



KPMG
cutting through complexity™

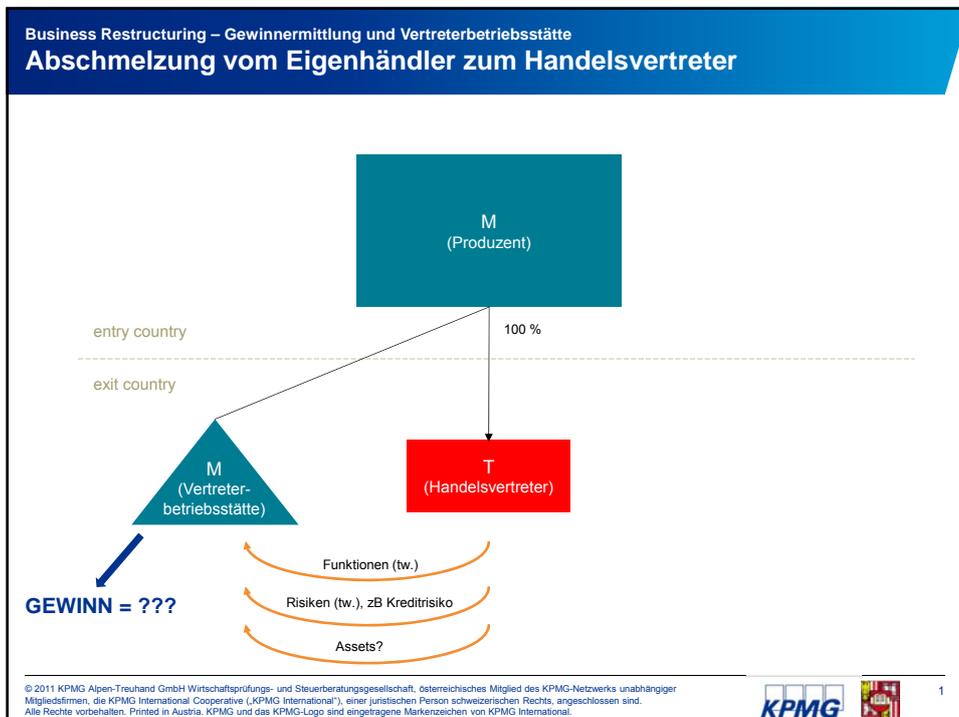


JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Verrechnungspreise in der Praxis

Business Restructuring - Gewinnermittlung und Vertreterbetriebsstätte

Mag. Florian Rosenberger
23. November 2011



Business Restructuring – Gewinnermittlung und Vertreterbetriebsstätte

Die Sache mit der *vergeblichen Liebesmüh'*

- *Naumann/Förster*, Abschmelzen (Stripping) von Funktionen im Konzern, steuerlich vergebliche Liebesmüh'? - zur Verlagerung von Funktionen am Beispiel von Vertriebs Tochtergesellschaften, IStR 2004, 246.
- Ist das Aufspüren einer Vertreterbetriebsstätte dem Grunde nach vergebliche Liebesmüh'?
- (Fremdübliche) Vergütung für Vertreter = Aufwand der Vertreterbetriebsstätte (vgl Tz 234 Part I AOA 2010)
 - Nullsummentheorie
 - Single Taxpayer Approach (siehe auch Tz 235 ff Part I AOA 2010)
 - Zero Profit Approach
 - Zero-Sum Game
 - „the Emperor's Beard“
- Vergleiche etwa *Bendlinger*, ÖStZ 2010, 144; *Dommes/Greinecker*, SWI 2010, 416; *Oosterhoff/Tiele*, ITPJ 2010, 430; *Pijl*, ET 2006, 29; *Sieker*, BB 1996, 981; *Vögele*, Verrechnungspreise³, K 100 ff; *Wassermeyer*, SWI 2010, 506 sowie weitere Nachweise bei *Griemla*, IStR 2005, 857 (Fußnote 4).

© 2011 KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.



2

Business Restructuring – Gewinnermittlung und Vertreterbetriebsstätte

Versuch eines systematischen Lösungsansatzes

Schritt 1:

- Abgrenzung der Unternehmensgewinne zwischen Geschäftsherrn (M) und Vertreter (T)
- „*separate entities*“
- **Art 9 OECD-MA; OECD-TPG 2010**

Schritt 2:

- Zuordnung des Unternehmensgewinns des Geschäftsherrn (M) zu dessen Stammhaus bzw dessen Vertreterbetriebsstätte
- Einheitliches Unternehmen
- „*separate and independent enterprise fiction*“
- **Art 7 OECD-MA; AOA 2010**

© 2011 KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.



3

Business Restructuring – Gewinnermittlung und Vertreterbetriebsstätte
Gewinnabgrenzung nach Art 9 OECD-MA und OECD-TPG 2010 (I)

The diagram illustrates the business restructuring process. A blue box labeled 'M (Produzent)' is located in the 'entry country'. A dashed horizontal line separates the 'entry country' from the 'exit country'. In the 'exit country', there are two entities: a blue triangle labeled 'M (Vertreterbetriebsstätte)' and a red box labeled 'T (Handelsvertreter)'. An arrow labeled '100 %' points from the 'M (Produzent)' to the 'M (Vertreterbetriebsstätte)'. Another arrow labeled '+ Forderungsmanagement' points from the 'M (Produzent)' to the 'T (Handelsvertreter)'. A curved orange arrow labeled 'arm's length Vergütung (Provision)' points from the 'T (Handelsvertreter)' back to the 'M (Produzent)'. A curved green arrow labeