzung für einen entgeltlichen Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsgutes, ist die Änderung der Zurechnung eines bereits bestehenden Wirtschaftsgutes oder die Neubegründung eines Rechtsverhältnisses gegen eine nach kaufmännischen Grundsätzen angemessene Gegenleistung, wie beispielsweise der Kauf oder Tausch. Eine Anschaffung bzw. Erwerb liegt nicht vor, wenn der Steuerpflichtige die unkörperlichen Wirtschaftsgüter selbst hergestellt hat, herstellen lässt oder unentgeltlich von einem Dritten erhält (beispielsweise durch Schenkung oder Erbschaft).⁴⁷

Ein Aktivierungsgebot hinsichtlich des Ansatzes unkörperlicher Wirtschaftsgüter als Einlage ergibt sich nach EStR 2000 Rz 632: Die Bewertung ist gemäß den Einlagenbewertungsvorschriften nach § 6 Z 5 EStG vorzunehmen und mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Unbefristete Rechte und Konzessionen sind idR dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen zuzurechnen. Abschreibungen sind für diese nicht zulässig, jedoch können Teilwertabschreibungen nach § 6 Z 2 EStG vorgenommen werden. Teilwertabschreibungen können dann relevant sein, wenn beispielsweise im örtlichen Nahbereich weitere Konzessionen erteilt werden, die zu einem Umsatzrückgang führen. Abschreibungen sind nur dann

⁴⁶ Vgl. Zorn in *Dziurdê*, SWI-Jahrestagung: „Aggressives“ Cash-Pooling 2008, S. 412

⁴⁷ Vgl. EStR 2000, Rz 629

möglich, wenn die immateriellen Wirtschaftsgüter durch Zeitablauf an Wert verlieren, wobei auch hier eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Z 1 EStG in Betracht kommt.⁴⁸

Kommt es zu einer Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsgutes zwischen inländischen und ausländischen verbundenen Unternehmen, normiert § 6 Z 6 EStG den nationalen Besteuerungsanspruch. Erfasst werden Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, Betriebe und sonstige Leistungen. Unter den Voraussetzungen des § 6 Z 6 lit. a EStG, werden sogenannte *outbound*-Sachverhalte geregelt: Dabei geht es um die Überführung von Wirtschaftsgütern oder Betrieben vom Inland ins Ausland. Umgekehrt verhält es sich bei den Voraussetzungen des § 6 Z 6 lit. c EStG: Hier werden wiederum *inbound*-Sachverhalte geregelt, also solche bei welchen Wirtschaftsgüter oder Betriebe vom Ausland ins Inland überführt werden. Rechtsfolge bei in- oder outbound Sachverhalten, ist die Bewertung auf Grundlage des fremdüblichen Verrechnungspreises. Voraussetzung ist, dass die fremdübliche Verrechnungspreisgestaltung durch die Verbundenheit der Kapitalgesellschaft begründet wurde.⁴⁹

Als verbundene Unternehmen iSd § 6 Z 6 lit. a dritter Teilstrich EStG gelten inländische oder vergleichbare ausländische Kapitalgesellschaften, an welchen der Steuerpflichtige zu mehr als 25% beteiligt ist. Im Vergleich dazu wird nach Art. 9 OECD-MA keine konkrete Beteiligungshöhe normiert. Ein verbundenes Unternehmen liegt gemäß § 6 Z 6 lit. a vierter Teilstrich EStG zudem auch dann vor, wenn die Geschäftsleitung oder Kontrolle durch dieselben Personen ausgeübt wird, oder diese darauf Einfluss haben.

Durch die Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsgutes an eine andere Konzerngesellschaft, wird nicht nur das Wirtschaftsgut an sich übertragen, sondern auch das damit verbundene Gewinnpotenzial. Das mögliche Gewinnpotenzial ist im Zuge der Veräußerung in die Bewertung mit einzubeziehen. Aus steuerrechtlicher Sicht liegt bei der Übertragung eine Veräußerung, eine Einlage oder Sachausschüttung vor. Dabei ist aus Sicht der internationalen Steuerplanung zu beachten, dass bei der übertragenden Konzerngesellschaft stille Reserven aufgedeckt werden können.⁵⁰

⁴⁸ Vgl. *Deutsch-Goldoni/Rohatschek* (2013), S. 33

⁴⁹ Vgl. *Lehner* (2014), S. 74

⁵⁰ Vgl. *Lehner* (2014), S. 319 - 320

2.6.1 Bewertungstechniken

In Fällen wo für immaterielle Wirtschaftsgüter kein Marktpreis festgestellt, oder Preisvergleich mit ähnlichen Wirtschaftsgütern nicht durchgeführt werden kann, muss für die Bewertung auf Bewertungstechniken zurückgegriffen werden. Die gängigsten Bewertungsmethoden sind:⁵¹

- **Cost Approach:** Die Bewertung des Wirtschaftsgutes erfolgt zu historischen Anschaffungs- oder Wiederbeschaffungskosten. Anzusetzen sind somit sämtliche Marketingkosten, welche zum Aufbau der Marke beigetragen haben oder nötig waren. Zu beachten sind in diesem Zusammenhang auch Kosten, die in der Vergangenheit angefallen sind: Ergebnis von Fehlinvestitionen oder schwierige Marktsituation.
- **Income Approach:** Die Marke oder das immaterielle Wirtschaftsgut wird auf Grundlage der markenspezifischen Zahlungsströme bewertet. Beim Income Approach werden Lizenzgebühren angesetzt, die zu entrichten wären, wenn das immaterielle Wirtschaftsgut nicht im Eigentum des Unternehmens stehen würde.
- **Market Approach:** Die Bewertung der Marke erfolgt mittels Heranziehung von Multiplikatoren. Für die Bewertung auf Basis der Transaktionsmultiples, ist es erforderlich, Informationen über Transaktionen mit vergleichbaren Marken zu beschaffen.

⁵¹ Vgl. Trenkwalder in Bernegger/Rosar/Rosenberger (2012), S. 469 - 470

3 Die aggressive Steuerplanung international tätiger Konzerne

3.1 Derzeitiger Stand

Alle Bürgerinnen und Bürger müssen ihren Beitrag leisten um die Leistungen und Infrastrukturen (solche wie Schulen, Universitäten oder den öffentlichen Nahverkehr) des Staates in Anspruch nehmen zu können. Abhängig von seinem Einkommen leistet jeder seinen Beitrag zum öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen, allerdings ohne Anspruch auf eine unmittelbare Gegenleistung. Bei multinationalen Unternehmen hatte man allerdings in den letzten Jahren den Eindruck, viel Geld auszugeben um möglichst wenig Steuern zahlen zu müssen. Von vielen Managern werden Steuern zunehmend als ein Kostenfaktor angesehen, bei welchem es gilt diesen so gut wie möglich zu minimieren. Steuern werden nicht als Beitrag an die Gesellschaft angesehen, obwohl die Konzerne von dieser im Hinblick auf qualifiziertes Personal oder Etablierung eines Forschungs- und Entwicklungsstandortes, abhängig sind. Wie die Konstruktionen zur Steuervermeidung tatsächlich aussehen, bleibt oft ein Geheimnis. Meist kommen diese nach Skandalen und Konkursen ans Tageslicht, wie im Beispiel von Enron: Der Konzern machte in fünf Jahren in etwa 1,8 Milliarden Dollar Gewinn ohne auch nur einen Cent an Steuern abzuführen. Man schätzt, dass es in etwa 10 Jahre dauern könnte, bis das Geflecht von 881 Tochtergesellschaften in Steueroasen juristisch durchleuchtet werden kann.⁵²

Ein erster Hinweis auf eine aggressive Steuerplanung liegt vor, wenn ein Konzern Tochtergesellschaften mit Sitz in einer Steueroase hat. In den USA machten Unternehmenssteuern bis Mitte der 60er rund 17% der gesamten Steuereinnahmen aus. Seit 2000 ging der Anteil auf rund 10% zurück – ein Trend der sich auch in europäischen Ländern beobachten lässt. Das vermutlich beliebteste Instrument zur Steuervermeidung sind konzerninterne Verrechnungspreise. Ein anderes Instrument ist die Unterkapitalisierung – *Thin Capitalisation*: Bei dieser Methode wird eine Gesellschaft mit zu geringem Eigenkapital ausgeschattet. Die Gesellschaft ist gezwungen sich Fremdkapital von einer anderen Gesellschaft im Konzern, gegen eine entsprechende Verzinsung aufzunehmen. Die darlehensgebende Gesellschaft

⁵² Vgl. EvB Magazin vom Jänner 2007, S. 12

hat ihren Sitz in einer Steueroase und der Zinsaufwand der darlehensaufnehmenden Gesellschaft reduziert den Gewinn im Hochsteuerland. Geschlossen wird der Kreis der beliebtesten Formen zur Steuervermeidung, mit der Auslagerung von immateriellen Wirtschaftsgütern wie Marken, Patente oder Lizenzen: Diese werden an eine Tochtergesellschaft in einer Steueroase ausgelagert. Für die Inanspruchnahme dieser immateriellen Wirtschaftsgüter werden hohe Gebühren verrechnet, was wiederum die Steuerbemessungsgrundlage im Hochsteuerland senkt.⁵³

Bereits seit Jahren wird das Problem der aggressiven Steuerplanung international tätiger Konzerne von wissenschaftlicher Seite als auch von Seiten der Behörden diskutiert. Nicht nur auf nationaler Ebene, sondern auch auf internationaler Ebene werden sinkende Steuereinnahmen des Fiskus trotz Wirtschaftswachstum zunehmend zum politischen Thema der Regierungen weltweit. An dieser Stelle ist folgendes Zitat festzuhalten: Wenn Konzerne wie Daimler oder Chrysler trotz hoher Gewinne in Deutschland fast keine Steuern zahlen, oder Milliardäre ihr Geld in Stiftungen von Steueroasen wie Schweiz oder Luxemburg parken um es der Besteuerung zu entziehen, *„dann ist das kein Naturereignis, sondern Ergebnis falscher Politik“*.⁵⁴ Im abschließenden Statement zum 3. Meeting des Chair of the Forum on Tax Administration im September 2006 in Seoul, Korea, wurde ua die Weiterentwicklung von Maßnahmen der OECD Staaten zur Identifizierung bzw. Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung, festgehalten. Nicht unerwähnt blieb in diesem Zusammenhang die Rolle der sogenannten *„tax intermediaries“* (solche wie Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften oder Anwaltskanzleien), im Hinblick auf Vereinbarungen über Konstrukte zur Steuervermeidung. Diese Gruppe soll in ihrer Rolle als Berater von internationalen Konzernen, einer genaueren Analyse unterzogen werden.⁵⁵

2012 wurden auf europäischer Ebene von der Europäischen Kommission zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung eine Mitteilung, ein Aktionsplan, sowie zwei an die Mitgliedstaaten gerichtete Empfehlungen ausgearbeitet. Zudem wurde der Terminus *aggressive Steuerplanung* in der Mitteilung der Europäische Kommission vom 27. Juni 2012 definiert (siehe dazu

⁵³ Vgl. EvB Magazin vom Jänner 2007, S. 12 - 14

⁵⁴ Bertelmann, Tagesspiegel vom 3. November 2011

⁵⁵ Vgl. „Final Seoul Declaration“ (2006), S. 4 - 5

unten Kapitel 3.3). Mit der aggressiven Steuerplanung befasst sich eine der Empfehlungen, die vom 6. Dezember 2012 stammt, in welcher die Europäische Kommission den Mitgliedstaaten konkrete Maßnahmen in diese Richtung vorgeschlagen hat.⁵⁶ In dieser Empfehlung wird, ohne auf den Begriff der *aggressiven Steuerplanung* zunächst einzugehen, das Problem in den Grundzügen erläutert. Die Kommission beschreibt die Steuerplanung zwar weltweit traditionell als rechtmäßige Praxis, jedoch wurden die Steuerplanungsstrukturen im Laufe der Zeit immer umfangreicher und ausgefeilter. Weiters erkannte die Kommission, dass die Steuerplanung länderübergreifend vollzogen wird und somit auch eine Verlagerung von steuerpflichtigen Gewinnen in Länder mit begünstigtem Steuerregime bewirkt. Die Steuerschuld auf diese Weise zu senken, ist nicht zwingend illegal, jedoch im Widerspruch zu Absicht und Zweck des Gesetzes.⁵⁷

3.2 Steueroptimierung durch Verrechnungspreise

Im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisgestaltung von grenzüberschreitend tätigen Konzernen ergeben sich Gestaltungsspielräume, welche im Rahmen der Steuerplanung zur Senkung der Gesamtsteuerbelastung des Konzerns genützt werden. Dabei unterliegt die Verrechnungspreisgestaltung unterschiedlichen Zielparametern: In erster Linie folgt die Verrechnungspreispolitik betriebswirtschaftlichen Zielsetzungen. Darüber hinaus bestehen aus steuerrechtlicher Sicht gesetzliche Vorschriften zur Bestimmung und Dokumentation von Verrechnungspreisen.

Im Prinzip lässt sich eine Steueroptimierung durch Verrechnungspreise erreichen, indem unterschiedliche Steuersätze zwischen verschiedenen Jurisdiktionen innerhalb der konzerninternen Wertschöpfungskette, zum eigenen Vorteil genützt werden. Beispielsweise durch die in verschiedenen Ländern tätigen Konzerngesellschaften. Die sogenannte *Allokationsstrategie* bestimmt, in welcher Konzerneinheit (dem jeweiligen realen Standort) bestimmte Einkünfte realisiert und originär besteuert werden sollen. Primäres Ziel ist es die hohen Erträge in ein Niedrigsteuerland, bzw. Aufwendungen in ein Hochsteuerland zu verschieben⁵⁸ – Ausnützen des sogenannten *internationalen Steuergefälles*. Das setzt allerdings

⁵⁶ Vgl. Lang, SWI 2013, S. 62 - 63

⁵⁷ Vgl. KOM (2012) 8806, S. 2

⁵⁸ Vgl. Jacobs in Jacobs/Endres/Spengel (2011), S. 1082

voraus, dass die Verrechnungspreissystematik so gestaltet ist, um die gewünschte Allokation der Bemessungsgrundlage zu erreichen. Grundlage für die Bemessung des Wertes, die eine Konzerngesellschaft innerhalb der Wertschöpfungskette erbringt, sind die dabei übernommenen Funktionen und Risiken, sowie die eingesetzten Materialien und immateriellen Wirtschaftsgüter. Damit die Konzerngesellschaft, aufgrund einer steuerplanerischen Zielsetzung, den Wertschöpfungsgewinn in einem Niedrigsteuerland versteuern kann, muss ein entsprechendes Funktions- und Risikoprofil angemessen sein.⁵⁹ Für die Verteilung von Funktion und Risiko in einem Kapitalgesellschaftskonzern, sind die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Konzerngesellschaften maßgeblich.⁶⁰ Für die Übertragung von Risiko oder dem wirtschaftlichen Eigentum an Wirtschaftsgütern, bedarf es somit einer vertraglichen Vereinbarung zwischen den Konzerngesellschaften. Das ermöglicht beispielsweise die Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern an eine eigens für diesen Zweck gegründete Patent- oder Lizenzgesellschaft. Durch eine entsprechende (steuerliche) Konstruktion können somit nicht unwesentliche Beiträge zur Wertschöpfung im Konzern und die damit verbundenen steuerlichen Erträge, einer Konzerngesellschaft einem Niedrigsteuerland zugeordnet werden. Eine Zentralgesellschaft, die ihren Sitz in einem Niedrigsteuerland hat, kann mit einer entsprechenden vertraglichen Vereinbarung ausgestattet sein, um die operativ tätigen Gesellschaften von sämtlichen wirtschaftlichen Risiken freizustellen und somit den Großteil der erwirtschafteten Gewinne, einer niedrigen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Zentralgesellschaft zuführen. Das gilt aber auch für konzerninterne Dienstleistungen: An dieser Stelle sei das Cash-Pooling (siehe Kapitel 2.5.4) als konzerninterne Finanzdienstleistung erwähnt, bei welchem durch eine steueroptimale Allokation der Bemessungsgrundlage eine Minimierung der Konzernsteuerquote erreicht werden kann, wobei anzumerken ist, dass der steuerplanerischen Verrechnungspreisgestaltung durch die Gesetzgebung (national als auch international), OECD-VPL, als auch VPR des BMF Grenzen gesetzt wurden.

In weiterer Folge wird eine Definition des Terminus *aggressive Steuerplanung* dargelegt. Um die Aussagekraft bzw. Wirkung der steuerlich motivierten

⁵⁹ Vgl. Rosenberger/Loidl/Moshammer, SWK Heft Nr. 29/2012, S. 1252

⁶⁰ Vgl. OECD-VPL 2010, Rz. 9.11 zweiter Satz

Verrechnungspreisgestaltung darzulegen, wurde ein Beispiel aus der Praxis herangezogen und kritisch analysiert.

3.3 Definition des Terminus der aggressiven Steuerplanung aus Sicht der Europäischen Kommission

Die Europäische Kommission bediente sich in ihrer Mitteilung vom 27. Juni 2012 zunächst folgender Definition:⁶¹

„Aggressive Steuerplanung liegt vor, wenn künstliche Geschäfte oder Strukturen genutzt oder Unterschiede zwischen Steuersystemen so ausgenutzt werden, dass dies die Steuervorschriften der Mitgliedstaaten untergräbt und dem Fiskus noch mehr Steuereinnahmen entgehen.“

Im Bezug auf die *künstlichen Geschäfte oder Strukturen* liegt nach den meisten Rechtsordnungen ein unbeachtliches Scheingeschäft vor, das gemäß § 23 Abs. 1 BAO für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung ist. Die Definition besagt, dass derartige Gestaltungen von den Behörden auf Basis der Sachverhaltsermittlung und Interpretation der geltenden Gesetze erfasst werden können. Aus diesem Grund ist nicht der vorgetäuschte oder bloß behauptete Sachverhalt maßgebend, sondern das tatsächlich stattgefundene von Bedeutung. Werden die Steuervorschriften derart ausgenutzt, dass der Steuerpflichtige sie *untergräbt*, kann vermutet werden, er wendet die Norm im Widerspruch zum ursprünglichen Ziel und Zweck an. Daher darf dem Fiskus auch keine Steuereinnahme entgehen.⁶²

Zum 6. Dezember 2012 veröffentlichte die Europäische Union schlussendlich eine neue Definition der aggressiven Steuerplanung.⁶³

„Aggressive Steuerplanung besteht darin, die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken. Aggressive Steuerplanung kann in vielerlei Formen auftreten. Zu ihren Folgen gehören doppelte Abzüge (d. h. ein und derselbe Verlust wird sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat abgezogen)

⁶¹ Vgl. KOM (2012) 351, S. 4

⁶² Vgl. Lang, SWI 2013, S. 63

⁶³ Vgl. KOM (2012) 8806, S. 2

und doppelte Nichtbesteuerung (d. h. Einkünfte, die im Quellenstaat nicht besteuert werden, sind im Ansässigkeitsstaat steuerbefreit).“

Bei dieser Formulierung bedarf es zunächst der Abgrenzung zwischen einer *aggressiven* und einer nicht *aggressiven* Steuerplanung. Sofern unterstellt wird, dass die *Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehreren Steuersystemen* durch eine Steuerplanung ausgenutzt werden *um die Steuerschuld zu senken*, stellt sich die Frage welche Art von Steuerplanung nun noch legal ist? Schließlich zählt es auch zu den Aufgaben eines Steuerberaters, seine Klienten hinsichtlich steuerrechtlicher Fragestellungen zur Seite zu stehen und bei der Steueroptimierung zu unterstützen – auf der Homepage der KWT ist zu lesen: *Steuerberater helfen Steuern sparen*.⁶⁴ Wäre bereits das Hinweisen auf die vollständige Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern gemäß § 13 EStG oder das Schachtelprivileg gemäß § 10 KStG eine Form *aggressiver* Steuerplanung? Schließlich handelt es sich bei den angeführten Normen auch um eine Möglichkeit die Steuerschuld zu senken.

Aus der Formulierung könnte hervorgehen, dass nur jene Steuerplanung erfasst wird, bei welcher die Steuerschuld aufgrund von Ziel und Zweck der Norm ohnehin bereits feststeht, der Steuerpflichtige mit Hilfe seines Steuerberaters jedoch Konstrukte entwirft um die *Steuerschuld zu senken*. Beispielsweise jene Steuergestaltungen, die darauf abzielen den wahren Sachverhalt zu verschleiern oder sich ausschließlich auf den Buchstaben des Gesetzes zu stützen und Ziel und Zweck der Norm außer Acht zu lassen.⁶⁵ Die Definition der aggressiven Steuerplanung erscheint somit weitaus enger gefasst und Fälle der aggressiven Steuerplanung könnten durch richtige Sachverhaltsermittlung und die Auslegung der Normen im Hinblick auf Zweck und Ziel vorgebeugt werden.

Unklar bleibt somit wie die Formulierung nun auszulegen ist: Versteht die Kommission darunter Steuergestaltungen, die sich am Ziel und Zweck der Norm orientieren und somit ohnehin steuerpflichtig sind? Oder handelt es sich um Konstruktionen der Steuerplanung, die sich innerhalb des bis dato gültigen rechtlichen Rahmens bewegen? Letzteres würde allerdings genaue Kriterien

⁶⁴ <http://www.kwt.or.at/desktopdefault.aspx/tabid-37/> [Zugriff am 4. August 2014]

⁶⁵ Vgl. Lang, SWI 2013, S. 63

benötigen, anhand welcher die Grenze zwischen der *legalen* (also die nicht *aggressive* Steuerplanung) und der nicht *legalen* Steuerplanung gezogen wird.

3.4 Formen der aggressiven Steuerplanung

Die Steuerminimierung scheint in vielen multinationalen Konzernen primäres Ziel zu sein. Federführend in der Anwendung von aggressiven Steuersparmodellen sind Unternehmen mit einem hohen Anteil an immateriellen Wirtschaftsgütern. Das liegt daran, dass sich Immaterialgüterrechte ohne logistischen Aufwand verschieben lassen. Zwar sind sie als solche nicht greifbar, jedoch können die Eigentumsrechte mittels entsprechender vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Unternehmen innerhalb eines Konzerns verschoben werden. Etwas das für ein Unternehmen, welches überwiegend materielle Güter im Konzern verschiebt – wie beispielsweise ein Unternehmen aus der Automobilbranche – mit sehr hohem logistischen Aufwand verbunden wäre. Eine populär gewordene Form der Steuervermeidung, unter Zuhilfenahme der Verschiebung von immateriellen Wirtschaftsgütern, wurde in dieser Arbeit analysiert und kritisch durchleuchtet.

3.4.1 „The Double Irish with a Dutch Sandwich“

Bekannt geworden ist „The Double Irish with a Dutch Sandwich“ als Modell zur Steuervermeidung internationaler US-Konzerne. Das Steuergestaltungskonstrukt wurde gezielt dazu verwendet, um so weit wie möglich einer Steuerbelastung in Europa beziehungsweise den Vereinigten Staaten zu entkommen. Internationale Unternehmen mit einem hohen Anteil an immateriellen Wirtschaftsgütern, wie zum Beispiel Apple Inc., Google Inc., Microsoft Corp. und Facebook Inc., waren führend bei der Ausgestaltung der aggressiven Steuerplanung zum eigenen Vorteil. Das international scharf kritisierte Modell, zur Steuervermeidung wird nun näher dargestellt und analysiert.

3.4.1.1 The Double Irish

Grundsätzlich sind alle in Irland ansässigen Körperschaften unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtig. Unter den sogenannten „resident companies“ versteht man, seit der Einführung des Finance Act 1999, grundsätzlich jede Gesellschaft,

welche in Irland gegründet und in das Gesellschaftsregister eingetragen wurde.⁶⁶ Der Finance Act 1999 definiert als Kriterium für die Ansässigkeit, den Ort an welchem die tatsächliche Leitung und Kontrolle ausgeübt wird.⁶⁷

Der Sitz der Muttergesellschaft von Google (Google Inc., Mountain View) befindet sich in Kalifornien, USA. Das Unternehmen gründete in Irland eine Tochtergesellschaft⁶⁸:

- Google Ireland Holdings (Dublin)

Google Ireland Holdings wird von Gesellschaften mit Sitz auf den Bermudas (Google Bermuda Limited und Google Bermuda Unlimited, Hamilton) kontrolliert.⁶⁹ Das US-amerikanische Steuerrecht klassifiziert die Gesellschaft als irische Tochtergesellschaft, da das Steuersystem der USA rein auf den Ort der Gründung abzielt.⁷⁰ Aus irischer Sicht hingegen, handelt es sich steuerrechtlich um eine auf den Bermudas ansässige Kapitalgesellschaft, welche nicht der Steuerpflicht in Irland unterliegt.

Die irische Gesellschaft gründete eine weitere (operative) Tochtergesellschaft, bzw. mittelbare Enkelgesellschaft des US-amerikanischen Mutterunternehmens, in Irland⁷¹:

- Google Ireland Limited (Dublin)

Die Gesellschaft wurde nach irischem Recht gegründet, ist somit „resident company“ gemäß dem Finance Act 1999 und dadurch in Irland iSd Steuerrechts ansässig. Vor dem Hintergrund als operative Gesellschaft gegründet worden zu sein, unterliegt sie einem KöSt-Satz von 12,5%.⁷² Die operative Gesellschaft realisiert Erträge aus Europa, dem nahen Osten und Afrika (EMEA).⁷³ Google erwirtschaftet den Großteil seiner Umsätze mit automatisierten Werbedienstleistungen, welche ausschließlich auf elektronischem Weg über das Internet als Online-Dienst angeboten werden. Dadurch ist weder eine Betriebsstätte noch eine Tochtergesellschaft im Quellenstaat erforderlich. Der Kunde schließt mit Google einen Dienstleistungsvertrag ab, bei

⁶⁶ Vgl. Sec 82 (2) Finance Act 1999

⁶⁷ Vgl. Sec 82 (1) 'relevant company' (i) Finance Act 1999

⁶⁸ Vgl. Richter/Hontheim, Der Betrieb 2013, Heft 23, S. 1260 - 1264

⁶⁹ Vgl. Richter/Hontheim, Der Betrieb 2013, Heft 23, S. 1260 - 1264

⁷⁰ Vgl. Sec. 7701 (a) (4) und (a) (5) IRC

⁷¹ Vgl. Pinkernell, Steuern und Wirtschaft 2012, S. 371

⁷² Vgl. <http://wko.at/statistik/eu/europa-steuersaetze.pdf> [Zugriff am 01. November 2013]

⁷³ Vgl. <http://www.google.com/about/jobs/locations/dublin/> [Zugriff am 26. November 2013]

welchem sich Google dazu verpflichtet, bei bestimmten Suchbegriffen (*AdWords*) in der Google Suchmaschine die Textanzeige des Kunden anzuzeigen.

Mit über 2.000 Mitarbeitern und einem Umsatz von rund 10,1 Mrd. Euro (2010), müsste die Gesellschaft eigentlich einen hohen Millionenbetrag an KöSt abführen. Der tatsächliche Steueraufwand betrug 2010 lediglich ca. 16,8 Mio. Euro. Abgesehen von Personalaufwendungen, Werbeaufwendungen und Aufwendungen für die Subunternehmer, welche Google bei der Erbringung der Werbedienstleistungen unterstützen, sticht der hohe Aufwandsposten *administrative expenses* mit rund 7,22 Mrd. Euro hervor. Dabei handelt es sich um Lizenzgebühren an eine Konzerngesellschaft, die ihren Sitz in den Niederlanden hat und der irischen Gesellschaft das Recht eingeräumt hat, Software, Marken und andere immaterielle Wirtschaftsgüter zu nutzen.⁷⁴

Google Ireland Limited wird im Zuge der *check the box regulation* aus Sicht der US-Besteuerung als transparente Gesellschaft – *disregarded Entity* – behandelt: Sie stellt auch eine sogenannte *hybride* Gesellschaft dar, da sie Steuersubjekt im Sinne der KöSt in Irland ist, für US-Steuerzwecke allerdings eine Betriebsstätte darstellt. Die Lizenzzahlungen an die Google Netherlands Holdings B.V. und die Lizenzeinnahmen der Google Ireland Holdings stellen somit Einnahmen und Ausgaben des gleichen Steuersubjektes dar und haben keine steuerlichen Auswirkungen in den USA.⁷⁵ Sie unterliegt auch nicht der US-amerikanischen Hinzurechnungsbesteuerung gemäß Part F des Internal Revenue Code, da es sich bei der operativen Gesellschaft um eine Betriebsstätte der Google Ireland Holdings mit aktiven Einkünften handelt.⁷⁶ Aus irischer Sicht stellt sie dagegen ein eigenständiges Steuersubjekt dar.

3.4.1.2 Dutch Sandwich

In den Niederlanden wurde eine 100%ige Tochtergesellschaft der Google Ireland Holdings gegründet, welche über keine Mitarbeiter und eine relativ geringe Vermögenssubstanz verfügt.⁷⁷ Diese Gesellschaft stellt eine reine Zwischengesellschaft dar, welche ausschließlich für steuerrechtliche Zwecke gegründet wurde:

⁷⁴ Vgl. *Pinkernell*, Steuern und Wirtschaft 2012, S. 369 - 372

⁷⁵ Vgl. *Pinkernell*, Steuern und Wirtschaft 2012, S. 372

⁷⁶ Vgl. §§ 951 ff. IRC

⁷⁷ Vgl. *Google Netherlands Holdings B.V.*, Annual Report 2011, S. 3

- Google Netherlands Holdings B.V. (Amsterdam)

Gemäß der “check the box Regulation” nimmt auch sie die steuerrechtliche Klassifikation als transparente Gesellschaft in Anspruch, um nicht der US-amerikanischen Hinzurechnungsbesteuerung zu unterliegen und als Betriebsstätte der Google Ireland Holdings angesehen zu werden. Die niederländische Gesellschaft ist in den Niederlanden ansässig und unterliegt der dortigen KöSt. Ist eine B.V. in den Niederlanden ansässig, so gilt sie dort als unbeschränkt steuerpflichtig. Der KöSt-Satz in den Niederlanden beträgt grundsätzlich 25%, wobei für die ersten 200.000 Euro 20% gelten.⁷⁸

3.4.1.3 Servicegesellschaften vor Ort

Das Geschäftsmodell von Google kommt im Grunde ohne eigene physische Tochtergesellschaften im jeweiligen Land aus. Ausnahme bilden die verbundenen Konzernunternehmen in den jeweiligen Ansässigkeitsstaaten der Kunden: Sie stellen reine Servicegesellschaften dar, ohne in das rentable Geschäftsmodell von Google einbezogen zu sein. So erbringt in Österreich die Google Austria GmbH mit Unternehmenssitz am Wiener Graben ausschließlich unterstützende Serviceleistungen im Bereich Marketing, Internet-Suchmaschinen und Online-Dienstleistungen, wobei als alleiniger Gesellschafter die Google International LLC (USA) eingetragen ist.⁷⁹ Die Umsätze errechnen sich aus der im Konzernverbund vereinbarten Verrechnungspreisgestaltung, gemäß der Kostenaufschlagsmethode—Erläuterungen zu dieser Methode siehe in Kapitel 6.7.1.3. Dadurch werden die Umsatzerlöse möglichst niedrig ausgewiesen, wodurch es vor Ort zu einer geringen Steuerbelastung kommt.⁸⁰ Die Werbeeinnahmen aus dem EMEA-Geschäft, welche von der operativen Gesellschaft generiert werden, fließen hingegen direkt nach Irland und somit am österreichischen Fiskus vorbei.

3.4.1.4 Besteuerung der konzerninternen Lizenzgebühren

In einem ersten Schritt wurden im Jahr 2006 im Rahmen eines Advanced Pricing Agreements (APA), welches zwischen der US-amerikanischen Steuerverwaltung IRS und Google abgeschlossen wurde, bestimmte Rechte an immateriellen Gütern von

⁷⁸ Vgl. Richter/Hontheim, Der Betrieb 2013, Heft 23, S. 1260 - 1264

⁷⁹ Vgl. Firmenbuchauszug vom 09. Dezember 2013

⁸⁰ Vgl. Richter/Hontheim, Der Betrieb 2013, Heft 23, S. 1260 - 1264

der Google Inc., an die irische Google Ireland Holdings übertragen [1]. Der Inhalt des APA ist öffentlich nicht bekannt und steht auch nicht einmal der US-Börsenaufsicht SEC zur Verfügung, dürfte allerdings aufgrund der geringen Steuerbelastung zum Vorteil von Google ausgestaltet worden sein.⁸¹

Aufgrund der Transferierung der immateriellen Güter, unterliegen die Einkünfte daraus nicht mehr der US-Besteuerung, da sie aus US-amerikanischer Sicht ausländische Einkünfte darstellen. Google Ireland Holdings verpflichtete sich im Gegenzug die immateriellen Wirtschaftsgüter weiterzuentwickeln. Die irländische Muttergesellschaft räumt ihrer niederländischen Tochtergesellschaft ein Recht auf Nutzung der immateriellen Güter ein und erhält im Gegenzug dafür, eine Lizenzgebühr. Die niederländische Gesellschaft vergibt wiederum ihrer irländischen Schwestergesellschaft eine Sublizenz und erhält dafür (Sub-)Lizenzgebühren von der Google Ireland Limited.⁸² Zweck dieser Konstruktion ist es, die hohen Betriebseinnahmen der operativen Gesellschaft durch Betriebsausgaben in Form von Lizenzgebühren zu kompensieren und mittels der niederländischen Zwischengesellschaft an die Google Ireland Holdings weiterzugeben. Die Lizenzgebühren werden aus steuerlicher Sicht schlussendlich am Ort der tatsächlichen Kontrolle von Google Ireland Holdings erfasst, wobei die Gewinne in einem Steuerparadies thesauriert werden und dadurch ein enormer Steuerstundungseffekt erreicht wird.

Ein Großteil der Werbeeinnahmen von Google Ireland Limited wird außerhalb der USA erwirtschaftet [2]. Da die Gesellschaft in Irland ansässig ist, unterliegt sie einer unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht von 12,5%. Allerdings wird, durch die Kompensierung der hohen Einnahmen mittels Lizenzgebühren an die niederländische Schwestergesellschaft [3], der Gewinn gemindert und eine möglichst niedrige Besteuerung in Irland erreicht. In diesem Zusammenhang ist betreffend einer Quellensteuer auf die Lizenzgebühren, welche von der Google Ireland Limited an die Google Netherlands Holdings B.V. geleistet werden, die Zins- und Lizenzgebühren-RL zu beachten: Lizenzgebühren sind von der Quellensteuer befreit, da es sich bei der niederländischen Schwestergesellschaft um eine in einem

⁸¹ Vgl. *Pinkernell*, Steuern und Wirtschaft 2012, S. 372

⁸² Vgl. *Google Netherlands Holdings B.V.*, Annual Report 2011, S. 8

Mitgliedstaat ansässige Schwestergesellschaft der ebenfalls in einem Mitgliedstaat ansässigen irischen Gesellschaft handelt.⁸³

Die niederländische Gesellschaft dient lediglich als Durchlaufgesellschaft, welche die Lizenzeinnahmen an die Google Ireland Holdings weiterleitet [4]. Aufgrund der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes entstehen nur geringe Gewinnspannen im Zusammenhang mit den Transaktionen, welche in den Niederlanden einem KöSt-Satz von 20% bzw. 25%⁸⁴ unterliegen. Das niederländische Steuerrecht kennt zudem keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren, wodurch in den Niederlanden keine geschuldet werden.⁸⁵ Ohne Zwischenschaltung der niederländischen Zwischengesellschaft und der dadurch direkten Bezahlung der Lizenzgebühren von der Google Ireland Limited an die Muttergesellschaft, würde in Irland eine Quellensteuerschuld in Höhe von 20%⁸⁶ entstehen. Aus irischer Sicht ist die Google Ireland Holdings nämlich ein in einem Drittstaat ansässiges Unternehmen. Aus steuerrechtlicher Sicht sind die Lizenzgebühren schlussendlich auf den Bermudas angekommen wo sie vorerst thesauriert werden [5]. Im Falle einer Gewinnausschüttung der Google Ireland Holdings an die US-amerikanische Muttergesellschaft, müssten die thesaurierten Erträge schließlich in den USA versteuert werden, da im US-amerikanischen Steuerrecht kein Schachtelprivileg normiert ist. Es könnte stattdessen nur eine indirekte Steueranrechnung gemäß § 902 IRC geltend gemacht werden, welche aufgrund der geringen steuerlichen Vorbelastung jedoch zu keiner Verringerung der Steuerbelastung führen würde.⁸⁷

⁸³ Vgl. diesbezüglich RL 2003/49/EG: Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Buchst. b und Art. 3 Buchst. b Dreifachbuchst. iii

⁸⁴ Vgl. <http://wko.at/statistik/eu/europa-steuersaetze.pdf> [Zugriff am 01. November 2013]

⁸⁵ Vgl. Lang/Schuch/Staringer (2013), S. 182

⁸⁶ Vgl. Arnold/Ludwig (2013), S. 236

⁸⁷ Vgl. Pinkernell, Steuern und Wirtschaft 2012, S. 372

Abbildung 2 veranschaulicht die Konzernstruktur der Modells *Double Irish with a Dutch Sandwich* mit Darstellung der einzelnen Schritte:⁸⁸

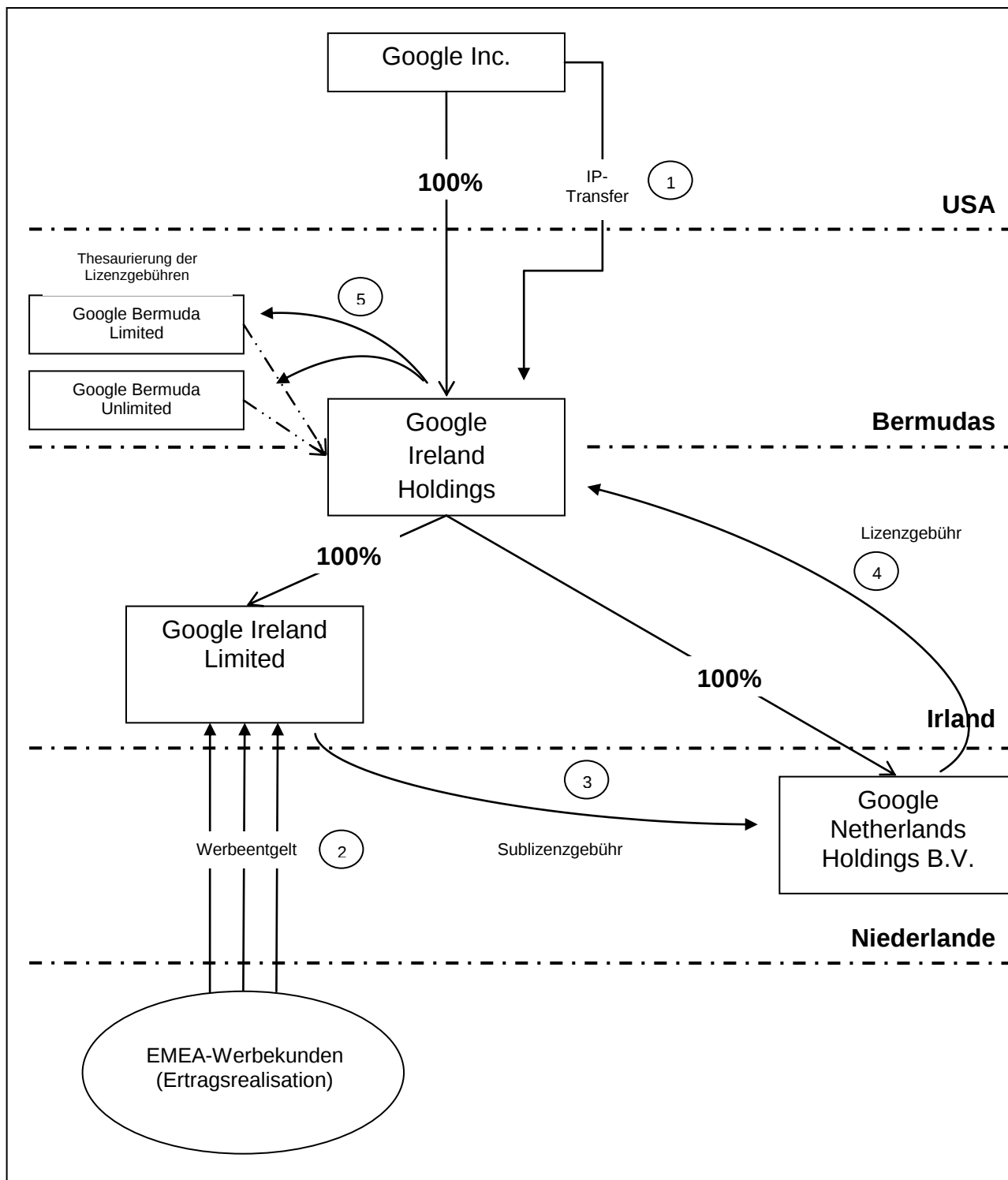


Abbildung 2: Double Irish with a Dutch Sandwich

⁸⁸ Quelle: modifiziert übernommen aus: Pinkernell, Steuern und Wirtschaft 2012, S. 373

3.4.1.5 Die steuerrechtliche Behandlung aus österreichischer Sicht

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG sind in Österreich jene Körperschaften beschränkt steuerpflichtig, welche im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben (*Beschränkte Steuerpflicht 1. Art*). Den Sitz iSd § 27 Abs. 1 BAO haben Körperschaften an jenem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung oder Stiftungsbrief bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung so gilt als Sitz, der Ort der Geschäftsleitung: § 27 Abs. 2 BAO definiert den Ort der Geschäftsleitung als einen Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Der Ort der Geschäftsleitung sei nämlich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird, wo die zur Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen angeordnet werden.⁸⁹

Als Körperschaften gelten nach § 1 Abs. 3 Z 1 lit a KStG alle Körperschaften, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind. Ausländische Rechtssubjekte müssen daher einem sogenannten „Typenvergleich“ unterzogen werden. Bei einem Typenvergleich ist zu prüfen, ob die ausländische Körperschaft nach österreichischem Recht einer Personen- oder Kapitalgesellschaft entspricht. Wie das Rechtssubjekt im anderen Staat steuerrechtlich behandelt wird, ist für den Typenvergleich nicht relevant.⁹⁰ Die irische Google Ireland Limited ist jedenfalls als Kapitalgesellschaft einzustufen⁹¹ und ist somit für das österreichische Steuerrecht gemäß der vergleichbaren Rechtsform zu behandeln.

Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich gemäß § 21 Abs. 1 KStG lediglich auf bestimmte Einkünfte iSd § 98 EStG. Demnach wären die inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 98 Abs. 1 Z. 3 EStG der Google Ireland Limited zu erfassen. Da im Inland weder eine Betriebsstätte unterhalten wird, noch ein ständiger Vertreter bestellt worden ist und auch kein unbewegliches Vermögen vorliegt, ergibt sich somit kein Anknüpfungspunkt für die Besteuerung in Österreich.

Aus Sicht der Umsatzsteuer handelt es sich bei der Werbeleistung von Google Ireland Limited an ihre Werbekunden in Österreich nach § 3a Abs. 1 UStG um eine sonstige Leistung. Unter einer sonstigen Leistung nach dem UStG versteht man Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Solche kann auch in einem

⁸⁹ Vgl. UFSL, GZ RV/0820-L/11

⁹⁰ Vgl. Lang/Loukota (2006), S. 238 - 239

⁹¹ Vgl. Steiner, ÖStZ 2007, S. 207

Unterlassen oder Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen. Darunter fallen alle Leistungen, die nicht in einer Lieferung und dadurch nicht in einer Zuwendung der wirtschaftlichen Substanz eines Gegenstandes an den Abnehmer bestehen.⁹² Da Google laut eigenen Angaben⁹³ überwiegend Geschäftskunden mit den Werbedienstleistungen bedient, ist in diesem Zusammenhang der Ort der Leistung zu bestimmen. Gemäß § 3a Abs. 5 Z 1 iVm § 3a Abs. 6 UStG wird eine sonstige Leistung, welche von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer erbracht wird, an dem Ort ausgeführt von dem aus der Empfänger der Leistung sein Unternehmen betreibt (Empfängerortprinzip). Die Steuer für den steuerpflichtigen Umsatz beträgt nach § 10 Abs. 1 UStG 20% der Bemessungsgrundlage. Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG ist der Unternehmer, wenn er die darin angeführten Voraussetzungen erfüllt, zum Vorsteuerabzug berechtigt. Google Ireland Limited muss sich aufgrund der B2B-Beziehung auch keine Sorge bezüglich einer Überwälzung der Umsatzsteuer machen, da davon auszugehen ist, dass die Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen werden.

Die von Google verrechneten Entgelte gelangen somit ohne Abzug von Ertrag- und Umsatzsteuer von Österreich nach Irland, wodurch keine nennenswerten Steuereinnahmen aus österreichischer Sicht zu erwarten sind.

Vertragspartner der österreichischen Werbekunden ist allein die Google Ireland Limited, welche ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung nicht in Österreich hat. Abschließend ist zu klären wie die Besteuerung der Google-Werbekünfte aus Sicht des OECD-Musterabkommens aussieht. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA normiert wie Unternehmensgewinne besteuert werden sollen. Demnach sind Unternehmensgewinne grundsätzlich nur in dem jeweiligen Vertragsstaat zu besteuern es sein denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Ist dieser Tatbestand erfüllt, kommt es zu einer Besteuerung, insoweit die Gewinne der Betriebsstätte zurechenbar sind, in Irland.

3.4.2 Conclusio und kritische Würdigung

Das Beispiel des *Double Irish with a Dutch Sandwich* zeigt wie sehr Handlungsbedarf besteht und wie kreativ die Steuerplaner vorgehen. Um diese Art der aggressiven

⁹² Vgl. Baumann-Söllner/Melhardt, SWK Spezial Umsatzsteuer 2013, S. 263

⁹³ Vgl. <http://adwords.google.com>

Steuerplanung einzudämmen, bedarf es grundlegender Maßnahmen zur Vermeidung solcher Strategien. Art. 12 Abs. 1 OECD-MA schreibt vor, dass Lizenzgebühren lediglich im Vertragsstaat des Nutzungsberechtigten besteuert werden können. Da das niederländische Steuerrecht keine Besteuerung von Lizenzgebühren kennt, müssen auch keine Quellensteuern einbehalten werden. Somit gelangen die Einnahmen aus den Lizenzgebühren steuerfrei auf die Bermudas. Irland hat in diesem Zusammenhang die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht zu eng ausgelegt, wodurch Anreize zur Gründung von hybriden Gesellschaftsformen geschaffen werden.

Es bedarf somit einer globalen Strategie zur Vermeidung dieser Art der aggressiven Steuerplanung und keine individuellen Alleingänge der Mitgliedstaaten. Dem allerdings steht aus europäischer Sicht die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten entgegen: Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages verpflichten die Mitgliedstaaten nämlich nicht zur Vereinheitlichung der Ertragsteuern. Die Grundfreiheiten anerkennen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, wodurch unterschiedliche Steuern wie beispielsweise Ertrag-, Erbschafts- oder Vermögensteuern entstehen. Werden Gewinne, Vermögen, Erbschaften, etc. in den Mitgliedstaaten steuerrechtlich unterschiedlich behandelt, insgesamt allerdings nur einmal besteuert, ist eine diskriminierende Mehrfacherfassung ausgeschlossen.⁹⁴ Es ist davon auszugehen, dass der internationale Steuerwettbewerb (*race to the bottom*) unter den Staaten – auch unter den EU/EWR-Staaten aufgrund der Steuerautonomie - weiterhin stattfinden wird. Zwar werden sich einzelne Schlupflöcher schließen lassen, eine vollständige Eindämmung der aggressiven Steuerplanung ist jedoch nicht zu erwarten.

Das Hauptproblem bei dem oben beschriebenen Modell liegt allerdings bei den USA als Ansässigkeitsstaat: Aufgrund der Möglichkeit zur Verlagerung von immateriellen Wirtschaftsgütern in Steueroasen iZm dem vorliegenden APA, wird die Gewinnverschiebung und die daraus resultierende Thesaurierung der Gewinne im Ausland toleriert. Per 2011 hatte Google alleine 17 Mrd. US-Dollar im Ausland thesauriert.⁹⁵ Das US-amerikanische Steuerrecht beruht auf dem Prinzip der Besteuerung des Welteinkommens und der Kapitalexporthneutralität. Eine Steuerstundung für die Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften

⁹⁴ Vgl. Beiser, RdW 2010, S. 58

⁹⁵ Vgl. http://www.nytimes.com/2011/06/20/business/20tax.html?_r=0 [Zugriff am 07.12.2013]

(Kapitalgesellschaften) ist nur dann möglich, wenn es sich nicht um passive oder leicht zu verlagernde Kapitaleinkünfte handelt. Liegt diese Voraussetzung nicht vor, kommt die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß Part F des Internal Revenue Code zur Anwendung. Es wäre gemäß US-amerikanischen Steuerrecht eigentlich gar nicht möglich, allerdings besteht wie oben beschrieben eine gesonderte Vereinbarung im Rahmen des APA. An dieser Stelle darf auf Kapitel 5 *Maßnahmen der OECD gegen aggressive Steuerplanung - Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Aktionsplan* verwiesen werden.

4 Initiativen der Europäischen Union gegen die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen

4.1 Überblick

Auf europäischer Ebene ist der Binnenmarkt aus steuerrechtlicher Sicht nur wenig harmonisiert, was die Mitgliedstaaten dazu nützt, um Steuervergünstigungen zur Förderung und Sicherung des eigenen Wirtschaftsstandortes beizubehalten. Die somit verbliebene Souveränität, hat zu einem gewissen Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten im Hinblick auf die direkten Steuern geführt, um potenzielle Steuerzahler ins Land zu holen.⁹⁶ Die Europäische Kommission hat zu diesem Zweck 2012 ein Maßnahmenpaket vorgestellt, welches aus einer Mitteilung, einem Aktionsplan und zwei an die Mitgliedstaaten gerichtete Empfehlungen besteht und der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung dienen soll.

4.2 Code of Conduct der EU - ECOFIN

Schon im Jahre 1997 hat die EU, genauer gesagt der Rat der Wirtschafts- und Sozialminister der EU (ECOFIN), einen *Code of Conduct* verabschiedet, der zwar politisch jedoch nicht rechtlich verbindlich war, um *unfaire* Formen des Steuerwettbewerbes zwischen den Mitgliedstaaten zu unterbinden. In diesem EU-Verhaltenskodex wurden die Mitgliedstaaten dazu aufgefordert, die wettbewerbsschädlichen Besteuerungspraktiken zu unterbinden bzw. abzuschaffen. Als Indiz für einen unfairen Steuerwettbewerb sind ua:⁹⁷

- Gewährung steuerlicher Vorteile für ausschließlich für Gebietsfremde
- Isolierung von der inländischen Wirtschaft, sodass die Maßnahmen keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuerbasis haben (sogenanntes *Ring Fencing*)
- Gewährung besonderer Steuervorteile, ohne dass eine substantielle wirtschaftliche Tätigkeit in der jeweiligen Steuerjurisdiktion nötig ist
- Gewinnermittlungsvorschriften, die von international anerkannten Grundsätzen abweichen

⁹⁶ Vgl. Seer, IWB 7/2006, S. 313

⁹⁷ Vgl. Anlage 2 zur Entschließung des Rates vom 1. Dezember 1997, ABI EG Nr C 2 v 6. Dezember 1998, 1, 3

- Intransparentes Steuerrecht (beispielsweise die Möglichkeit der Vereinbarung der Steuerbelastung)

Zwischen 1998 und 2001 wurden in den damaligen Mitgliedstaaten die Steuergesetze auf Code of Conduct - Tauglichkeit überprüft. Insgesamt gab es 66 nicht kodexkonforme Feststellungen, wobei auch in Österreich zwei Normen – § 10 Abs. 1 KStG und § 48 BAO – kritisiert wurden. Als sogenanntes *soft-law* ist der Code of Conduct rechtlich nicht bindend, es gab allerdings in der Vergangenheit Anpassungen: So wurden in diesem Zusammenhang damals die in Österreich kritisierten Gesetzesstellen entsprechend EU-konform angepasst.⁹⁸

4.3 Bekämpfung von Steuerhinterziehung und –umgehung aus heutiger Sicht

Eine der Empfehlungen der Europäischen Kommission vom 6. Dezember 2012 enthielt, neben der Definition der *aggressiven Steuerplanung* (Kapitel 3.3), mit der Abgabe einer Empfehlung über die Einführung einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift für alle Mitgliedstaaten. In dieser wird den Mitgliedstaaten vorgeschlagen, wie sie steuerliche Schlupflöcher oder rechtliche Ausgestaltungen von Unternehmen, die sich ihrer Steuerpflicht zu entziehen versuchen, erkennen und gegen sie vorgehen können. Dabei wird den Mitgliedstaaten nahegelegt, ihre DBA zu verbessern, um der doppelten Nichtbesteuerung von Einkünften entgegenwirken zu können. Weiters wird den Mitgliedstaaten empfohlen eine gemeinsame Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung zu erarbeiten. Ziel ist es Transaktionen, deren alleiniger Zweck die Vermeidung der Besteuerung ist, steuerlich nicht anzuerkennen. Stattdessen ist die wirtschaftliche Bedeutung des Sachverhaltes zu beurteilen und entsprechend zu besteuern. In der zweiten Empfehlung hat die Kommission den Standpunkt der EU gegenüber Steueroasen dargelegt. Den Mitgliedstaaten wurden konkrete, einheitliche Kriterien vorgelegt anhand welcher Steueroasen erkannt werden sollen, um diese im Anschluss auf nationale schwarze Listen setzen zu können.

Für die Fälle einer Nichtbesteuerung, welche aufgrund des Zusammenspiels bei abkommensrechtlichen Fragestellungen und fehlender innerstaatlicher Besteuerung in einem der Vertragsstaaten entsteht, hat sich die Europäische Kommission für die

⁹⁸ Vgl. Bendlinger (2013), S. 265 - 266

Einführung einer sogenannten *Subject-to-Tax* - Klausel ausgesprochen. Solche *Subject-to-Tax*-Klauseln kommen dann zur Anwendung, wenn ein DBA-Staat von seinem ihm zugewiesenen Besteuerungsrecht, auf Grundlage der innerstaatlichen Besteuerungsbestimmungen, nicht Gebrauch macht und es somit zu einer doppelten Nichtbesteuerung der Einkünfte kommen würde. Diese Klausel sorgt dafür, dass das Besteuerungsrecht wieder an den ursprünglich nicht steuerungsberechtigten Staat zurückfällt.⁹⁹

Der Wortlaut der Klausel, welche die Mitgliedstaaten in ihre DBA aufnehmen sollen, soll wie folgt lauten:¹⁰⁰

„Sieht dieses Abkommen vor, dass bestimmte Einkünfte nur in einem der Vertragsstaaten steuerpflichtig sind oder dass sie in einem der Vertragsstaaten besteuert werden können, so ist die Besteuerung dieser Einkünfte durch den anderen Vertragsstaat nur dann ausgeschlossen, wenn diese Einkünfte im ersten Vertragsstaat der Steuer unterliegen.“

Subject-to-Tax-Klauseln werden in der internationalen Vertragspraxis oft nur selten eingesetzt und falls doch, dann bloß punktuell und meist eingeschränkt auf einen bestimmten Sachverhalt. Das ist damit zu begründen, dass die unter das DBA fallenden Einkünfte welche *der Steuer unterliegen*, oft sehr schwer bestimmt werden können. Es stellt sich die Frage ob es einen Unterschied macht ob Einkünfte gar nicht besteuert werden, oder ob sie zwar aufgrund eines Tatbestandes besteuert werden, jedoch wiederum einer Befreiung unterliegen? Oder wie sieht es bei den unterschiedlichen Ermittlungen der Steuerbemessungsgrundlage aus: Wenn beispielsweise bei der Ermittlung der Einkünfte derartigen Abzügen geltend gemacht werden können, sodass es zu keiner Besteuerung kommt – auch im Hinblick auf die Möglichkeit der Verlustvorträge?¹⁰¹

4.4 Conclusio

Ein grundlegendes Problem der doppelten Nichtbesteuerung von Einkünften ist sicherlich die fehlende Harmonisierung des Steuerrechts auf europäischer Ebene. Der Steuerpflichtige kommt nämlich in den Genuss die verschiedenen

⁹⁹ Vgl. Heinwein/Kunesch (2011), S. 39

¹⁰⁰ Vgl. KOM (2012) 8806, S. 4

¹⁰¹ Vgl. Lang, SWI 2013, S. 64 - 65

Steuersysteme in Europa oft zu seinem Vorteil nützen zu können. Natürlich besteht die Gefahr der Doppelbesteuerung von Einkünften, wobei an dieser Stelle erwähnt werden muss, dass die DBA genau das verhindern sollten. Fallen allerdings Besteuerungsregelungen zweier unterschiedlicher oder mehrerer Mitgliedstaaten aufeinander, kann es vorkommen, dass es zu einem doppelten Abzug von Aufwendungen oder der doppelten Nichtbesteuerung von Einnahmen kommt. Eine Harmonisierung des Steuerrechts auf EU-Ebene würde dem entschieden entgegenwirken, da nicht einzelne Besteuerungslücken auf Einzelfallbasis geschlossen werden müssten. Beispielsweise kann der Einkommensbegriff in verschiedenen Steuerrechtsordnungen unterschiedlich definiert sein – so können bestimmte Einnahmen nicht erfasst sein und somit der Besteuerung entzogen werden.¹⁰²

Oberstes Ziel der Europäischen Kommission sollte es in Zukunft sein, die unterschiedlichen Steuersysteme in der EU zu harmonisieren, um die doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern. Ein Aktionsplan, der auf den zurzeit gültigen, verschiedenen Steuergesetzen der Mitgliedstaaten aufbaut und einzelne Sachverhalte anlassbezogen regeln soll, ist auf jeden Fall abzulehnen (*Subject-to-Tax-Klausel*).

¹⁰² Vgl. Lang, SWI 2013, S. 65

5 Maßnahmen der OECD gegen aggressive Steuerplanung - Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Aktionsplan

5.1 Allgemeiner Überblick

Die OECD hat im Juli 2013 einen Aktionsplan gegen die aggressive Steuerplanung international tätiger Konzerne vorgestellt: Den sogenannten *Base Erosion and Profit Shifting* – Aktionsplan. In diesem Aktionsplan wurden 15 Maßnahmen vorgestellt, um der aggressiven Steuerplanung dieser Konzerne entgegenwirken zu können und das Verlagern von Gewinnen in Niedrigsteuerländer zu unterbinden. In dem Bericht wurden Lücken in der aktuellen Steuergesetzgebung der Mitgliedstaaten aufgezeigt, die es internationalen Konzernen ermöglicht hat, mit völlig legalen Hilfsmitteln die Ertragssteuer zu minimieren.¹⁰³

Abgesegnet wurde der Plan von den G 20-Nationen¹⁰⁴ und die Umsetzung soll in jedem Land individuell innerhalb bestimmter Zeitvorgaben erfolgen. Ziel ist eine internationale Vernetzung der involvierten Staaten, um Gewinnverlagerungen aufzeigen zu können.¹⁰⁵ Das Hauptproblem nach Ansicht der OECD liegt in der Verrechnungspreisgestaltung: Es müsse sichergestellt sein, dass die vereinbarten Verrechnungspreise mit dem tatsächlichen Beitrag zur Wertschöpfung im Unternehmen im Einklang stehen. Die Besteuerung soll schließlich dort erfolgen, wo die *wirtschaftliche Aktivität* realisiert wird. Zudem wurden Maßnahmen zur Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung dargelegt. Dieser Aktionsplan war aufbauend auf den Erkenntnissen des BEPS-Berichtes (*Adressing Base Erosion and Profit Shifting*) in welchem die OECD zur Problematik der aggressiven Steuerplanung ausführlich Stellung genommen hat. Das Ursprungsland in welchem die Leistung erbracht oder Investitionen getätigt werden, weicht aufgrund der zunehmenden internationalen Ausrichtung von Unternehmen zunehmend vom jeweiligen Besteuerungsland ab. Die OECD hat erkannt, dass es dadurch auch zu einer Benachteiligung von national gegenüber international tätigen Unternehmen kommt.¹⁰⁶

¹⁰³ Vgl. RWP (2014), Heft 4, S. 91

¹⁰⁴ Vgl. Betriebs Berater (2013): OECD: Aktionsplan zu BEPS, S. 1814

¹⁰⁵ Vgl. RWP (2014), Heft 4, S. 91

¹⁰⁶ Vgl. Loidl/Moshammer/Rosenberger, SWK 2014, S. 745

5.2 Bestandteile des OECD-Berichtes und „kritische Bereiche“

Die aggressive Steuerplanung international tätiger Konzerne, stieß in den letzten Jahren zunehmend auf öffentliches Interesse. Immer mehr sahen sich die *big player* (= namhafte Konzerne) quer über alle Branchen mit Vorwürfen konfrontiert, bestehende rechtliche Rahmenbedingungen gezielt dazu zu nützen, um die durchschnittliche Konzernsteuerbelastung beträchtlich zu senken. Dieses Vorgehen ist nicht zwingend als illegal einzustufen, im Gegenteil: Multinationale Unternehmen unterstehen naturgemäß mehreren nationalen Steuergesetzgebungen die unvollkommen zusammenwirken, wodurch sich ein legaler Handlungsspielraum für die Verschiebung von Steuersubstrat innerhalb des Konzerns ergibt.¹⁰⁷ Naheliegend ist, dass die Verschiebung des Steuersubstrates in einen Staat mit *günstiger* Besteuerung erfolgt. Dieses Vorgehen stößt bei vielen Staaten auf Widerstand, da diese ihre Steuereinnahmen sicherstellen wollen.

Die OECD identifizierte in ihrem Bericht verschiedene Ursachen für BEPS und hielt folgende „kritische Bereiche“ (*key pressure areas*) fest:¹⁰⁸

- Steuerliche Behandlung digitaler Geschäftsmodelle
- Maßnahmen zur Beseitigung hybrider Gestaltungen (Abweichende Qualifikation oder Zurechnung von Unternehmenseinheiten, Wirtschaftsgütern und Zahlungsströmen)
- Verrechnungspreise: Im Speziellen Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen die dazu dienen, Risiken, immaterielle Wirtschaftsgüter und finanzielle Mittel innerhalb des Konzerns zu verschieben - sollten steuerliche Gesichtspunkte in diesem Zusammenhang im Vordergrund stehen.

Aus den dargelegten Ursachen von BEPS lässt sich eine Reihe von Strategien zur Steuervermeidung ableiten. Die OECD beschreibt als einfachsten Weg zur Minimierung der Steuerbelastung die Verschiebung von Einkünften aus einem Hochsteuerland, in ein Unternehmen welches den Sitz in einem Niedrigsteuerland hat. Genannt wird in diesem Zusammenhang die Zahlung von Zinsen oder

¹⁰⁷ Vgl. Loidl/Moshammer/Rosenberger, SWK 2014, S. 744 - 745

¹⁰⁸ Vgl. OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013), S. 6

Lizenzgebühren an ein Unternehmen in einem Niedrigsteuerland, was zur Folge hat, dass die Einkünfte in Summe geringer besteuert werden.¹⁰⁹

Ein ähnliches Ergebnis liefert der Einsatz hybrider Gestaltungsformen. Dabei handelt es sich um das Ausnützen von Vorteilen, die sich aus der unterschiedlichen Qualifikation eines Rechtsgebildes ergibt – etwa als Kapitalgesellschaft in einem Staat und als Personengesellschaft im anderen Staat. Das Ergebnis einer solchen hybriden Gestaltungsform, ist eine mögliche doppelte Nichtbesteuerung oder Geltendmachung von Betriebsausgaben. So kann zum Beispiel eine Zahlung, welche in einem Staat als abzugsfähige Zinszahlung gilt, während im anderen Staat als steuerfreie Dividende anerkannt wird, behandelt werden.¹¹⁰ Die derzeit gültigen Grundsätze der Verrechnungspreisgestaltung bieten zudem auch einen Handlungsspielraum. Vor allem im Bezug auf Ansatz und Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter.¹¹¹

Die OECD hält in ihrem Bericht zudem fest, dass die derzeitigen internationalen Vorschriften aufgrund der globalen Geschäftsmethoden, speziell im Hinblick auf immaterielle Wirtschaftsgüter und Entwicklung digitaler Geschäftsmodelle, nicht mehr zeitgemäß sind. So ist es heute möglich die Geschäfte vollständig online, über die Landesgrenzen hinweg abzuwickeln.¹¹² Die ortsfeste Geschäftseinrichtung als Anknüpfungspunkt für das nationale Besteuerungsrecht, ist aus heutiger Sicht überholt.

5.3 Die Maßnahmen im OECD-Aktionsplan

Der im Juli 2013 veröffentlichte BEPS-Aktionsplan basierte auf dem BEPS-Bericht vom Februar 2013 (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*). Die eingangs angesprochenen Schwächen der rechtlichen Rahmenbedingungen, die im OECD-Bericht erörtert wurden, sollen durch den Aktionsplan beseitigt und BEPS in Zukunft unterbunden werden.

¹⁰⁹ Vgl. OECD: *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (2013), S. 40

¹¹⁰ Vgl. OECD: *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (2013), S. 40

¹¹¹ Vgl. *Loidl/Moshammer/Rosenberger*, SWK 2014, S. 745

¹¹² Vgl. OECD: *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (2013), S. 7

Einige der Maßnahmen sollen bereits 2014 umgesetzt werden:¹¹³

Action	Titel	Deadline
1	Erarbeitung von Lösungsansätzen für die Besteuerungsproblematik iZm der digitalen Wirtschaft	September 2014
2	Neutralisierung von Effekten aus <i>hybrid mismatch arrangements</i>	September 2014
3	Stärkung der Vorschriften für Hinzurechnungsbesteuerung	September 2015
4	Einschränkung der Gewinnverkürzung mittels Abzug von Zins- und sonstigen finanziellen Aufwendungen	September/Dezember 2015
5	Bekämpfung steuerschädlicher Praktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz	September 2014/2015 bzw. Dezember 2015
6	Verhinderung von Abkommensmissbrauch	September 2014
7	Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus	September 2015
8 - 10	Sicherstellung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisgestaltung und Wertschöpfung	September 2015
11	Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von Daten iZm BEPS und Gegenmaßnahmen	September 2015
12	Verpflichtung der Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle	September 2015
13	Prüfung der Verrechnungspreisdokumentation	September 2014
14	Streitbeilegungsmechanismen effizienter gestalten	September 2015
15	Entwicklung eines multilateralen Instruments	September 2014/Dezember 2015

5.4 BEPS in Verbindung mit Verrechnungspreisen auf immaterielle Wirtschaftsgüter

Im Jahr 2010 hat die OECD begonnen, sich mit der Revision des Kapitels VI der OECD-VPL zu beschäftigen. Zu diesem Zweck wurden Experten aus der Wirtschaft zu Konsultationstreffen eingeladen und anschließend der Diskussionsentwurf zur Begutachtung veröffentlicht. Das neue Kapitel VI sollte speziell auf die immateriellen Wirtschaftsgüter zugeschnitten und ein Leitfaden sein, um Geschäftsfälle, wo immaterielle Wirtschaftsgüter verwendet oder übertragen werden, zu fremdüblichen Bedingungen abzuwickeln.¹¹⁴ Im Juni 2012 veröffentlichte die OECD den *Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*, mit der Bitte um öffentliche Stellungnahme zu diesem. Auf Basis der eingegangenen Stellungnahmen, wurde im Juli 2013 der *Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles* veröffentlicht. Neben den zahlreichen Änderungen veröffentlichte die OECD den oben vorgestellten Aktionsplan, welcher als Ziel auch die Behandlung von immateriellen Wirtschaftsgütern hat. Der *Revised Discussion Draft* ist lediglich als Entwurf zu werten und kann noch im Laufe der Erarbeitung eines BEPS Konzeptes

¹¹³ Vgl. OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, S. 29 - 34

¹¹⁴ Vgl. *Dommes*, SWI 2012, S. 349

laufend Änderungen unterzogen werden. Stellungnahmen dazu waren bis zum Oktober 2013 erwünscht,¹¹⁵ wobei im gleichen Monat die erhaltenen Stellungnahmen veröffentlicht wurden.

5.4.1 Revised Discussion Draft on Intangibles

Der *Revised Discussion Draft* enthielt im Vergleich zum ursprünglichen *Discussion Draft* folgende Änderungen:¹¹⁶

- Die Aufnahme eines neuen Abschnitts mit der Behandlung von lokalen Märkten, Einsparungen an Standorten, Mitarbeiterstamm und Konzernsynergien;
- Erläuterungen zur Anpassung der Definition *immateriell*;
- Überarbeitung von Kapitel B des Entwurfs, mit Fokus auf die Bedeutung wahrgenommener Funktionen und Risiken, sowie verwendeter Wirtschaftsgüter;
- Die Aufnahme eines Abschnitts zur Thematik der Verrechnungspreise iZm der Verwendung von Firmennamen;
- Ergänzung von Kapitel D des Entwurfs um Leitlinien für die Methoden- und Funktionsanalyse;
- Einarbeitung bzw. Überarbeitung von mehreren Beispielen im Anhang aus dem vorangegangenen Diskussionsentwurf.

5.4.2 Veränderung der bestehenden Verrechnungspreisleitlinien iZm Risiko und Kapital

Die Verschiebung von Risiken und die Ausstattung von Konzerngesellschaften mit überhöhtem Kapital, haben in der Vergangenheit zu BEPS geführt. Diesbezüglich soll es eine Anpassung bzw. Modifikation der bestehenden Verrechnungspreisleitlinien geben. Es soll nämlich sichergestellt werden, dass keine unangemessen hohen Erträge einer Gesellschaft zugerechnet werden, einzig und allein aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung. Die Regelungen sollen auf dem

¹¹⁵ Vgl. OECD: Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (2013), S. 1

¹¹⁶ Vgl. OECD: Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (2013), S. 1

tatsächlichen Beitrag zur Wertschöpfung aufbauen und sich nicht ausschließlich auf den vertraglichen Inhalt stützen.¹¹⁷

5.4.3 Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung von tatsächlicher Wertschöpfung

Gemäß dem Aktionsplan sollen Regeln geschaffen werden um zu verhindern, dass mittels Verschiebung von immateriellen Wirtschaftsgütern zwischen Konzernunternehmen, BEPS entsteht. Dabei erfordert es zunächst eine klare und unmissverständliche Definition eines *immateriellen* Wirtschaftsgutes. Zudem ist es notwendig Gewinne, welche aus der Übertragung und Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern entstanden sind, entsprechend ihrem Beitrag zur Wertschöpfung den Unternehmen im Konzern zuzurechnen. Weiters müssen auch entsprechende Verrechnungspreismethoden für die Übertragung von schwer oder nicht bewertbaren immateriellen Wirtschaftsgütern entwickelt werden um sicherzustellen, dass auch solche von einer Methode erfasst werden. Entsprechende Änderungen sind in diesem Zusammenhang auch auf Ebene der Kostenverteilungsverträge (*cost contribution agreements*) vorzunehmen.¹¹⁸ Kostenverteilungsverträge sind Verträge, die zwischen international verbundenen Unternehmen abgeschlossen werden, um gemeinsame Interessen über einen längeren Zeitraum durch Zusammenwirken in einem Pool von Leistungen, zu erbringen bzw. erhalten. Solche Verträge kommen oft bei Gemeinschaftsprojekten vor und sind grundsätzlich für alle Leistungen möglich.¹¹⁹ Die häufigste Form von Kostenverteilungsverträgen ist ein Vertrag über die gemeinsame Entwicklung immaterielle Wirtschaftsgüter, wo den beteiligten Unternehmen separate Rechte zur Verwertung eingeräumt werden.¹²⁰

In den Verrechnungspreisrichtlinien der Vereinigten Staaten ist der Anwendungsbereich von Kostenverteilungsverträgen allerdings eingeschränkt. Hier wird zunächst eine Begriffliche Unterscheidung zwischen *Cost Sharing Agreements* und *Shared Service Agreements*, vorgenommen: Demnach umfassen *Cost Sharing Agreements* lediglich die Entwicklung von immateriellen Wirtschaftsgütern. Die Definition ist grundsätzlich mit dem Poolkonzept aus den OECD-VPL deckungsgleich. *Shared Service Agreements* hingegen, sind

¹¹⁷ Vgl. OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Action 9

¹¹⁸ Vgl. OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Action 8

¹¹⁹ Vgl. Lehner (2014), S. 118 - 119

¹²⁰ Vgl. Trenkwalder in Bernegger/Rosar/Rosenberger (2012), S. 473

Verrechnungsmöglichkeiten für bestimmte Dienstleistungen im Konzern, die mit dem Poolingkonzept nicht übereinstimmen. Allerdings können entsprechende Ausgestaltungen vorgenommen werden um dem Poolingkonzept zu entsprechen.¹²¹

5.4.4 Prüfung und Weiterentwicklung der bestehenden Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation

Dieser Themenbereich hat umfangreiche Änderungen im Hinblick auf die Verrechnungspreisdokumentation als Ziel. Primär sollen die Kosten auf Seiten der Unternehmen für die Aufsetzung von Master- oder Local-Files reduziert werden. Das führt auf der anderen Seite zu umfassenden Änderungen im Bereich der Offenlegungspflichten für die Unternehmen. Gemäß dem im Juli 2013 veröffentlichten White Paper (siehe Kapitel 5.5), ua zum Country-by-Country-Reporting, sollen Unternehmen in Zukunft eine geographische Zuordnung ihrer Struktur, Umsätze, Gewinne, Mitarbeiter, als auch das Steueraufkommen für die fünf Kategorien: Konzernstruktur, Art der Geschäftstätigkeit, immaterielle Wirtschaftsgüter, Finanzaktivitäten sowie Steuer- und Finanzpositionen angeben. Das soll den Finanzbehörden das Identifizieren von Risiken im Bezug auf die Verrechnungspreisgestaltung erleichtern. Was zur Folge haben wird, dass die Unternehmen in Zukunft gegenüber den Finanzbehörden auch Zahlen der ausländischen Konzerngesellschaften offenlegen müssen.¹²²

5.4.5 Transaktionen mit erhöhtem Risikopotenzial

Transaktionen oder Geschäftsfälle, welche nie oder nur in seltenen Fällen zwischen Dritten vorgenommen werden, sollen Regelungen unterzogen werden die BEPS verhindern. Hier bedarf es nach Ansicht der OECD entsprechende Anpassungen bei den Verrechnungspreisleitlinien vorzunehmen. Wie auch bei den oben beschriebenen Maßnahmen, soll der Fokus auf den Beitrag zur Wertschöpfung im Konzern liegen.¹²³

¹²¹ Vgl. Lehner (2014), S. 119

¹²² Vgl. RWP (2014), Heft 4, S. 91

¹²³ Vgl. OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Action 10

5.5 „White Paper on Transfer Pricing Documentation“ – Verrechnungspreisdokumentation

Einen weiteren Schritt im Kampf gegen die aggressive Steuerplanung, setzte die OECD mit der Veröffentlichung des *White Paper on Transfer Pricing Documentation* im Juli 2013. Im Aktionsplan fordert Action 13 in diesem Zusammenhang die oben erwähnte Prüfung und Weiterentwicklung der Verrechnungspreisdokumentation. Grund dafür waren die unterschiedlichen Anforderungen der Länder an die Verrechnungspreisdokumentation. Im White Paper wurden Vorschläge erarbeitet, wie die Regeln zur Verrechnungspreisdokumentation geändert werden können, um die Einhaltung der Verrechnungspreisleitlinien einfacher und unkomplizierter zu gestalten. Zugleich sollen den Finanzbehörden nützliche und zielgerichtete Informationen iZm der Prüfung der Verrechnungspreisrisikobewertung und Verrechnungspreisgestaltung bereitgestellt werden. Durch die Erhöhung der Transparenz sollen die Finanzbehörden einen besseren Überblick über die Konzernstruktur bekommen und Betriebsprüfungen können somit auch effizienter – z.B. im Hinblick auf Personalbedarf – abgewickelt werden. Zur Dokumentation sind sogenannte Master Files für den Konzern und Local Files für die einzelnen Konzerngesellschaften vorgesehen. Analyse der einzelnen Transaktionen und Dokumentation der Fremdüblichkeit erfolgt im Country File, das für jede Gesellschaft angelegt werden muss. Die Überprüfung der Verrechnungspreisgestaltung erfolgt dann auch im jeweiligen Country File.¹²⁴ Was in diesen Files alles anzugeben ist, wurde bereits in Kapitel 5.4.4 iZm mit dem Country-by-Country-Reporting erläutert.

Im Jänner 2014 publizierte die OECD zu Action 13 einen entsprechenden Diskussionsentwurf: *Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting*. Das Diskussionspapier zielt auf die Vereinheitlichung der Dokumentationsvorschriften für die involvierten Staaten ab und soll Kapitel V der OECD-VPL in weiterer Folge ersetzen. Der Entwurf kritisiert eingangs, dass zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der OECD-VPL im Jahr 1995 noch keine umfassenden Erfahrungen seitens der Abgabepflichtigen und der Finanzverwaltungen vorlagen.

¹²⁴ Vgl. OECD: White Paper on Transfer Pricing Documentation (2013), S. 4

5.6 Conclusio

Kritisch gesehen wurde diese Neuregelung deshalb, da Hauptaugenmerk nicht mehr auf einzelne Transaktionen gelegt wird, sondern auf die Gewinnverteilung im gesamten Konzern. Die Abkehr vom Fremdvergleichsgrundsatz wurde kritisiert, da nun primär auf die Gewinnverteilung geachtet wird.¹²⁵ Auch auf die österreichische Finanzverwaltung kommen neue Aufgaben zu: Aufgrund der Druckausübung von Seiten der Politik, wird den Staaten eine möglichst zeitnahe Umsetzung der oben angeführten Punkte bzw. eine kritische Hinterfragung und gegebenenfalls Anpassung der bestehenden Vorschriften, nahegelegt. Eine Umsetzung des Aktionsplans anhand der vorgegebenen Deadlines ist daher durchaus realistisch und aufgrund der Brisanz der Thematik zu begrüßen. Durch die erhöhte Transparenz im Bereich der Verrechnungspreisdokumentation dürfte die Gewinnverlagerung der international tätigen Konzerne nun endgültig eingedämmt werden. Fraglich ist allerdings, wie schnell die Umsetzung erfolgt und wie die Zusammenarbeit zwischen den Ländern in diesem Bereich aussehen wird. Im Hinblick auf die Behandlung von Betriebsstätten oder Konzerngesellschaften in Steueroasen, wäre noch eine Stellungnahme von Seiten der OECD wünschenswert.

¹²⁵ Vgl. Insbesondere in den OECD-VPL 2010 die Ausführungen in Z 1.27ff

6 Verrechnungspreise im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern

6.1 Einleitender Überblick – Discussion Draft

Die OECD hat das Problem der Verrechnungspreisthematik rund um die immateriellen Wirtschaftsgüter erst 2010 ins Auge gefasst. Bis dahin bestand das Kapitel VI der OECD-VPL in seiner nicht mehr zeitgemäßen Form. Auf den BEPS-Aktionsplan iZm Verrechnungspreisen auf immaterielle Wirtschaftsgüter wurde bereits in Kapitel 5.4 eingegangen. In diesem Kapitel sollen immaterielle Wirtschaftsgüter aus Sicht der Verrechnungspreise näher behandelt werden. Der Diskussionsentwurf zu diesem Thema hatte ua den Zweck in Kapitel VI eine Anleitung zu geben, wie bei Geschäftsfällen, bei welchen immaterielle Wirtschaftsgüter übertragen oder verwendet werden, fremdübliche Bedingungen festzustellen sind. Genauer gesagt befasst sich der Abschnitt D des Diskussionsentwurfes mit dieser Thematik. Als immaterielles Wirtschaftsgut gelten demnach: Patente, Know-How und Handelsgeheimnisse, Marken und Firmennamen, Lizenzen, sowie andere befristete Rechte an immateriellen Wirtschaftsgütern. Eine Übertragung ist allerdings nicht immer erforderlich, weshalb auch der Geschäfts- oder Firmenwert exemplarisch aufgezählt wird.¹²⁶ Der Begriff des Geschäfts- oder Firmenwertes war bis dato nicht in den OECD-VPL näher definiert. Anzumerken sei an dieser Stelle, dass es keine wesentlichen Veränderungen bei der exemplarischen Auflistung im Vergleich zum *Revised Discussion Draft* aus 2013 gab.

Wurde das immaterielle Wirtschaftsgut definiert, stellt sich im nächsten Schritt die Frage, wem die daraus erwachsenen Erträge zustehen. Auszugehen ist zunächst von der vertraglichen Vereinbarung. Am Schluss entscheidet jedoch das Verhalten der Parteien: Wer übt die Funktionen aus? Wer übernimmt die Risiken und Kosten iZm der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung und Schutz des immateriellen Wirtschaftsgutes?¹²⁷ Werden diese Funktionen bei einer Person gebündelt, steht ihr ein daraus erwachsender Ertrag zu. Bei einer Auslagerung von Funktionen steht eine angemessene Vergütung zu, die allerdings fremdvergleichskonform sein muss.¹²⁸

¹²⁶ Vgl. OECD: Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (2012), S. 9 - 11

¹²⁷ Vgl. OECD: Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (2012), S. 13 - 14

¹²⁸ Vgl. OECD: Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (2012), S. 14

Zudem wird klargestellt, dass das alleinige Tragen der Kosten, für die oben genannten Funktionen und Risiken, noch keinen Anspruch auf einen mit dem immateriellen Wirtschaftsgut zusammenhängenden Ertrag begründet. Teilen sich mehrere Unternehmen untereinander wichtige Funktionen oder Risiken, gebührt Ihnen auch ein entsprechender Ertrag.¹²⁹

6.2 Definition des Terminus Verrechnungspreis

Unter einem Verrechnungspreis versteht man gemäß den OECD-VPL 2010 jenen Preis, zu welchem ein Unternehmen körperliche oder unkörperliche Vermögenswerte an verbundene Unternehmen liefert oder Dienstleistungen erbringt. Unter einem verbundenen Unternehmen im Sinne dieser Vorschrift, versteht man die Bedingungen gemäß Artikel 9 Abs. 1 Buchstabe a und b OECD-MA.¹³⁰ Die Verrechnungspreise – im englischen *Transfer Pricing* genannt – beziehen sich auf die Preisgestaltung von grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen. Die Transaktionen zwischen den Gesellschaften einer Unternehmensgruppe umfassen die Lieferung von Waren, die Erbringung von Dienstleistungen und die Übertragung von materiellen und immateriellen Vermögenswerten innerhalb des Konzerns. In der heutigen Zeit stellt die Bestimmung und Gestaltung von Verrechnungspreisen für konzerninterne Liefer- und Leistungsbeziehungen, einen entscheidenden Teil der Wertschöpfungskette im Konzern dar.¹³¹

Aus der Sicht der österreichischen VPR 2010 sollen Verrechnungspreise dazu dienen, eine sachlich gerechtfertigte Ergebnisaufteilung von Wirtschaftsbeziehungen zwischen Nahestehenden, herbeizuführen. Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Gesellschaften müssen aus steuerlicher Sicht so ausgestaltet sein, dass es zu keiner internationalen Gewinnverschiebung kommt.¹³²

¹²⁹ Vgl. *Dommes*, ÖStZ (2012), S. 391

¹³⁰ OECD-VPL 2010, Z 11

¹³¹ Vgl. *Baumann/Waitz-Ramsauer* (2009), S. 3 - 5

¹³² VPR 2010, Rz 1

6.3 Zweck und Zielsetzung eines Verrechnungspreises

Die zunehmende internationale Ausrichtung von Konzernen, hat in den letzten Jahren zu einem enormen Anstieg bei Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen geführt. So wurden alleine 2009 über 70% des internationalen Welthandels zwischen verbundenen Unternehmen abgewickelt. Die Verrechnung der Leistungsbeziehungen im Konzern erfolgt durch Verrechnungspreise. Damit die Leistungsbeziehungen nicht zur ungerechtfertigten Gewinnverlagerung führen, mussten entsprechende Verrechnungspreisvorschriften und in weiterer Folge auch Verrechnungspreismethoden eingeführt werden. Zum ersten Mal wurden 1968 in den Vereinigten Staaten gesetzliche Regelungen zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erlassen. Innerhalb der letzten zehn Jahre haben einige Länder eigene Verrechnungspreisvorschriften, mit entsprechenden Dokumentationsvorschriften und Strafmaßnahmen, erlassen.¹³³ Aus heutiger Sicht gibt es kaum eine Industrienation die über keine solcher Vorschriften verfügt. Die konzerninterne Verrechnungspreisgestaltung rückt somit auch zunehmend in den Fokus der Finanzverwaltungen und das hat zur Folge, dass sich diese Unternehmen umfassend mit den steuerrechtlichen Rahmenbedingungen, sowohl auf nationaler als auch internationaler Ebene, auseinandersetzen müssen.

Die unterschiedlichen nationalen Vorschriften und Anforderungen an die Verrechnungspreise, stellen multinational tätige Unternehmen vor eine immer größere Herausforderung. Zwar ist der Fremdvergleichsgrundsatz in den OECD-VPL als auch in den VPR 2010 geregelt und findet auch international Anerkennung, jedoch unterscheiden sich die Ansätze nationaler Finanzbehörden zu speziellen Sachverhalten erheblich voneinander. Nicht umsonst zählt die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise, zu einer der wichtigsten Aufgaben der internationalen Steuerplanung.¹³⁴

6.4 Verrechnungspreisrichtlinie 2010 des BMF

Auch aus österreichischer Sicht haben die konzerninternen Leistungsbeziehungen an Relevanz gewonnen und wurde auch bei Betriebsprüfungen zu einem immer größeren Thema. Zu diesem Zweck veröffentlichte das BMF am 28. Oktober 2010

¹³³ Vgl. *Baumann/Waitz-Ramsauer* (2009), S. 198 - 199

¹³⁴ Vgl. *Baumann/Waitz-Ramsauer* (2009), S. 199

die rund 124 A4-Seiten umfassenden Verrechnungspreisrichtlinien 2010 – kurz genannt auch: VPR 2010. Damit steht den Betriebsprüfern des BMF eine Art Leitfaden zur Verfügung, mit welchen sie bei der Prüfung von Verrechnungspreisen die konzerninternen Leistungsbeziehungen systematisch und gezielt hinterfragen können.¹³⁵

Zweck der VPR 2010 ist es, die Umsetzung des weltweit anerkannten Fremdvergleichsgrundsatzes in systematisch geordneter Form zu kodifizieren und ein einheitliches, für alle Beteiligten verständliches und nachvollziehbares Regelwerk zu den Verrechnungspreisen zu erstellen. Laut BMF hatten die VPR 2010 allerdings weder den Zweck einer Grundschulung über Verrechnungspreise, noch an der bisherigen Verwaltungspraxis etwas zu ändern. Stattdessen handelt es sich bei den VPR 2010 um eine Zusammenstellung von Aussagen aus den OECD-VPL, dem OECD-Betriebsstättenbericht und diversen EAS-Einzelerledigungen, ergänzt durch einschlägige UFS- und VwGH-Erkenntnisse, sowie Verweise auf Erlässe und Urteile des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH). Inhaltlich beinhalten die VPR 2010 grundsätzlich keine neuen Aussagen oder geänderte Rechtsauffassungen des BMF zur Thematik der Konzernverrechnungspreise. Stattdessen soll die bisherige Verwaltungspraxis in komprimierter und thematisch geordneter Form in einem Dokument zusammengefasst sein.¹³⁶

Eines der Kernziele war auch, so wie es die OECD-VPL zum Zweck haben, die ungerechtfertigte Gewinnverlagerung ins Ausland zu unterbinden.¹³⁷ So liegt auch der Schwerpunkt der VPR 2010 in der Abwehr missbräuchlicher Verrechnungspreisgestaltung zu Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland. Es verwundert nicht, dass bereits während der Begutachtungsphase dieser fiskalisch motivierte Ansatz von Beraterseite kritisiert wurde. Andererseits waren und sind Verrechnungspreise ein einfaches und sehr beliebtes Instrument, um Gewinne in ausländische Konzerngesellschaften mit begünstigtem Steuerregime zu verlagern. Zudem wollte die österreichische Finanzverwaltung mit den aktuellen Entwicklungen iZm Verrechnungspreisfragen auf nationaler, als auch internationaler Ebene mit einem eigenen Regelwerk (legistisch) Schritt halten.¹³⁸

¹³⁵ Vgl. *Manessinger/Schatzler*, ÖStZ 2010, S 572

¹³⁶ Vgl. *Manessinger/Schatzler*, ÖStZ 2010, S 572

¹³⁷ VPR 2010, Rz. 370

¹³⁸ Vgl. *Manessinger/Schatzler*, ÖStZ 2010, S 572

Rechtlich gesehen wurden die VPR 2010 als Erlass veröffentlicht und haben daher keine rechtsverbindliche Wirkung, wie ein Gesetz oder Verordnung. So sind weder österreichische Gerichte, noch die Steuerpflichtigen selbst an die die VPR 2010 gebunden. Für die österreichische Finanzverwaltung sind sie hingegen rechtlich bindend. In der Präambel zu den VPR 2010 hält das BMF fest, dass es sich um einen Auslegungsbehelf zur Handhabung des Fremdvergleichsgrundsatzes handelt, welcher im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können jedoch aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.¹³⁹ Der Hauptnutzen für den Steuerpflichtigen besteht darin, dass er die Rechtsansicht der Finanzverwaltung besser vorhersehen kann und dadurch größere Planungssicherheit erhält – wie beispielsweise im Rahmen von Außenprüfungen, unverbindlichen Rechtsauskünften oder verbindlichen Auskunftsbeseiden gemäß § 118 BAO.¹⁴⁰

6.5 Verrechnungspreisleitlinien der OECD

Die Verrechnungspreismethoden der OECD sollen zur Ermittlung eines angemessenen, fremdüblichen Verrechnungspreises herangezogen werden und haben zudem auch – wie bereits oben dargelegt - in den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien Niederschlag gefunden. Aus steuerlicher Sicht sind Leistungsbeziehungen im Konzern dann anzuerkennen, wenn sie zu Bedingungen abgeschlossen wurden, die auch in einer vergleichbaren Situation zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären. Gemäß den OECD-VPL kann eine konzerninterne Leistung verrechnet werden, wenn dem Leistungsempfänger ein wirtschaftlicher und kommerzieller Wert zugutekommt. Zu prüfen ist hierbei ob ein unabhängiger Dritter bereit gewesen wäre den gleichen Betrag zu bezahlen. Wäre der unabhängige Dritte in der gleichen Situation nicht bereit gewesen diese Tätigkeit zu bezahlen, dürfte diese Tätigkeit gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz grundsätzlich nicht als konzerninterne Leistung anerkannt werden. Bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Gesellschaften, sind diese so auszugestalten, dass es zu keinen Gewinnverschiebungen –

¹³⁹ Vgl. Präambel zu den VPR 2010

¹⁴⁰ Vgl. *Manessinger/Schatzler*, ÖStZ 2010, S 573

beispielsweise in ein Niedrigsteuerland – kommt. Aus diesem Grund müssen solche für steuerliche Zwecke auch einem Fremdvergleich standhalten.¹⁴¹

6.6 Verhältnis Verrechnungspreisleitlinien der OECD – Verrechnungspreisrichtlinien 2010

Vor der Einführung der VPR 2010 waren die OECD-VPL die wichtigste Erkenntnisquelle für die österreichische Finanzbehörde, zur Ermittlung von fremdüblichen und damit aus steuerlicher Sicht anzuerkennenden Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen. Das BMF veröffentlichte als Erlass in Zusammenarbeit mit der Schweiz deutsche Übersetzungen zu den OECD-VPG 1995 sowie den weiteren Updates. Zwar wurde die aktuellste Version der OECD-VPL 2010 nicht als Erlass veröffentlicht, da aber in den VPR 2010 explizit mehrfach darauf verwiesen wird, ist davon auszugehen, dass auch die aktuellen OECD-VPL gleichermaßen Beachtung finden werden. Wie bereits oben erwähnt, wurden die VPR 2010 auf den Grundlagen der OECD-VPL aufgebaut und sollen ihre innerstaatliche Umsetzung sicherstellen. Zudem schließen sie nicht aus, weiterführende Hinweise aus den OECD-VPL in der jeweiligen Fassung zu nutzen.¹⁴²

Die VPR 2010 verweisen weiter darauf, dass die OECD-Empfehlungen als Auslegungsbehelf für Art. 9 OECD-MA bzw. für DBA rechtlich bindend sind.¹⁴³ Außerdem wird den OECD-Empfehlungen auch auf innerstaatlicher Ebene rechtliche Relevanz beigemessen: Sowohl zur Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 6 Z 6 EStG¹⁴⁴, als auch um Auslegungslücken zu füllen.¹⁴⁵

Die jeweiligen neuen Erkenntnisse über die OECD-VPL im Bezug auf die Auslegung des § 6 Z 6 EStG schlagen durch.¹⁴⁶ Das würde bedeuten, dass zukünftige OECD-Empfehlungen im Falle eines Widerspruchs auch den VPR 2010 vorgehen. Der erklärte Zweck der VPR 2010 ist nämlich die Sicherstellung der innerstaatlichen Umsetzung der OECD-Empfehlung.¹⁴⁷

¹⁴¹ Vgl. *Kemptoner*, RWP 2013, S. 35f

¹⁴² Siehe beispielsweise VPR 2010, Rz 3

¹⁴³ VPR 2010, Rz. 15 bzw. 18

¹⁴⁴ VPR 2010, Rz. 15

¹⁴⁵ VPR 2010, Rz. 19

¹⁴⁶ VPR 2010, Rz. 15

¹⁴⁷ Vgl. *Manessinger/Schatzler*, ÖStZ 2010, S 573

Dass die OECD-VPL gegenüber den VPR 2010 Vorrang haben ist durchaus zu begrüßen, da die Ausführungen der OECD-VPL weitaus umfassender sind und somit ist ihnen zur Überprüfung der Fremdüblichkeit von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen auf jeden Fall der Vorzug zu geben.

6.7 Verrechnungspreismethoden

Dieses Kapitel soll lediglich einen kurzen Überblick über die Verrechnungspreismethoden gemäß den Verrechnungspreisrichtlinien 2010 geben. Die Verrechnungspreismethoden der OECD und des BMF sind beinahe Deckungsgleich. Seit Revision der OECD-VPL im Jahr 2010 sind sämtliche in den Grundsätzen angeführten Methoden gleichwertig gestellt und je nach Sachverhalt die am besten geeignete Verrechnungspreismethode anzuwenden. Allerdings steht es multinationalen Konzernen frei, auch nicht in den OECD-VPL behandelte Methoden - sogenannte „sonstige Methoden“ – zur Verrechnungspreisgestaltung heranzuziehen, sofern diese dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen. Sollte eine sonstige Methode gewählt worden sein, ist zu begründen warum keine der von der OECD anerkannten Methoden angewendet wurde. Trotz gleicher Sicherheitswahrscheinlichkeit der Methoden, ist den geschäftsfallbezogenen Standardmethoden allerdings der Vorzug zu geben.¹⁴⁸ Unterschieden wird zunächst grob zwischen den geschäftsfallbezogenen Standardmethoden und den geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden.

Zur leichten Veranschaulichung dient **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.:**

¹⁴⁸ Vgl. OECD-VPL 2010, Rz. 2.1ff

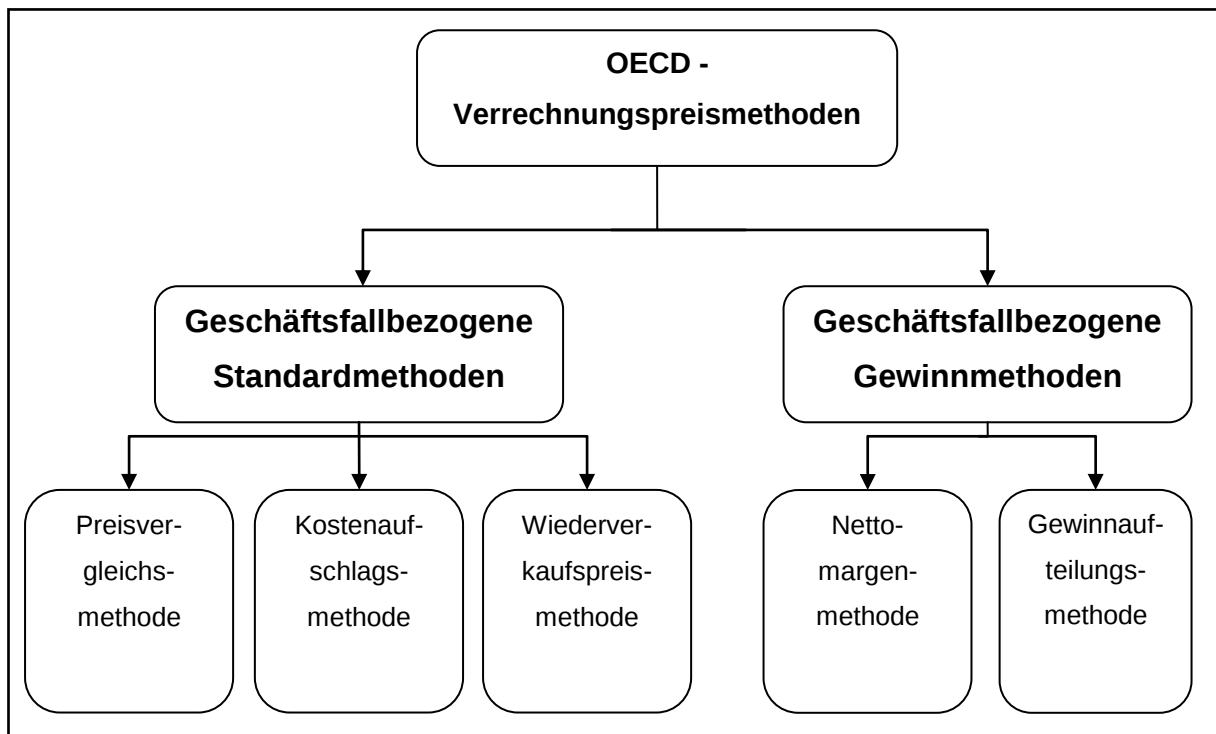


Abbildung 3: Verrechnungspreismethoden nach den OECD-VPL

6.7.1 Standardmethoden

Zu den geschäftsfallbezogenen Standardmethoden gehören die Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Da ihnen gegenüber den Gewinnmethoden der Vorzug zu geben ist, beginnen werden sie als erste behandelt:

6.7.1.1 Preisvergleichsmethode

Bei der Preisvergleichsmethode wird der beim konzerninternen Geschäftsfall verrechnete Preis für Waren- oder Dienstleistungen mit jenem Geschäftsfall verglichen, der zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Bedingungen verrechnet wurde. Sollte beim verrechneten Preis ein Unterschied festgestellt werden, ist davon auszugehen, dass die Bedingungen der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen nicht fremdüblich sind und eine Anpassung des konzerninternen Preises auf den Fremdpreis vorzunehmen ist.¹⁴⁹ Unterschieden wird hierbei zwischen dem inneren und dem äußerem Preisvergleich: Beim inneren Preisvergleich wird der Verrechnungspreis aus vergleichbaren Geschäftsfällen im

¹⁴⁹ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 2.13f

Konzern mit dem Verrechnungspreis gegenüber Dritten verglichen. Beim äußeren Preisvergleich werden Transaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen, an welchen kein verbundenes Unternehmen beteiligt ist, verglichen. Abbildung 4 soll den Sachverhalt besser veranschaulichen:

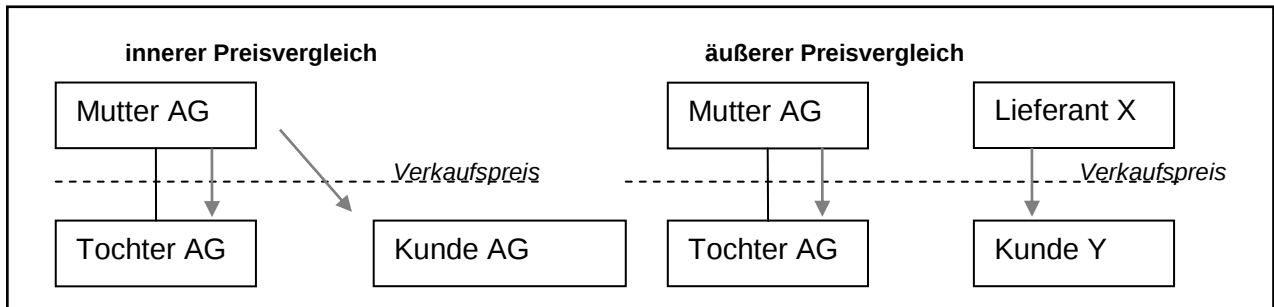


Abbildung 4: Innerer und äußerer Preisvergleich

Aus Sicht der Praxis scheitert die Anwendung der Preisvergleichsmethode oft an mangelnder Vergleichbarkeit und unzureichenden Informationen zur Beurteilung der Vergleichbarkeit der Geschäftsfälle. Dabei muss die Vergleichbarkeit nicht nur in Bezug auf die Produkteigenschaften gegeben sein, sondern auch andere Vergleichsfaktoren (Funktionen, Vertragsbedingungen, Markgegebenheiten und Geschäftsstrategien) einbeziehen.¹⁵⁰ Die OECD-VPL empfehlen an dieser Stelle allerdings – auch im Interesse der Anwendbarkeit dieser Methode - von einer allzu strengen Auslegung der Vergleichbarkeit abzugehen, da nicht immer die perfekten Vergleichstransaktionen vorliegen werden.¹⁵¹

6.7.1.2 Wiederverkaufspreismethode

Die Wiederverkaufspreismethode wird vor allem dann eingesetzt, wenn ein Konzernunternehmen (Produktionsgesellschaft) Lieferungen oder Leistungen an ein anderes Konzernunternehmen (Vertriebsgesellschaft) erbringt und dieses anschließend die Lieferung oder Leistung ohne wesentliche Veränderung an ein unabhängiges Unternehmen weiterveräußert. Von diesem Wiederverkaufspreis der Lieferung oder Leistung, wird eine angemessene Handelsspanne abgezogen, was schlussendlich durch retrograde Kalkulation, den Verrechnungspreis für das konzerninterne Geschäft ergibt. Die Handelsspanne deckt die mit dem Vertrieb verbundenen Kosten, sonstige Aufwendungen, Risikoprämie bzw. Gewinnaufschlag, sowie eine angemessene Vergütung für den Kapitaleinsatz, des Wiederverkäufers

¹⁵⁰ Vgl. Damböck/Galla/Nowotny (2012), S. 47 - 50.

¹⁵¹ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 2.16

ab.¹⁵² Die Handelsspanne des Wiederverkäufers ist wiederum mittels eines inneren oder äußeren Preisvergleichs (Analog wie in Kapitel 6.7.1.1 beschrieben) zu ermitteln, was sich in der Praxis oft jedoch als schwierig erweist. Bei der Wiederverkaufsmethode sind Produktunterschiede im Vergleich zur Preisvergleichsmethode eher von untergeordneter Bedeutung, da Vertriebsgesellschaften unabhängig vom Produkt, meist ähnliche Funktionen ausüben werden und somit kaum Auswirkung auf die Handelsspanne haben. Fokus im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse, wird somit auf die wahrgenommenen Funktionen (überwiegend bei den Betriebsausgaben – z.B. Marketing) und übernommenen Risiken (Eigentumserwerb, Delkredere-, Lager- und Währungsrisiko, etc.) gelegt.¹⁵³

6.7.1.3 Kostenaufschlagsmethode

Bei dieser Methode geht man von den Kosten aus, die dem Leistungserbringer, bei einem konzerninternen Geschäftsfall für Lieferungen oder Leistungen an den Leistungsempfänger, entstehen. Dabei wird ein angemessener Kostenaufschlag - sogenannter *cost plus mark up* – verrechnet, um einen angemessenen, den wahrgenommenen Funktionen und den Marktbedingungen entsprechenden Gewinn zu erzielen. Den Kosten wird der Kostenaufschlag hinzugerechnet, was den Verrechnungspreis für den konzerninternen Geschäftsfall ergibt. Aus diesem Grund wird bei dieser Methode Fokus auf die Festlegung der Kostenbasis und der Ermittlung eines angemessenen Gewinnaufschlages gelegt. Schließlich möchte jeder Unternehmer langfristig gesehen aus ökonomischen Gründen, seine Kosten decken und einen Gewinn erwirtschaften. Die Kostenaufschlagsmethode wird meist, beim Verkauf von Halbfabrikaten zwischen Konzernunternehmen, wenn Verträge über die Nutzung gemeinsamer Einrichtungen bzw. langfristige Abnahme- und Liefervereinbarungen bestehen oder wenn der konzerninterne Geschäftsfall aus der Erbringung einer Dienstleistung besteht, Anwendung finden. Zudem ist der fremdübliche Verrechnungspreis speziell bei der Lohn- oder Auftragsfertigung und Auftragsforschung anwendbar – also dort, wo ein Marktpreis fehlt oder schwer zu ermitteln ist.¹⁵⁴

¹⁵² Vgl. OECD-VPL 2010, Z 2.21f

¹⁵³ Vgl. Rosenberger/Loidl/Moshammer (2012), S. 778

¹⁵⁴ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 2.39f. und 2.53

6.7.2 Gewinnmethoden

Unter die geschäftsfallbezogenen Gewinnmethoden fallen die Nettomargenmethode und Gewinnaufteilungsmethode. Liefern die Standardmethoden kein zufriedenstellendes Ergebnis, müssen die Gewinnmethoden zur Anwendung kommen.

6.7.2.1 Nettomargenmethode

Bei dieser Methode handelt es sich um eine Ausgestaltungsform der transaktionsbezogenen Gewinnmethoden. Diese Methode wird von den Finanzverwaltungen besonders restriktiv angewendet, erlangt jedoch in der Praxis zunehmend an Bedeutung.¹⁵⁵ Zudem darf die Nettomargenmethode nur auf einzelne Geschäftsfälle angewendet werden, wobei Produktgruppenbildungen zulässig sind, soweit weiterhin Vergleichbarkeit gegeben ist. Auch einzelne, vergleichbare Geschäfte dürfen zu einer Gruppe zusammengefasst und gemeinsam beurteilt werden.¹⁵⁶

Die Nettomargenmethode ist vergleichbar mit der Wiederverkaufspreismethode und der Kostenaufschlagsmethode, da die Marge die operativen Kosten und einen angemessenen Gewinnaufschlag abdecken soll. Untersucht wird der Nettogewinn, den ein Steuerpflichtiger aus einem Geschäftsfall zwischen verbundenen Unternehmen (oder nach Geschäftsfällen welche gemäß den Grundsätzen aus Rz 3.9 – 3.12 der OECD-VPL zusammengefasst werden dürfen) im Verhältnis zu einer geeigneten Grundlage (beispielsweise Kosten, Umsatz oder Kapital) erzielt.¹⁵⁷ Die OECD vertritt allerdings die Ansicht, dass die Nettomargenmethode unzuverlässig ist, wenn jede der involvierten Geschäftsparteien wertvolle und einzigartige Beiträge leistet, da es die Vergleichbarkeit zu konzernfremden Unternehmen erheblich erschweren würde.¹⁵⁸ Die Methode ist daher nur anwendbar, wenn der Nettogewinn des Steuerpflichtigen überwiegend oder ausschließlich von konzerninternen Verrechnungspreisen beeinflusst wird. Kosten und Erlöse, die nicht aus

¹⁵⁵ Vgl. *Vögele/Engler/Borstell* (2011), Kapitel D Rz 275

¹⁵⁶ Vgl. VPR 2010, Rz. 42; OECD-VPL Rz. 3.9ff

¹⁵⁷ Vgl. OECD-VPL 2010, Rz 2.58

¹⁵⁸ Vgl. OECD-VPL 2010, Rz 2.59

konzerninternen Geschäftsfällen entstanden sind, müssen entsprechend heraus gerechnet werden.¹⁵⁹

Die Fremdüblichkeit bei dieser Methode wird mittels bestimmter Kennzahlen (z.B. Umsatzrentabilität) nachgewiesen. Steuerlich anerkannt von der Finanzverwaltung wird der Verrechnungspreis dann, wenn die gewählte Kennzahl der Konzerngesellschaft innerhalb einer Bandbreite an Werten von Vergleichsunternehmen liegt.¹⁶⁰

6.7.2.2 Gewinnaufteilungsmethode

Die zweite transaktionsbezogene Gewinnmethode ist die Gewinnaufteilungsmethode. Anwendbarkeit und Zulässigkeit findet diese Methode in Fällen, wo Transaktionen miteinander so eng verbunden sind, dass eine gesonderte Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsfalles nicht möglich ist. Kommen derartige Geschäfte zwischen unabhängigen Unternehmen zustande, wird meist eine Form von Mitunternehmerschaft vereinbart.¹⁶¹ Bei der Gewinnaufteilungsmethode wird versucht, den Einfluss der bei einem konzerninternen Geschäftsfall vereinbarten oder auferlegten Bedingungen auf den Gewinn zu beseitigen, indem die Gewinnaufteilung nach den Erwartungen von unabhängigen Unternehmen aus den Geschäftsfällen bestimmt wird.¹⁶² Die Analyse des einer Geschäftsbeziehung zugrundeliegenden Sachverhaltes – insbesondere Funktionen, Risiken, eingesetzte Wirtschaftsgüter, vertragliche Vereinbarungen – geschieht nicht primär aus der Sicht eines jeden am Geschäftsfall Beteiligten, so wie es bei allen anderen Methoden der Fall ist. Stattdessen werden bereits auf Grundlage der Sachverhaltsanalyse alle Parteien, die an der Geschäftsbeziehung beteiligt sind, in vollem Umfang in die Analyse mit einbezogen.¹⁶³

Die Gewinnaufteilungsmethode eignet sich deshalb für jene Sachverhalte, bei welchen die Standardmethoden zu keinem zuverlässigen Ergebnis geführt haben oder nicht angewendet werden können. Zum Einsatz kommt diese Methode überwiegend im Banken-, Versicherungs-, und Telekommunikationssektor. Aber auch im Bereich der Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern, erweist sich die

¹⁵⁹ Vgl. OECD-VPL 2010, Rz 2.78

¹⁶⁰ Vgl. VPR 2010, Rz. 49

¹⁶¹ Vgl. Schuch/Zehetner (2001), S. 151

¹⁶² Vgl. OECD-VPL 2010, Rz 2.108

¹⁶³ Vgl. Vögele/Engler/Borstell (2011), Kapitel D Rz 311

Methode als besonders geeignet, da in den meisten Fällen keine Vergleichswerte vorliegen.¹⁶⁴

6.8 Fremdvergleichsgrundsatz – „arm's length principle“

Herzstück der steuerlichen Verrechnungspreisermittlung ist der Fremdvergleichsgrundsatz dar. Dieser findet sich, bereits in Artikel 9 Abs. 1 OECD-MA, welcher die Grundlage für bilaterale DBA zwischen den Mitgliedstaaten der OECD und Nichtmitgliedstaaten darstellt. Das entscheidende Kriterium hierbei ist, ob ein fremder, unabhängiger Dritter ein vergleichbares Geschäft zu vergleichbaren Bedingungen abgeschlossen hätte. Wenn voneinander unabhängige Unternehmen miteinander Geschäfte tätigen, werden die Bedingungen ihrer Leistungsbeziehung (z.B. die Lieferung einer Ware) durch Kräfte des Marktes bestimmt. Das Naheverhältnis im Konzern hingegen, wird durch einen hypothetischen „Abstandhalter“ abgewandelt, um dadurch Leistungsbeziehung unter Fremden zu simulieren – *dealing at the arm's length*. In diesem Zusammenhang sollte die Konkurrenzsituation zwischen den verbundenen Unternehmen nicht unterschätzt werden. Schließlich treffen auch hier unterschiedliche Interessen (z.B. interne oder externe Marktkräfte) der Konzerngesellschaften aufeinander, die sehr wohl Einfluss nehmen auf Vertragsgestaltungen zwischen verbundenen Unternehmen. So werden lokale Geschäftsführer bzw. Vorstände von multinationalen Unternehmen bestrebt sein, Gewinne „ihrer“ Gesellschaft zu maximieren - um etwaige ergebnisabhängige Vergütungen zu erhalten - und keine Preise festzulegen die Gewinne schmälern. Der Willkür bei der Verrechnungspreisgestaltung sind somit Grenzen gesetzt und eine einhergehende Senkung der Konzernsteuerquote eher ein Ausnahmeszenario.¹⁶⁵ Auf der anderen Seite geht die Finanzverwaltung in der heutigen Zeit zunehmend von einer missbräuchlichen Ausgestaltung von Verrechnungspreisen aus, als Instrument zur Senkung der Gesamtsteuerbelastung im Konzern.

Den Mitgliedstaaten der OECD wurde das Recht eingeräumt, bei Verfälschung der Steuerbelastung verbundener Unternehmen und der Steuereinnahmen des Quellenstaates, die Gewinne von verbundenen Unternehmen zu berichtigen, wenn diese aufgrund fremdunüblicher Verrechnungspreisgestaltungen zustande gekommen sind. Die Berichtigung erfolgt dadurch, dass jene Bedingungen für die

¹⁶⁴ Schuch/Zehetner (2001), S. 159

¹⁶⁵ Vgl. Rosenberger, SWK 2008, S. 783f.

kaufmännischen und finanziellen Beziehungen hergestellt werden, die zwischen unabhängigen Unternehmen bei einem vergleichbaren Geschäftsfall unter vergleichbaren Bedingungen zustande gekommen wären. Die Bestimmung des „richtigen“ Verrechnungspreises im Konzern gestaltet sich in der Praxis oft sehr schwierig, da, wie eingangs erwähnt, tatsächliche Marktkräfte wie Angebot und Nachfrage fehlen. Deshalb sollte gemäß OECD-VPL den Unternehmen nicht unterstellt werden, dass die Bedingungen, die zwischen verbundenen Unternehmen festgelegt werden, stets von den Erfordernissen des freien Marktes abweichen. Internationale Konzerne besitzen nämlich oft ein nicht unbeachtliches Maß an Unabhängigkeit, wodurch die Fremdüblichkeit der Leistungsbeziehungen gewährleistet werden kann.¹⁶⁶

Ob für eine Lieferung oder Leistung der empfangenden Gesellschaft, ein „wirtschaftlicher oder kommerzieller Wert“ zugutekommt, ist mittels des Fremdvergleichsgrundsatzes zu prüfen: Ist ein unabhängiger Dritter für die Leistung bereit zu zahlen – *willing to pay*-Test – oder ob ein unabhängiger Dritter diese Tätigkeit als Eigenleistung erbringen würde – *perform for itself*-Test?

6.9 Wahl der entsprechenden Verrechnungspreismethode

Diesbezüglich ist im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern jene Verrechnungspreismethode zu wählen, die für den Sachverhalt und unter Berücksichtigung der Funktionsanalyse am *besten* geeignet erscheint.¹⁶⁷ Im Diskussionsentwurf aus 2012 wurden allerdings erstmals auch finanzwirtschaftliche Methoden, als Teil der bestehenden Verrechnungspreismethoden, zur Bestimmung eines fremdvergleichskonformen Preises anerkannt. Die OECD-VPL sind für die Beibehaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes zur Beurteilung von Verrechnungspreisen, da beim Austausch von immateriellen Wirtschaftsgütern oder Erbringung von Dienstleistungen im Konzern, dieser der Funktionsweise eines freien Marktes am nächsten kommt.¹⁶⁸

Die Wiederverkaufspreismethode ist auch bei größeren Produktionsunterschieden zulässig. Der Ähnlichkeit der Produkte kann allerdings größere Bedeutung beigemessen werden, wenn ein einzigartiges und besonders wertvolles immaterielles

¹⁶⁶ Vgl. OECD-VPL 2010 Z 1.2 bzw. 1.5 – 1.7

¹⁶⁷ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 2.2

¹⁶⁸ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 1.14

Wirtschaftsgut übertragen wird. In diesem Fall wäre die Wiederverkaufspreismarge mit erhöhter Vorsicht zu ermitteln, wenn der Wiederverkäufer bedeutend zur Schaffung und Erhaltung immateriellen Vermögenswerten beiträgt. Dies ist beispielsweise bei Firmennamen oder Marken, die einer Konzerngesellschaft gehören, relevant.¹⁶⁹ Die Wiederverkaufspreismarge sollte vom Umfang der Tätigkeiten des Wiederverkäufers abhängen (z.B. Eigentümersrisiko, Risiken für Werbung, Marketing, Vertrieb und Garantieleistungen). Wird hingegen vom Wiederverkäufer beispielsweise nur eine Transportleistung erbracht, fällt die Wiederverkaufsmarge umso geringer aus. Die wahrgenommenen Funktionen und Risiken müssen allerdings ausreichend dokumentiert und gegebenenfalls durch entsprechende Beweismittel nachgewiesen werden.

Die Kostenaufschlagsmethode ist wiederum typischer Weise bei der Auftragsforschung anwendbar: Dabei fließen sämtliche Forschungskosten, auf die sich die verbundenen Unternehmen geeinigt haben ein, wobei ein zusätzlicher Kostenaufschlag eingerechnet werden darf, wenn die Forschungsarbeiten besonders innovativ und komplex waren.¹⁷⁰

Eine Standardmethode kann zur Anwendung kommen, wenn die von einem Beteiligten zum Geschäftsfall geleisteten Beiträge, nicht einzigartig oder besonders sind (beispielsweise wenn nicht einzigartige, besonders wertvolle immaterielle Wirtschaftsgüter dazu verwendet wurden). In diesem Fall wäre die Anwendung einer Standardmethode oder einer geschäftsfallbezogenen Nettogewinnmethode zulässig. Die geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode stellt allerdings nicht die am besten geeignete Methode dar.¹⁷¹ Die geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode erweist sich als am besten geeignet, wenn beide Geschäftspartner einzigartige und wertvolle Beiträge zum Geschäftsfall leisten. Ein solcher Beitrag liegt dann vor, wenn beide einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter beitragen.¹⁷² Die Erkennung als auch Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter wirft viele Fragen auf und gestaltet sich schwierig. Einerseits weil nicht alle in den Büchern erfasst sind (Aktivierungsverbot gemäß § 197 Abs. 2 UGB bzw. § 4 Abs. 1 EStG), andererseits weil nicht alle rechtlich geschützt oder registriert sind. Der erbrachte Beitrag und Wert zum

¹⁶⁹ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 2.29

¹⁷⁰ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 2.55

¹⁷¹ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 2.61

¹⁷² Vgl. OECD-VPL 2010, Z 2.109 und VPR 2010, Rz 40

Geschäftsfall, in Form von immateriellen Wirtschaftsgütern, wird mittels der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsanalyse ermittelt.¹⁷³

Unterschieden wird zwischen den *vermögensbasierten Aufteilungsschlüssel* und *kostenbasierten Aufteilungsschlüssel*. Ersterer wird von den OECD-VPL dann favorisiert, wenn zwischen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern oder eingesetztem Kapital und Wertschöpfung ein enger Zusammenhang besteht. Letzterer wiederum bei Marketingausgaben als geeigneter Schlüssel bei Vertriebs- oder Marketingunternehmen, in Fällen wo Werbung wesentliche Marketingwerte schafft. Gleiches gilt auch für Forschungs- und Entwicklungsausgaben, wenn sie mit der Schaffung bedeutender immaterieller Wirtschaftsgüter (z.B. Patente) zusammenhängen.¹⁷⁴

Die Faktoren zur Bestimmung der Vergleichbarkeit gemäß den OECD-VPL, sind die Art des Geschäftsfalles (z.B. Lizenzvergabe, Verkauf), Art des Wirtschaftsgutes (z.B. Patent, Marke, Know-How), die Dauer und Grad des Schutzes, sowie die möglichen künftigen Vorteile aus der Nutzung des Wirtschaftsgutes.¹⁷⁵

Die Vergleichbarkeitsanalyse ist grundsätzlich bei der Kostenaufschlagsmethode, der Nettomargenmethode und der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode erforderlich. In einem Konzern wird sie üblicherweise bei jenem Unternehmen durchgeführt, das am wenigsten komplex ist. Unternehmen mit einem hohen Anteil an wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern, dienen somit selten als *Tested Party*.¹⁷⁶ Die geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode kann nach den OECD-VPL unter Umständen auch ohne Vergleichsdaten zur Anwendung kommen: Beispielsweise dann, wenn Vergleichsdaten, aufgrund der Verwendung von einzigartigen immateriellen Wirtschaftsgütern, nicht vorhanden sind.¹⁷⁷ Als konkrete Vergleichswerte können quantitative Kriterien herangezogen werden: So z.B. das Verhältnis Nettowert der immateriellen Wirtschaftsgüter/Gesamtnettowert der Wirtschaftsgüter, oder das Verhältnis Forschung und Entwicklung/Umsatz.¹⁷⁸

¹⁷³ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 2.137

¹⁷⁴ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 2.138

¹⁷⁵ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 1.39

¹⁷⁶ Vgl. Trenkwalder in Bernegger/Rosar/Rosenberger (2012), S. 472

¹⁷⁷ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 3.39

¹⁷⁸ Vgl. OECD-VPL 2010, Z 3.43

6.10 Verrechnungspreisdokumentation

Die Dokumentation von Verrechnungspreisen hat den Zweck einem sachverständigen Dritten, insbesondere den Finanzverwaltungen, einen ausführlichen und nachvollziehbaren Überblick über die Geschäfts- und Leistungsbeziehungen eines Unternehmens mit verbundenen Unternehmen, sowie der damit einhergehenden Verrechnungspreisgestaltung zu geben. Ziel ist es, aus Sicht der Finanzverwaltung, die zugrundeliegenden Sachverhalte, sowie die Angemessenheit der Verrechnungspreise in angemessener Frist zu prüfen und nachvollziehen zu können.¹⁷⁹

In Österreich existieren keine gesonderten gesetzlichen Vorschriften über Art, Umfang und Form der Verrechnungspreisdokumentation als solche. In diesem Zusammenhang bestehen lediglich Erlässe, wie die VPR 2010 und die OECD-VPL, in welchen konkrete Aussagen zur Dokumentation gemacht werden.¹⁸⁰ Eine Verrechnungspreisdokumentationspflicht ergibt sich hingegen aus den Bestimmungen über die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach den §§ 124 - 132 BAO.¹⁸¹ Inhalt und Umfang der Dokumentation richtet sich hingegen nach den Erfordernissen der OECD-VPL, welche in den Kapiteln V und VIII verfasst wurden.¹⁸² In dieser Hinsicht geht die österreichische Finanzverwaltung in den VPR 2010 davon aus, dass sich auf Grundlage der BAO ohnehin eine Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ergibt, auch wenn die Pflicht zur Verrechnungspreisdokumentation also solche nicht kodifiziert ist und nicht ausdrücklich genannt wird. Daraus lässt sich ableiten, dass bereits vor Veröffentlichung der Verrechnungspreisgrundsätze, eine Pflicht zu Dokumentation bestanden hat. Dies wird auch von maßgeblichen Mitgliedern der österreichischen Finanzverwaltung in einigen Zeitschriften- und Buchpublikationen auch so kundgetan.¹⁸³

Die Angemessenheit seiner Verrechnungspreisgestaltungen hat der Steuerpflichtige für steuerliche Zwecke zu dokumentieren. Gemäß den VPR 2010 Rz 309 hat die Dokumentation auch dem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für

¹⁷⁹ Vgl. Kronawetter in Bernegger/Rosar/Rosenberger (2012), S. 143

¹⁸⁰ Vgl. Kronawetter in Bernegger/Rosar/Rosenberger (2012), S. 143

¹⁸¹ Vgl. Loukota/Jirousek, SWI 2008, 12, S. 13

¹⁸² Vgl. VPR 2010, Rz. 305 und 306

¹⁸³ Vgl. beispielsweise Loukota/Jirousek, SWI 2008, 12, S. 13

verbundene Unternehmen in der Europäischen Union zu entsprechen. Das bedeutet die Erstellung eines zentralen Masterfiles und die entsprechende länderspezifische Ergänzung durch Anhänge.¹⁸⁴

Eine zeitliche Frist für die Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation gegenüber den Finanzbehörden wird in den VPR 2010 nicht genannt. Die Verrechnungspreisdokumentationen werden allerdings im Rahmen von Betriebsprüfungen geprüft und angefordert. In diesem Fall ist von einer individuellen Vorlagefrist der Dokumente auszugehen.¹⁸⁵

Gemäß den VPR 2010 ist eine Funktions- und Risikoanalyse als Teil der Dokumentation durchzuführen. Diesbezüglich finden sich entsprechende und ausführliche Hinweise in den Rz. 311 - 317 um je nach Lage des Falles, Rückschlüsse auf die tatsächlichen Funktions- und Risikoverhältnisse ziehen zu können.

Am Ende des dritten Teiles der VPR 2010 finden sich Dokumentationsvorschriften iZm der Verwendung von Datenbanken. Dabei muss der Suchprozess offengelegt werden und eine Auflistung *dienlicher* Informationen zur Verfügung gestellt werden. Dies verlangt das BMF als Voraussetzung für die Anerkennung datenbankgestützter Nettoenditenvergleiche.¹⁸⁶

¹⁸⁴ Vgl. Manessinger/Schatzler, ÖStZ 2010, S 575

¹⁸⁵ Vgl. Manessinger/Schatzler, ÖStZ 2010, S 575

¹⁸⁶ Vgl. VPR 2010, Rz. 320

7 Internationale Steuerplanung mit Auswirkungen auf das österreichische Besteuerungsrecht

7.1 Einleitender Überblick

Wie bereits im Laufe dieser Arbeit ausführlich erläutert, ist die Konzernverrechnungspreisgestaltung ein Kernthema bei der internationalen Steuerplanung multinational tätiger Unternehmen. Die Verrechnungspreise beeinflussen nicht nur maßgeblich die Steuerbemessungsgrundlage, sondern auf folglich die daraus resultierende Steuerlast. Nicht selten, wie auch in den oben angeführten Beispielen, bedienen sich die Konzernsteuerplaner des internationalen Steuergefälles um die Gewinne – zumindest aus steuerrechtlicher Sicht – zu minimieren.

In diesem Kapitel sollen nun zu drei ausgewählten Ländern in Europa die steuerrechtlichen Vorschriften iZm Kapitalgesellschaften dargelegt werden. Eingegangen wird zunächst auf das derzeit geltende Doppelbesteuerungsabkommen mit den jeweiligen Ländern. Anschließend erfolgt ein kurzer Überblick zum Gesellschaftsrecht: Welche Arten von Kapitalgesellschaften kennt das dortige Gesellschaftsrecht und wie sehen diese in ihrer rechtlichen Ausgestaltung aus? Abschließend wird die jeweilige Steuergesetzgebung in Grundzügen dargelegt und auf mögliche Potenziale zur Steuerminimierung österreichischer Unternehmen eingegangen. Die Länder Luxemburg, Malta und Zypern wurden deshalb gewählt, da sie in den letzten Jahren aufgrund ihrer liberalen Steuergesetzgebung, ins Zentrum der aktuellen Diskussion zur aggressiven Steuerplanung gelangt sind. Aber auch weil sie zahlreiche Steuerbegünstigungen, speziell iZm immateriellen Wirtschaftsgütern, bieten.

7.2 Grenzüberschreitende Steuerplanung am Beispiel Luxemburg

Das Großherzogtum Luxemburg hat in der Vergangenheit versucht mit zahlreichen Steuer-Zuckerln internationale Konzerne ins Land zu locken. Luxemburg ist einer der kleinsten EU-Staaten, hat rund 550.000 Einwohner und zählt mit einem BIP pro Kopf in Kaufkraftstandards von rund 263% zu den Spitzenreitern weltweit.¹⁸⁷ Die

¹⁸⁷ Vgl. WKO (2013)

Luxemburgische Wirtschaft ist primär auf den Sektoren Dienstleistung, Banken und Versicherungen aufgebaut.¹⁸⁸

7.2.1 Doppelbesteuerungsabkommen Luxemburg – Österreich

Das DBA mit dem Luxemburg wurde am 18. Oktober 1962 von den Vertragsstaaten unterzeichnet. Das Abkommen findet auf natürliche und juristische Personen Anwendung. Zum sachlichen Anwendungsbereich gehören Personen, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Im Sinne des DBA bedeutet der Ausdruck *eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten* eine juristische Person, die nach dem Recht dieses Vertragsstaates dort auf Grund ihres Sitzes oder des Ortes ihrer tatsächlichen Leitung steuerpflichtig ist. Unter den sachlichen Anwendungsbereich fallen ua folgende, für diese Arbeit relevanten, Steuern: Einkommenssteuer, Vermögensteuer und KöSt in beiden Vertragsstaaten.¹⁸⁹ Die Verteilungsnormen regeln, welche Besteuerungsverzichte die beiden Vertragsstaaten leisten müssen: ua Unternehmensgewinne, Dividenden, Zinsen, Lizenzen und Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen. Die Verteilungsnorm allerdings vermeidet die Doppelbesteuerung idR nicht. Das geschieht erst im sogenannten Methodenartikel: Entweder wird das Besteuerungsrecht eines Vertragsstaates eingeschränkt oder vollständig ausgeschlossen.¹⁹⁰

In diesem DBA kommt als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – so wie bei der Mehrzahl österreichischer DBA – die Befreiungsmethode zur Anwendung.¹⁹¹ So etwa in Art. 9 Abs. 1 des DBA iZm Lizenzgebühren, Art. 10 Abs. 1 iZm Dividenden (wobei hier iVm Abs. 2f auch die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommen darf) und Art 11 Abs. 1 iZm Zinsen.

7.2.2 Gesellschaftsrecht

Die zwei gängigsten Rechtsformen für Kapitalgesellschaften sind die *société anonyme* (SA) und die *société à responsabilité* (SARL). Die SA und SARL sind gemäß einem Typenvergleich mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar,¹⁹² wobei erstere einer AG und letztere mit einer GmbH entspricht.

¹⁸⁸ Vgl. debelux AHK (2014)

¹⁸⁹ Vgl. DBA Österreich – Luxemburg vom 18. Oktober 1962

¹⁹⁰ Vgl. Tumpel (2014), S. 127

¹⁹¹ Vgl. Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel (2005), S. 238 - 239

¹⁹² Vgl. Steiner, ÖStZ 2007, S. 207

Natürlich ist auch die europäische Kapitalgesellschaft *Societas Europaea* (SE) als Gesellschaftsform in Luxemburg zulässig. Für die Gründung einer Kapitalgesellschaft ist eine Gewerbeberechtigung nachzuweisen, bei welcher der Bewerber, je nach Branche und Betätigungsfeld, eine gewisse Qualifikation nachweisen muss. Das anschließende Procedere, mit dem Aufsetzen eines Gesellschaftsvertrages und der Eintragung in das Firmenbuch, ist dem österreichischen sehr ähnlich.¹⁹³

Das Mindestkapital beträgt bei der SA EUR 30.986,69,- und mindestens 25% müssen sofort eingezahlt werden. Geldeinlagen als auch Sacheinlagen sind möglich, wobei letztere ein Gutachten eines unabhängigen Wirtschaftsprüfers über den Wert dieser erfordert. Die Gesellschaft muss zumindest aus einem Gesellschafter/Aktionär bestehen. Grundsätzlich muss der Verwaltungsrat, als Geschäftsführungsorgan aus drei Mitgliedern bestehen, jedoch ist bei einer SA die nur einen Gesellschafter hat auch ein Mitglied möglich. Weiters ist ein Aufsichtsrat zu installieren und ab einer bestimmten Größe ein Arbeitnehmervertreter in den Aufsichtsrat zu wählen. Die Gesellschafterversammlung hat zumindest einmal in Jahr stattzufinden.¹⁹⁴

Bei einer SARL beträgt das Mindeststammkapital EUR 12.394.68,- welches bei der Gründung in voller Höhe eingezahlt sein muss. Die Gesellschaft muss zumindest einen Gesellschafter und darf höchstens 40 Gesellschafter haben. Der Verwaltungsrat besteht aus zumindest einem Mitglied. Eine jährliche Gesellschafterversammlung ist im Gegensatz zur SA erst ab 25 Gesellschaftern erforderlich.¹⁹⁵

7.2.3 Grundzüge des luxemburgischen Steuerrechts¹⁹⁶

Im Vergleich zu anderen europäischen Staaten – wie beispielsweise Deutschland oder Österreich – ist die luxemburgische Steuergesetzgebung sehr liberal. Die Einkommenssteuern sowie Lohnnebenkosten sind im Vergleich relativ niedrig. Kapitalgesellschaften unterliegen der Körperschaftssteuer, Gewerbesteuer, Mindest-KöSt, Umsatzsteuer und Vermögensteuer. Im Bezug auf Verrechnungspreise gibt es in Luxemburg keine gesonderten Richtlinien und auch keine Regelungen zur Unterkapitalisierung. Konzerninterne Leistungsbeziehungen müssen jedoch dem Fremdvergleich standhalten.

¹⁹³ Vgl. *Deloitte*, Taxation and Investment in Luxembourg 2013

¹⁹⁴ Vgl. *Naudi/Attard/Bürkle* (2013), Kapitel H, Rz 455

¹⁹⁵ Vgl. *Naudi/Attard/Bürkle* (2013), Kapitel H, Rz 455

¹⁹⁶ Vgl. *Deloitte*, Taxation and Investment in Luxembourg 2013

Gewinnermittlungs-, Veranlagungs- und Besteuerungszeitraum kann entweder das Kalenderjahr oder ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr sein. Jedes Quartal ist eine KöSt-Vorauszahlung zu leisten und sämtliche Steuern sind grundsätzlich bis zum 31. Mai des darauffolgenden Jahres zu entrichten. Bemessungsgrundlage für den steuerpflichtigen Gewinn ergibt sich aus dem handelsrechtlichen Gewinn, der um steuerliche Vorschriften angepasst wird.

7.2.3.1 Unternehmensbesteuerung

Der Körperschaftsteuersatz beträgt 21% soweit der steuerpflichtige Gewinn EUR 15.000,- übersteigt und darunter 20%. Es wird auch eine Art Mindest-KöSt eingehoben, welche allerdings als Vorauszahlung für die reguläre KöSt anzusehen ist. Die geleistete Mindest-KöSt kann mit künftigen KöSt-Zahlungen, welche im Falle eines steuerpflichtigen Gewinns anfallen, gegengerechnet werden. Die Höhe der Mindest-KöSt ist abhängig von der Bilanz: Für Gesellschaften mit Beteiligungen oder Finanzanlagen (überwiegend Holdinggesellschaften) die in Summe mehr als 90% der Bilanzsumme ausmachen, beträgt die Mindest-KöSt EUR 3.210,-. Für Gesellschaften mit einem geringeren Anteil an Finanzanlagevermögen bewegt sich der Mindest-KöSt Satz je nach Bilanzsumme zwischen EUR 535,- (Bilanzsumme iHv bis zu EUR 350.000,-) und EUR 21.400 (Bilanzsumme iHv über TEUR 20.000). Zusätzlich besteht noch ein Zuschlag auf die (reguläre) KöSt iHv 7% für den Arbeitslosenfond. In der Mindest-KöSt ist dieser Zuschlag bereits enthalten. Hinzu kommt noch die Gewerbesteuer welche sich, abhängig vom Standort und unter Berücksichtigung eines Gemeindehebesatzes, zwischen 6 und 10,5% bewegt – in der Hauptstadt Luxemburg beträgt der Steuersatz beispielsweise 6,75%.

Der Gesamtkörperschaftsteuersatz beträgt somit effektiv 29,22% und setzt sich zusammen aus Körperschaftsteuer (21%), Zuschlag auf KöSt für Arbeitslosenfond (7% von 21% = 1,47%) und Gewerbesteuer (6,75% von KöSt - Bemessungsgrundlage).

7.2.3.2 Besonderheiten des luxemburgischen Steuerrechts

Eine Kapiteelertragsteuer wird nicht eingehoben, da die Gesetzgebung zwischen Kapitalerträgen und steuerpflichtigen Gewinnen iSd KöSt keine Unterscheidung macht. Das luxemburgische Steuerrecht kennt auch eine, dem österreichischen Schachtelprivileg (§ 10 KStG) vergleichbare, steuerliche Befreiung von

Beteiligungserträgen. Voraussetzungen sind eine qualifizierte direkte oder indirekte Beteiligung mit einem Beteiligungsausmaß von zumindest 10% bzw. Anschaffungskosten von zumindest TEUR 1.200 bei Dividenden bzw. TEUR 6.000 bei Veräußerungsgewinnen, welche über einen ununterbrochenen Zeitraum von 12 Monaten gehalten werden muss. Jedoch auch wenn Voraussetzungen für das Schachtelprivileg nicht erfüllt werden, besteht die Möglichkeit einer Reduzierung des Steuersatzes um 50%: Und zwar, wenn die Dividenden von einer in Luxemburg unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft, einer unter die Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁹⁷ fallenden Gesellschaft oder einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die mit einer luxemburgischen vergleichbar ist und einer der luxemburgischen KöSt vergleichbaren Steuer unterliegt, ausgeschüttet werden.

Bezüglich der Besteuerung iZm immateriellen Wirtschaftsgütern ergibt sich eine weitere Begünstigung: 80% der Einkünfte, die aus nach dem 31. Dezember 2007 erworbenen oder selbst entwickelten immateriellen Wirtschaftsgütern, sowie Erträge aus der Veräußerung solcher, sind von der KöSt und vollständig von der Vermögensteuer befreit. Voraussetzung dafür ist, dass sich das immaterielle Wirtschaftsgut im wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft befindet bzw. aktiviert wurde. Wurde es allerdings von einem nahestehenden Unternehmen erworben, kann die Begünstigung nicht angewendet werden. Die Begünstigung ist anwendbar auf sämtliche Einkünfte aus der Nutzung, dem direkten oder indirekten Recht auf Nutzung von Software, Schutzrechten, Marken oder Patenten.

Luxemburg hebt eine Quellensteuer für Kapitalerträge iHv 15% bei Dividenden ein. Davon ausgenommen sind allerdings Ausschüttungen von Dividenden an Unternehmen, welche unter die Mutter-Tochter-RL oder das oben erwähnte Schachtelprivileg auf Beteiligungserträge fallen.

Der Umsatzsteuersatz ist der niedrigste in der gesamten EU und beträgt grundsätzlich 15%. 12% beträgt die Umsatzsteuer bei einer Reihe von Finanzprodukten und –dienstleistungen oder Wein. Gas und Strom unterliegt einer Umsatzsteuer iHv 6% und ein Sondersteuersatz von 3% gilt für Druck und Zeitschriften, Pharmaprodukte, Nahrungsmittel oder Radio und Fernsehen.

¹⁹⁷ Richtlinie 2011/96/EU des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten

7.2.3.3 Steuersätze

• Körperschaftssteuer:	21%
• Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren:	0%
• Gewerbesteuer:	6 – 10,5%
• Vermögensteuer:	0,5%
• Umsatzsteuer:	15%/12%/6%/3%
• SV-Beiträge:	12,2 – 12,45%

7.3 Grenzüberschreitende Steuerplanung am Beispiel Malta

Mit einem KöSt-Satz von 35% erscheint die Republik Malta auf den ersten Blick noch nicht als eine Steueroase. Trotzdem ist der Inselstaat, mit seinem in der EU einzigartigen Steuerrückerstattungssystem, für internationale Konzerne als Unternehmensstandort sehr attraktiv. In 2012 hatten über 3.000 internationale Unternehmen in Malta investiert und darunter auch namhafte österreichische Unternehmen – vor allem aus der Bankenwelt.¹⁹⁸

Der Finanzdienstleistungssektor erwirtschaftet auf der Insel mittlerweile 12% des BIP und beschäftigt rund 9.000 Mitarbeiter. Spitzenreiter ist der EU-Inselstaat innerhalb des Finanzbereiches im Fondssektor: 2010 belegte Malta im Index des *Fund Domicile Stability Monitor* den zweiten Platz hinter Luxemburg unter den sichersten und stabilsten Fondsstandorten weltweit.¹⁹⁹

7.3.1 Doppelbesteuerungsabkommen Malta - Österreich

Das DBA zwischen Malta und Österreich wurde am 29. Mai 1978 in Bonn von beiden Vertragsstaaten unterzeichnet. Gültig ist das Abkommen für Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Der Ausdruck *Gesellschaft* im DBA ist als juristische Person oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden, zu verstehen (persönlicher Anwendungsbereich). Folgende, für diese Arbeit relevanten, Steuern fallen grundsätzlich unter den sachlichen Anwendungsbereich: Einkommenssteuer, Vermögensteuer und KöSt in Österreich. In Malta gilt das Abkommen auf die Einkommenssteuer (*income tax*) und

¹⁹⁸ Götzenberger, SWI 2012, S. 501

¹⁹⁹ Götzenberger, SWI 2012, S. 501

die Zusatzsteuer (*surtax*) einschließlich der Steuervorauszahlungen (*maltesische Steuer*).²⁰⁰

Gemäß dem DBA dürfen Unternehmensgewinne eines Vertragsstaates nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Wird die Tätigkeit des Unternehmens in dieser Weise ausgeführt, dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.²⁰¹

Als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kommt, unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes, die Befreiungsmethode zur Anwendung, welche in Art. 23 normiert ist.²⁰² Unter bestimmten Voraussetzungen ist iZm Art. 10 (Dividenden), Art. 11 (Zinsen) und Art. 12 (Lizenzgebühren), jeweils iVm Abs. 2, gemäß Art. 23 Abs. 2 jedoch die Anrechnungsmethode anzuwenden.

7.3.2 Gesellschaftsrecht²⁰³

Als Kapitalgesellschaft kommen nach maltesischem Gesellschaftsrecht die *public limited liability company* (p.l.c.) und *private limited liability company* (ltd.) in Frage. Die p.l.c. ist vergleichbar mit einer AG und die ltd. mit einer GmbH nach österreichischem Gesellschaftsrecht. Wie auch im Falle von Luxemburg ist es auch möglich, eine SE zu gründen. Die Kapitalgesellschaft muss im *Malta Registrar of Companies* (Handelsregister) registriert werden und entsteht mit der Eintragung. Bei der Registrierung wird der Gründungsvertrag und Gesellschaftsvertrag registriert. Eine notarielle Beurkundung ist in diesem Fall allerdings nicht erforderlich.

Das Mindestkapital einer p.l.c. beläuft sich auf EUR 46.587,47 und 25% davon müssen bei Gründung eingezahlt sein. Zur Gründung müssen mindestens zwei Aktionäre vorhanden sein. Grundsätzlich muss die Gesellschaft jährlich einen von einem unabhängigen Wirtschaftsprüfer geprüften Jahresabschluss beim Handelsregister einreichen.

Das maltesische Gesellschaftsrecht schreibt für eine ltd. ein Mindestkapital von EUR 1.164,69 vor, das bei Gründung zu 20% eingezahlt sein muss. Zur Gründung

²⁰⁰ Vgl. DBA Österreich - Malta

²⁰¹ Vgl. DBA Österreich - Malta

²⁰² Vgl. Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel (2005), S. 238 - 239

²⁰³ Vgl. Naudi/Attard/Bürkle (2013), Kapitel H, Rz 483

sind zumindest zwei Gesellschafter notwendig, jedoch ist auch in Einzelfällen eine Einmann-Gesellschaft möglich. Auch eine Ltd. kann bei Überschreiten bestimmter Größenmerkmale prüfpflichtig sein und ist verpflichtet den Jahresabschluss von einem unabhängigen Wirtschaftsprüfer prüfen zu lassen.²⁰⁴

7.3.3 Grundzüge des maltesischen Steuerrechts²⁰⁵

Auch das maltesische Steuerrecht hat einige steuerliche Anreize um Investoren ins Land zu locken. So werden eine Reihe von Steuerbegünstigungen für Investitionen in Forschung & Entwicklung und Innovationen für kleine und mittlere Unternehmen, gewährt. Die Investitionsbegünstigungen für Forschung und Entwicklung erfolgt in Form eines *tax credit* und kann im jeweiligen Veranlagungsjahr mit den Verbindlichkeiten aus Steuern gegengerechnet werden. Die Höhe des *tax credit* richtet sich nach der Größe der Kapitalgesellschaft. Weitere Steuerbegünstigungen liefert das maltesische Steuerrecht für Tätigkeiten in der Schiffartindustrie, bei welchen die Einkünfte nicht der Einkommensteuer unterliegen.

Der offizielle KöSt-Satz iHv 35% erscheint zunächst im europäischen Spitzenfeld zu liegen, kann jedoch mittels einer entsprechenden steuerlichen Konstruktion wieder rückerstattet werden (*Tax Refund* siehe unten Kapitel 7.3.3.3). Bei der Einkommensteuer beträgt der Spitzensteuersatz ebenso 35%.

7.3.3.1 Unternehmensbesteuerung²⁰⁶

Relevant für österreichische Unternehmen mit Niederlassung oder Beteiligungen an maltesischen Gesellschaften sind die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Veräußerungsgewinnsteuer, Stempelsteuer auf Dokumente und Übertragungen und die Grunderwerbsteuer.

Veranlagungszeitraum entspricht dem Kalenderjahr und das zu versteuernde Einkommen des Veranlagungszeitraumes, wird anhand des zu versteuernden Einkommens des Vorjahres ermittelt. Ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr kann mit Zustimmung der Steuerbehörde angewendet werden. Liegt der Bilanzstichtag zwischen Jänner und Juni, muss die Steuererklärung bis zum 31. März des folgenden Veranlagungszeitraumes eingereicht werden. Elektronisch

²⁰⁴ Vgl. *Deloitte*, Taxation and Investment in Malta 2014

²⁰⁵ Vgl. *Deloitte*, Taxation and Investment in Malta 2014

²⁰⁶ Vgl. *Naudi/Attard/Bürkle* (2013), Kapitel H, Rz 490

darf die Veranlagung bis zum 30. April eingereicht werden. In allen anderen Fällen muss die Veranlagung innerhalb von neun Monaten (elektronisch zehn Monate) eingereicht werden.

Die KöSt-Vorauszahlungen sind jeweils am 30. April, 31. August und 21. Dezember zu leisten, welche 20%, 30% und 50% der Vorjahressteuerschuld betragen. Die Steuerbehörde prüft die Einhaltung der Steuergesetze, führt Betriebsprüfungen durch und erteilt auch verbindliche Auskunftsbefehle.

Dividenden, welche an nicht in Malta ansässige Personen ausgeschüttet werden, unterliegen jedoch keiner Quellensteuer. Das gilt sowohl für versteuerte als auch unversteuerte Einkünfte. Zudem besteht neben dem Vollarrechnungssystem auch ein Erstattungsverfahren für Ausschüttungen, die eine maltesische Gesellschaft aus versteuerten maltesischen Einkünften – mit der Ausnahme von Einkünften aus in Malta belegenen unbeweglichem Vermögen – sowie aus ausländischen Einkünften, geleistet hat.

Das maltesische Steuerrecht kennt zudem eine Gruppenbesteuerung, bei welcher unter bestimmten Voraussetzungen die Verluste gegengerechnet werden können. Mindestens zwei Gesellschaften müssen auf Malta ansässig sein, und eines der Gruppenmitglieder muss am anderen Gruppenmitglied zu mindestens 51% beteiligt sein. Möglich ist auch, dass eine Obergesellschaft mit zumindest 51% an den Gruppenmitgliedern beteiligt ist. Der Antrag auf Gruppenbesteuerung muss nicht den gesamten Verlust einschließen, muss allerdings die Zustimmung des verlustübertragenden Unternehmens haben und darf höchstens 12 Monate nach Ende des Wirtschaftsjahres eingereicht werden.

7.3.3.2 Besonderheiten des maltesischen Steuerrechts

Dividenden, Auf- und Abgelder oder Lizenzzahlungen, die an nicht in Malta Ansässige gezahlt werden, sind von der Quellensteuer befreit. Voraussetzung ist allerdings, dass der Zahlungsempfänger im selben Veranlagungsjahr keine gewerbliche Tätigkeit auf Malta über eine maltesische Betriebsstätte ausgeübt hat und auch keine Zins- oder Lizenzzahlungen im Zusammenhang mit einer solchen Betriebsstätte stehen. Andernfalls kommt es zu einer Quellenbesteuerung iHv 5% bzw. 15%.

Steuerbemessungsgrundlage für den zu versteuernden Gewinn ist der handelsrechtliche Gewinn, der nach steuerlichen Vorschriften angepasst wurde. In Malta kommt iZm der Körperschaftsteuer das sogenannte Vollarrechnungssystem zur Anwendung: Bei diesem Verfahren wird die von der Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer beim Empfänger der Dividende, auf dessen Steuerschuld angerechnet. Auf Ebene der Gesellschaft wird unterschieden zwischen den versteuerten und steuerfreien Einkünften. Bei den versteuerten Einkünften handelt es sich idR um Einkünfte aus maltesischen Quellen und aus ausländischen Einkünften, welche getrennt ausgewiesen werden. Dividenden, welche die Gesellschafter als Teil der Einkünfte aus dem versteuerten Teil ausgeschüttet bekommen, werden keiner weiteren Besteuerung unterzogen. Wurden allerdings die an eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person ausgeschütteten Dividenden mit weniger als 35% besteuert, erfolgt grundsätzlich eine Anrechnung in Höhe der Differenz auf den KöSt-Satz von 35%. Unversteuerte Einkünfte unterliegen hingegen einer Quellensteuer iHv 15%.

Laufende Einkünfte aus einer qualifizierten Beteiligung, sowie Veräußerungsgewinne, unterliegen einer dem österreichischen Schachtelprivileg vergleichbaren Regelung und sind von der Besteuerung befreit. Voraussetzung ist, dass die in Malta registrierte Gesellschaft mindestens 10% der Anteile an einer nicht auf Malta ansässigen Gesellschaft hält, eine Mindestinvestition iHv EUR 1.164.000,- getätigt wurde und die Beteiligung über einen ununterbrochenen Zeitraum von mindestens 183 Tagen gehalten wird. Ebenso wurde die Mutter-Tochter-RL²⁰⁷ umgesetzt.

7.3.3.3 Tax Refund

Stammt die Ausschüttung einer Dividende einer in Malta registrierten Gesellschaft aus *aktiven* Einkünften, kann der Empfänger der Dividenden eine Rückerstattung iHv 6/7 der von der Gesellschaft entrichteten Steuer, auf die ausgeschütteten Gewinne zurückfordern. Bei *passiven* Einkünften (z.B. Lizenzen oder Dividenden) beträgt der Rückerstattungsbetrag aus der geleisteten Steuer 5/7. Zu beachten ist, dass die Steuer tatsächlich bereits bezahlt wurde. Hat die Gesellschaft Einkünfte aus ausländischen Quellen ausgeschüttet und wurde von der Gesellschaft eine DBA-

²⁰⁷ Richtlinie 2011/96/EU des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten

Erleichterung in Anspruch genommen, werden dem Dividendenempfänger 2/3 der entrichteten Steuer rückerstattet.

7.3.3.4 Steuersätze²⁰⁸

- | | |
|---|-------------|
| • Körperschaftssteuer: | 35% |
| • Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren: | 0% |
| • Kapitalertragsteuer | 0% bzw. 35% |
| • Umsatzsteuer: | 18% |
| • Einkommensteuer: | 15%/25%/35% |

7.4 Grenzüberschreitende Steuerplanung am Beispiel Zypern

Den Niedrigsten KöSt-Satz von den in dieser Arbeit behandelten Ländern, hat Zypern. In Zypern beträgt der KöSt-Satz lediglich 10% und stellt gleichzeitig einen großen Anreiz zur Gründung von Tochtergesellschaften multinationaler Unternehmen. Mit dem Beitritt zur europäischen Union im Jahr 2004 wurde das Steuergesetz zwar grundlegend reformiert, trotzdem wird die Republik Zypern als Niedrigsteuerland angesehen. In Europa zählt Zypern zu den *Quasi-Steuerparadiesen*, bei welchen die Steuerjurisdiktion zwar ertragsabhängige Steuern einhebt, jedoch kein Welteinkommensprinzip kennt und Einkünfte außerhalb des Landes werden nicht besteuert. Hinzu kommt noch, dass die Ertragsbesteuerung im Vergleich zu anderen EU-Staaten sehr niedrig ist.²⁰⁹

7.4.1 Doppelbesteuerungsabkommen Zypern – Österreich

Das DBA wurde am 20. November 1990 von den beiden Vertragsstaaten unterzeichnet. Am 21. Mai 2012 wurde zwischen der Republik Österreich und Republik Zypern ein Protokoll und Zusatzprotokoll zur Abänderung des bis dahin gültigen DBA unterzeichnet. Konkret geht es dabei um den uneingeschränkten Austausch von Bankinformationen iSd Art. 26 Abs. 5 OECD-MA. Des Weiteren werden sämtliche der bestehenden DBA revidiert und an den OECD-Standard betreffend Transparenz und Amtshilfebereitschaft angepasst. Das Abänderungsprotokoll im DBA Österreich – Zypern kommt erstmalig für

²⁰⁸ Vgl. *Deloitte*, Taxation and Investment in Malta 2014

²⁰⁹ Vgl. *Bendlinger* (2013), S. 24

Veranlagungsjahre die am oder nach dem 1. Jänner 2014 beginnen, zur Anwendung.²¹⁰

Das DBA gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind (persönlicher Anwendungsbereich). Folgende, für diese Arbeit relevanten, Steuern fallen grundsätzlich unter den sachlichen Anwendungsbereich: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Gewerbesteuer auf österreichischer Seite. Auf zypriotischer Seite ist das Abkommen ua anwendbar auf die Einkommensteuer und Veräußerungsgewinne (sachlicher Anwendungsbereich). Die Definition der Ansässigkeit entspricht zudem auch dem OECD-MA. Ohne auf die Details der Verteilungsnormen an dieser Stelle einzugehen, bestehen auch in diesem Zusammenhang keine Besonderheiten – speziell im Hinblick auf die Unternehmensgewinne. Auch Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren entsprechen den üblichen Zuteilungen des Besteuerungsrechts, mit gegebenenfalls eingeschränktem Besteuerungsrecht. Als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kommt grundsätzlich die Anrechnungsmethode zur Anwendung. Das bedeutet, dass vom Wohnsitzstaat die Steuern vom Quellenstaat angerechnet werden, die auf die dem Quellenstaat zugewiesenen Einkünfte entfallen.²¹¹

7.4.2 Gesellschaftsrecht²¹²

Als Gesellschaftsform in Form einer Kapitalgesellschaft kommen die *Thimosia Eteria* (vergleichbar mit einer österreichischen AG) und *Eteria Periosmenis Efthinis* (GmbH). Die Gesellschaft wird durch die Registrierung des Gründungs- und Gesellschaftsvertrages beim Handelsregister gegründet. Eine notarielle Beurkundung ist wie im Falle der maltesischen Kapitalgesellschaft nicht erforderlich.

Das Gesellschaftsrecht schreibt ein Mindestkapital für die *Thimosia Eteria* iHv EUR 25.629,- vor und zur Gründung müssen zumindest sieben Aktionäre vorhanden sein. Der Jahresabschluss muss grundsätzlich von einem unabhängigen Wirtschaftsprüfer testiert und beim Handelsregister eingereicht werden.

Die *Eteria Periosmenis Efthinis* muss, ebenso wie die *Thimosia Eteria*, beim Handelsregister eingetragen werden. Die Gründung ist durch eine Person möglich,

²¹⁰ Vgl. Schmidjell-Dommes, SWI 2013, S. 159 - 160

²¹¹ Vgl. Gassner, SWI 2003, S. 501 - 503

²¹² Vgl. Naudi/Attard/Bürkle (2013), Kapitel H, Rz 852

wobei maximal 50 Gesellschafter zulässig sind. Das Mindestkapital beträgt lediglich EUR 0,1 und erfordert zumindest einen Anteil zu diesem Betrag.

7.4.3 Grundzüge des zypriotischen Steuerrechts²¹³

Mit dem niedrigsten KöSt-Satz in der EU steht außer Frage, dass die Republik Zypern ein Anziehungspunkt zur steuerschonenden Veranlagung ist. Auch ist in keinem anderen Land der EU die Gründung einer Kapitalgesellschaft so günstig und einfach wie auf Zypern.

Das zypriotische Steuerrecht kennt keine Gruppenbesteuerung. Lediglich die Verrechnung von Verlusten innerhalb der Gruppe ist möglich.

7.4.3.1 Unternehmensbesteuerung

Der Veranlagungszeitraum entspricht dem Kalenderjahr. Kapitalgesellschaften müssen die Steuererklärung bis zum 31. März des auf das Wirtschaftsjahr folgenden Jahres elektronisch einreichen, wobei die Steuerschuld bis zum 1. August bezahlt werden muss. Zudem sind drei Vorauszahlungen iZm der KöSt zu leisten: jeweils am 1. August, 30. September und 31. Dezember. Die Veranlagung wird von den nationalen Steuerbehörden geprüft und gegebenenfalls werden Außenprüfungen durchgeführt. Außerdem werden verbindliche Auskunftsbefehle ausgegeben.

Basis für die steuerliche Gewinnermittlung bildet der handelsrechtliche Jahresabschluss mit steuerrechtlichen Anpassungen. Dividenden und Zinsen, die nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stammen, sind von der KöSt befreit.

Wie bereits oben erläutert beträgt der KöSt-Satz 10%. Betriebsausgaben, welche vollständig und ausschließlich zur Erzielung von Einkünften entstehen, wie beispielsweise Teilwertabschreibungen, Löhne und Gehälter oder Aufsichtsratsvergütungen, sind, soweit sie fremdüblich sind, abzugsfähig.

Weiters können Verlustausgleiche mit allen Einkunftsarten verrechnet werden. Ebenso können Verluste aus einem Veranlagungszeitraum, mit in Zypern ansässigen Gruppenmitgliedern oder –trägern gegenverrechnet werden. Verlustvorträge können ohne zeitliche Beschränkung durchgeführt werden.

²¹³ Vgl. Naudi/Attard/Bürkle (2013), Kapitel H, Rz 859 - 871

Betreffend der Gruppenbesteuerung – die es als solche auf Zypern nicht gibt – ist die Verrechnung der Verluste innerhalb der Gruppe unter folgenden Voraussetzungen möglich: Und zwar wird eine Gruppengesellschaft dann als eine angesehen, wenn eine andere Gesellschaft über den gesamten Veranlagungszeitraum mit zumindest 75% an ihr beteiligt ist. Allerdings besteht auch die Möglichkeit, dass zwei Gesellschaften jeweils zumindest 75% von einer dritten Gesellschaft halten.

7.4.3.2 Besonderheiten des zypriotischen Steuerrechts

Seit 2012 besteht die Möglichkeit, finanzielle Aufwendungen aus dem Kauf, oder Schaffung immaterieller Wirtschaftsgüter über fünf Jahre abzuschreiben. Außerdem werden 80% des Gewinnes aus der Nutzung oder Veräußerung von immateriellen Wirtschaftsgütern als Betriebsausgabe anerkannt. Ebenso können Kompensationszahlungen aus der unerlaubten Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter oder Gewinne aus der Veräußerung solcher, als Betriebsausgabe angesetzt werden.

Unter Umständen ist eine Besteuerung mit der sogenannten *Verteidigungssteuer* iHv 20% auf Dividenden möglich. Jedoch ist diesbezüglich eine Senkung auf 17% ab 1. Jänner 2014 angedacht. Gewinne aus dem Verkauf von Wertpapieren sind zudem auch steuerfrei.

Zinsen die nicht im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erwirtschaftet wurden und von einer zypriotischen Gesellschaft an eine in Zypern ansässige Kapitalgesellschaft gezahlt werden, unterliegen einer Verteidigungssteuer iHv 15%. Werden die Zinsen allerdings an nicht in Zypern ansässige Kapitalgesellschaften bezahlt, unterliegen sich nach zypriotischem Steuerrecht keiner Quellensteuer.

Dividenden sind, sofern sie von einer in Zypern ansässigen an eine in Zypern nicht ansässige juristische Person ausgeschüttet werden, von der Quellensteuer befreit. Das gleiche gilt auch für in Zypern nicht ansässige natürliche Personen, an die von einer zypriotischen Gesellschaft Dividenden ausgeschüttet werden. Werden allerdings Dividenden von einer zypriotischen Gesellschaft an eine in Zypern ansässige natürliche Person ausgeschüttet, werden sie mit der Verteidigungssteuer iHv 20% besteuert.

Lizenzen unterliegen der Körperschaftsteuer, welche in Form einer Quellensteuer iHv 10% einbehalten und an das zypriotische Finanzamt abgeführt wird. Dies gilt allerdings nur dann, sofern die den Lizenzzahlungen zugrundeliegenden Lizenzrechte in Zypern auch ausgeübt werden.

7.4.3.3 Verteidigungssteuer

Die Verteidigungssteuer wird von unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften und natürlichen Personen eingehoben. Die Höhe der Steuer beträgt abhängig von der Einkunftsart zwischen 3% und 20%. Die Verteidigungssteuer wird nicht eingehoben, wenn die Dividenden von einer ausländischen Gesellschaft ausgeschüttet werden, die ihre Gewinne nicht zu mehr als 50% direkt oder indirekt aus passiven Einkünften erwirtschaftet hat, oder im Ausland nicht einer effektiven Besteuerung von weniger als 5% unterliegen.

Schüttet eine zypriotische Gesellschaft nicht zumindest 70% ihres handelsrechtlichen Gewinnes nach Steuern innerhalb von zwei Jahren nach Ende des maßgeblichen Veranlagungszeitraumes nicht als Dividende aus, wird pauschal eine Verteidigungssteuer iHv 20% auf eine fiktive Ausschüttung iHv 70% des Gewinnes eingehoben. Schüttet die Gesellschaft mehr als 0% jedoch weniger als 70% aus, verringert sich die fiktive Ausschüttung dementsprechend.

7.4.3.4 Steuersätze

- | | |
|---|---------------|
| • Körperschaftssteuer: | 10% |
| • Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren: | 0%/10%/15%20% |
| • Verteidigungssteuer | 3 – 20% |
| • Umsatzsteuer: | 15% |
| • Einkommensteuer: | 20% - 35% |

7.5 Conclusio

Ziel dieses Kapitels war es anhand von drei Ländern in Europa zu zeigen, dass es auch innerhalb Europas Länder mit sehr liberalen Steuergesetzgebungen gibt. Diese liberale Gesetzgebung machten sich in der Vergangenheit auch zahlreiche österreichische Unternehmen zunutze.

Es bedarf zwar einer globalen Strategie zur Vermeidung von solchen Quasi-Steuerparadiesen und keine individuellen Alleingänge der Mitgliedstaaten. Dem allerdings steht aus europäischer Sicht die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten entgegen: Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages verpflichten die Mitgliedstaaten nämlich nicht zur Vereinheitlichung der Ertragsteuern. Die Grundfreiheiten anerkennen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, wodurch eine unterschiedliche Besteuerung beispielsweise iZm Ertrag-, Erbschafts- oder Vermögensteuern entstehen. Werden Gewinne, Vermögen, Erbschaften, etc. in den Mitgliedstaaten steuerrechtlich unterschiedlich behandelt, insgesamt allerdings nur einmal besteuert, ist eine diskriminierende Mehrfacherfassung ausgeschlossen. Die Europäische Kommission hat immerhin am 16. März 2011 einen Richtlinienentwurf für eine gemeinsame Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage in der EU veröffentlicht (CCCTB), welche zum Ziel hat ein einheitliches Besteuerungssystem für Unternehmensgruppen zu schaffen.²¹⁴ Fraglich ist in wie weit diese Regelung in das nationale Besteuerungssystem der Mitgliedstaaten Eingang finden wird bzw. darf.

²¹⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm
[Zugriff am 22. August 2014]

8 Zusammenfassung der Masterarbeit und abschließende Anmerkungen

Die Verrechnungspreisgestaltung multinationaler Unternehmen geriet zu Recht ins Visier von Politik und Finanzbehörden. International tätige Konzerne haben nicht wenig Geld für Steuerberater ausgegeben um noch mehr Geld zu sparen. Die Steuerkonstrukte multinationaler Unternehmen stellt selbst die Finanzbehörden vor schwierige Aufgaben. Die Steuerbehörden kämpfen mit nicht mehr zeitgemäßen Regelungen und Gesetzgebungen, gegen weltweit tätige Konzerne, die sich in den vergangenen Jahren namhafte Steuerberatungsgesellschaften ins Boot geholt haben, um mittels internationaler Steuerplanung das Steuersubstrat aus Hochsteuerländern in Niedrigsteuerländer zu verschieben.

Das Problem der Verrechnungspreisgestaltung für immaterielle Wirtschaftsgüter iZm mit aggressiver Steuerplanung haben die EU und OECD erkannt und mit umfangreichen Maßnahmenpaketen begonnen dagegen anzukämpfen. Fraglich ist wie weit diese Regelungen greifen können, wenn die Autonomie zur Steuergesetzgebung noch immer bei den Mitgliedstaaten (auf Ebene der EU) bzw. Ländern weltweit liegt.

So gewährleistet die Steuerautonomie auf Ebene der EU, dass weiterhin Steueroasen innerhalb der europäischen Union zu finden sind und Steuersubstrat durch Gründung von Tochtergesellschaften in diesen Ländern, der höheren Besteuerung entzogen werden können. Schließlich wurde im Rahmen dieser Arbeit im Detail die Steuergesetzgebung von drei Ländern der Europäischen Union untersucht. Das Ergebnis war, dass es auch wenn das Maßnahmenpaket der OECD umgesetzt werden sollte, trotzdem Möglichkeiten geben wird, Steuersparmodelle zu entwickeln. Zudem wurde anhand eines praktischen Beispiels eines namhaften internationalen Konzerns aufgezeigt, wie die unterschiedlichen Gesetzgebungen sogar länderübergreifend in Summe zum eigenen Vorteil genutzt werden können.

Durch die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten wird es schwer sein multilaterale Regelungen zur Vermeidung aggressiver Steuerplanung umzusetzen. Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages verpflichten die Mitgliedstaaten nämlich nicht zur Vereinheitlichung der Ertragsteuern. Die Grundfreiheiten anerkennen die

Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, wodurch unterschiedliche Besteuerung iZm beispielsweise Ertrag-, Erbschafts- oder Vermögensteuern entstehen.

Abschließend bleibt somit die Frage ob und in welcher Form die Maßnahmen auf Ebene von OECD und EU tatsächlich in die Steuergesetzgebung von Ländern Eingang finden werden können oder gar dürfen.

9 Literaturverzeichnis

Beiträge in Fachzeitschriften

- *Artmann, Eveline /Polster-Grüll, Barbara* (2008): Spannungsfeld Konzernfinanzierung – rechtliche und steuerliche Aspekte, in: RdW 10/2008, S. 627 – 629.
- *Baumann-Söllner, Susanne /Meldardt, Stefan* (2013): Sonstige Leistungen, in SWK Umsatzsteuer Spezial 2013, S. 263 – 264.
- *Beiser, Reinhold* (2010): Sind Doppelbesteuerungen gemeinschaftsrechtskonform?, in: RdW 2010, S. 58.
- Betriebs Berater (2013): OECD: Aktionsplan zu BEPS, S. 1814.
- *Dommes, Sabine* (2012): OECD veröffentlicht „Interim Discussion Draft“ zu Verrechnungspreisaspekten bei immateriellen Wirtschaftsgüter, in: SWI 2012, S. 349.
- *Dommes, Sabine* (2012): Immaterielle Wirtschaftsgüter und Verrechnungspreise, in: ÖStZ 2012, S. 391.
- *Dziurdê, Kasper* (2008): SWI-Jahrestagung: „Aggressives“ Cash-Pooling, in: SWI 2008, S. 412.
- *EvB Magazin*, Steuervermeidung als Konzernsport, Sonderausgabe vom Jänner 2007, S. 12 – 14.
- *Gassner, Wolfgang* (2003): Treaty Network and Tax Reform in Cyprus, in: SWI 2003, S. 501 – 503.
- *Götzenberger, Anton-Rudolf* (2012): Steuerstandort Malta: attraktive Steueranreize für kleine und mittelgroße österreichische Unternehmen, in: SWI 2012, S. 501.
- *Hack, Doris* (2006): Grenzüberschreitendes Cash Pooling und internationale Verrechnungspreise, in: taxlex 2006, S. 506.
- *Kaufman, Gabriele* (2011): Cash Pooling – ein Instrumentarium für effektives Cash Management, in: ÖStZ 2011, S. 506 – 507.
- *Kemptner, Simone* (2013): Verrechnungspreise – Beispiele aus der und Lösungsansätze für die Praxis: Verrechnung von Dienstleistungen im Konzern, in: RWP 2013, Heft 2, S. 35 – 37.
- *Lang, Michael* (2013): „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, in: SWI 2013, S. 62 – 66.

- *Loidl, Valentin/Moshammer, Harald/Rosenberger, Florian* (2014): Base Erosion and Profit Shifting („BEPS“), in: SWK 16/2014, S. 744 – 746.
- *Loukota, Helmut/Jirousek, Heinz* (2008): Benötigt Österreich gesetzliche Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise? in: SWI 2008, S. 13.
- *Manessinger, Esther/Schlatzer, Iris* (2010): Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 1) – ein Überblick, in: ÖStZ 2010, Heft 23, S. 572 – 575.
- *Moser, Gerald* (2009): Cash Pooling als Instrument der Konzernfinanzierung, in: Aufsichtsrat Aktuell 5/2009, S. 24 – 26.
- *Pinkernell, Reimar* (2012): Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, in: Steuern und Wirtschaft 4/2012, S. 369 – 374.
- *Richter, Lutz/Hontheim, Stefanie* (2013): Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, in: Der Betrieb 2013, Heft 23, S. 1260 – 1264.
- *Rosenberger, Florian* (2008): Verrechnungspreise und ihre Fremdüblichkeit, SWK 2008 Heft 29, S. 783f.
- *Rosenberger/Loidl/Moshammer,* Verrechnungspreise als Steuerplanungsinstrument, SWK Heft Nr. 29/2012, S. 1252 – 1254.
- *Rosenberger, Harald/Loidl, Valentin/Moshammer, Harald* (2012): Die Wiederverkaufspreismethode („Resale Price Method“), in: Steuer- und Wirtschaftskartei 2012, Heft 16, S. 778 f.
- *RW-Praxis, RWP* (2014): Aktionsplan Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Heft 4 vom 15.07.2014.
- *Schmidjell-Dommès, Sabine* (2013): Update über die Neuerungen bei den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen und den Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen, in: SWI 2013, S. 159 – 160.
- *Schumann, Harald* (2004): Schlagbaum vor dem Paradies, in: Der Tagesspiegel, Ausgabe vom 3. November 2004.
- *Seer, Roman* (2006): „Unfairer“ und „fairer“ Steuerwettbewerb in der EU, in: IWB 7/2006, S. 313.
- *Steiner, Gerhard* (2007): Einstufung ausländischer Gesellschaftsformen – "Typenvergleich" (Teil II), in: ÖStZ 2007, Heft 8, S. 207.

Beiträge in Sammelwerken

- *Arnold, Nikolaus / Ludwig, Christian* (2013): *Stiftungshandbuch*², S. 236, Wien 2013.
- *Achatz, Markus / Aigner, Dietmar / Kofler, Georg / Tumpel, Michael* (2005): *Internationale Umgründungen*, S. 238 – 239, Wien 2005.
- *Baumann, Andreas / Waitz-Ramsauer, Kornelia* (2009): *Handbuch Unternehmenskauf und Due Diligence Band II: Tax*, Wien 2009.
- *Bendlinger, Stefan* (2013): *Steueroasen und Offshore – Strukturen*, Wien 2009.
- *Bernegger, Sabine / Rosar, Werner / Rosenberger, Florian* (2012): *Handbuch Verrechnungspreise*², Wien 2012.
- *Bertl, Romuald / Mandl, Dieter* (1992): *Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz - Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung* (1992), Abschn. B 11/22, 9, Wien 1992.
- *Damböck, Andreas / Galla, Harald/Nowotny, Clemens* (2012): *Verrechnungspreisrichtlinien*, S. 47 – 57, Wien 2012.
- *Deutsch-Goldoni, Eva / Rohatschek, Roman* (2013): *Sonderfragen der Bilanzierung*⁴, S. 33, Wien 2013.
- *Hack, Doris / Pernegger, Robert / Polster-Grüll, Barbara / Zöchling, Hans* (2011): *Internationale Steuer-Fallstudien*, S. 272 – 285, Wien 2011.
- *Helwein, Andreas / Kunesch, Monika* (2011): *Grenzüberschreitende Personalverrechnung in Fallbeispielen*, S. 39, Wien 2011.
- *Jacobs, Otto H. / Endres, Dieter / Spengel, Christoph* (2011): *Internationale Unternehmensbesteuerung*⁷, München 2011.
- *Loukota, Helmut / Lang, Michael* (2006): *EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht*, S. 238 – 241, Wien 2006.
- *Lang, Michael / Schuch, Josef / Staringer, Claus* (2013): *Die österreichische DBA-Politik*, S. 182, Wien 2013.
- *Lehner, Moris / Vogel, Klaus* (2008): *Doppelbesteuerungsabkommen*⁵, Art. 12, München 2008.
- *Naudi, Christopher / Attard, Robert / Bürkle, Susanne* (2013): *Beck'sches Steuerberater-Handbuch*¹⁴, Kapitel H, München 2013
- *Polster-Grüll, Barbara / Berghuber, Thomas / Dolezel-Huber, Alexandra / Polster, Stefan / Schwerdtfeger, Jörg / Taucha, Peter / Zerwas, Herbert*

(2004): Cash Pooling: Modernes Liquiditätsmanagement aus finanzwirtschaftlicher, rechtlicher und steuerlicher Sicht², S. 45 – 71, Wien 2004

- Schuch, Josef / Zehetner, Ulf (2001): Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht, S. 151, Wien 2001
- Vögele, Alexander / Engler, Gerhard / Borstell, Thomas (2011): Handbuch Verrechnungspreise³, München 2011

Monographien

- Lehner, Martin (2014): Kostenverteilungsverträge
- Tumpel, Michael (2007): Fachlexikon Steuern
- Tumpel, Michael (2014): Steuern kompakt

Judikaturverzeichnis

- VwGH 5.8.1992, 90/13/ 0138

Richtlinien

- BMF EStR 2000
- BMF Verrechnungspreisrichtlinien 2010
- OECD-Verrechnungspreisleitlinien (2010)

Onlinequellen

- http://wko.at/statistik/wgraf/2013_41_BIP_Einwohner_2013.pdf [Zugriff am 19. August 2014]
- <http://debelux.ahk.de/maerkte/luxemburg/wirtschaft-und-sektoren/> [Zugriff am 19. August 2014]
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm [Zugriff am 22. August 2014]

Sonstige

- Anlage 2 zur Entschließung des Rates v 1.12.1997, ABl EG Nr C 2 v 6.1.1998, 1, 3
- DBA Österreich – Luxemburg vom 18. Oktober 1962
- DBA Österreich – Malta vom 29. Mai 1978
- DBA Österreich – Zypern vom 20. November 1990

- *Deloitte*, Taxation and Investment in Luxembourg 2013
- *Deloitte*, Taxation and Investment in Malta 2014
- KOM (2012) 351: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über konkrete Maßnahmen, auch in Bezug auf Drittländer, zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, 27.Dezember 2012, S. 4
- KOM (2012) 8806: Empfehlung der Kommission vom 6. Dezember 2012 betreffend aggressive Steuerplanung, S. 2
- Erlass des BMF, GZ BMF-010221/3364-IV/4/2008 vom 15.12.2008
- Final Seoul Declaration, Third Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, 14. - 15. September 2006, S. 4 - 5
- Google, Google Netherlands Holdings B.V. Annual Report (2011)
- Google.com, <http://www.google.com/about/jobs/locations/dublin/> (abgerufen am 26.11.2013)
- Kocieniewski, Companies Push for Tax Break on Foreign Cash. The New York Times (19. Juni 2011)
- OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013)
- OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013)
- OECD: Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (2012)
- OECD: Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles (2013)
- OECD: White Paper on Transfer Pricing Documentation (2013)

10 Anhang

Abstract

Weltweit tätige Konzerne bedienen sich komplexer Steuerspar-Modelle um die Steuerbemessungsgrundlage in Hochsteuerländern – wo sich meist der Hauptsitz befindet – möglichst gering zu halten. Oft versuchen multinationale Unternehmen ihre Gewinne in Länder zu verlagern, in welchen der Steuersatz auf Gewinne besonders niedrig ist. Im Zentrum der aktuellen politischen Diskussion in Europa aber auch weltweit stand zuletzt der Verrechnungspreis für immaterielle Wirtschaftsgüter - Konzessionen, Patente, Lizenzen oder Marken und Muster - im Brennpunkt.

Als Auslegungsbehelf zur Handhabung des Fremdvergleichsgrundsatzes international tätiger Unternehmen verfasste die österreichische Finanzbehörde eine Richtlinie: 2010 veröffentlichte das Bundesministerium für Finanzen zu diesem Zweck die Verrechnungspreisrichtlinie anhand welcher gewährleistet werden soll, dass konzerninterne Lieferungen und Leistungen dem Fremdvergleichsgrundsatz standhalten. Bis zu diesem Zeitpunkt bediente sich die österreichische Finanzverwaltung der Verrechnungspreisleitlinien der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD). Ziel dieser Richtlinie war es, nicht gerechtfertigte Gewinnverlagerungen bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Unternehmen mit entsprechenden Verrechnungspreismethoden zu verhindern und die steuerrechtliche Auswirkung derart anzupassen, als wäre das Rechtsgeschäft zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen zustande gekommen. Unternehmen innerhalb eines Konzerns haben sich so zu verhalten, als würden sie Rechtsgeschäfte mit Dritten eingehen: sogenanntes *arm's length principle* oder *dealing at arm's length*. Für die Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises wurden die Verrechnungspreismethoden der OECD in die österreichische Verrechnungspreisrichtlinie übernommen: Standardmethoden und Gewinnmethoden. Welche Methode als am besten geeignet erscheint, ist auf Basis des jeweils vorliegenden Geschäftsfalls zu entscheiden. Im Rahmen der Ermittlung eines fremdüblichen Verrechnungspreises, im Bezug auf immaterielle Wirtschaftsgüter, verweist die Verrechnungspreisrichtlinie des BMF auf die Grundsätze des Kapitel VI der OECD-VPL (*Besondere Überlegungen für immaterielle Wirtschaftsgüter*).

Kapitel VI der OECD-VPL untersucht, ob bei Geschäftsfällen mit immateriellen Wirtschaftsgütern zwischen verbundenen Unternehmen die vereinbarten Bedingungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Im Rahmen dieser Arbeit wurden die Steuervermeidungsstrategien multinationaler Unternehmen behandelt. Dabei wurde anhand eines namhaften internationalen Konzerns aufgezeigt wie die bestehenden Regelungen dazu genutzt werden können, dass Gewinne völlig legal in Länder mit liberaler Steuergesetzgebung verschoben werden können. Außerdem wurden drei *Quasi-Steuroasen* in Europa unter die Lupe genommen: Dabei wurde auf die Besonderheiten der dortigen Steuergesetzgebung eingegangen und deren Potenzial zur Gewinnverlagerung österreichischer Unternehmen behandelt. Erkenntnis war, dass aufgrund der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und der damit einhergehenden Möglichkeit zur Etablierung von solchen Steuroasen, durch multilaterale Regelungen nur schwer Einhalt geboten werden kann. Dennoch wurden die Maßnahmen der europäischen Union und OECD zur Unterbindung dieser aggressiven Steuerplanung vorgestellt und aufgezeigt, dass die bestehenden Regelungen nicht mehr zeitgemäß sind und einer Revision bedürfen.

Curriculum Vitae

Persönliche Daten

<i>Name</i>	Kolbaba Lukas, BSc
<i>Adresse</i>	Gusenleithnergasse 7, 1140 Wien
<i>Telefon</i>	0664/15 04 777
<i>E-Mail</i>	lukas.kolbaba@gmx.at
<i>Geburtsdatum/Ort</i>	09.12.1986, Wien
<i>Familienstand</i>	ledig
<i>Staatsbürgerschaft</i>	Österreich

Studium

Oktober 2012 – September 2014: Masterstudium
Revision, Steuern, Treuhand und externe
Unternehmensrechnung an der Universität Wien

2008 – 2012

Bachelorstudium der Betriebswirtschaftslehre an der
Universität Wien, Spezialisierung in Steuerrecht und
Rechnungslegung

Schulausbildung

2003 - 2007

Höhere Bundeslehranstalt für wirtschaftliche Berufe,
Michelbeuerngasse 12, 1090 Wien; Matura

2001 - 2003

Höhere technische Lehranstalt für Textilindustrie
Spengergasse 20, 1050 Wien Abteilung
Betriebsmanagement

1997 - 2001

Hauptschule mit musisch – kreativem Schwerpunkt,
Spallartgasse 18, 1140 Wien

1993 - 1997

Private Tschechische und Slowakische Volksschule des
Schulvereines Komenský, Sebastianplatz 3, 1030 Wien

Präsenzdienst

07/2007 – 01/2008 Österreichisches Bundesheer,
1. Gardekompanie - Ehrenkompanie

Berufserfahrung

seit 11/2012 PricewaterhouseCoopers (PwC), Assurance
– Wirtschaftsprüfung

04/2012 – 11/2012 Kniže & Comp. GmbH Graben 13,
Teilzeit beschäftigt in Prag und Wien

04/2011 – 03/2012 Bauhaus Depot GmbH, geringfügig
beschäftigt, Verkaufsberater

08/2010 – 03/2011 pietro filipi Austria GmbH, Personal- &
Verkaufsleitung

08 - 10/2009 Auslandsaufenthalt bei Don Gil CZ s.r.o. in
Prag, Mitwirkung bei den Filialeröffnungen

03/2005 – 08/2010 Don Gil Textilhandel GmbH auf
Teilzeit- und Vollzeitbasis, Verkauf

Praktika

Sommermonate 2002, 2003, 2004 YORK International,
Kälte- und Klimatechnik; Innen- und Außendienst,
Disposition: Abteilung Service

Sprachkenntnisse

Deutsch (Muttersprache)

Tschechisch & Slowakisch (fließend in Wort und Schrift,
2. Muttersprache)

Englisch

Italienisch (Grundkenntnisse)

IT-Kenntnisse

ECDL – European Computer Driving License

Sehr gute Microsoft Office Kenntnisse (Zusätzliche Excel-Kurse am WIFI absolviert)

Lotus Notes, SQL, JavaScript und SPSS Grundkenntnisse

SAP (Grundkenntnisse)

Hobbys

Wirtschaft, Lesen, Kraftsport, Ausdauersport,
Mountainbiking, Fußballverein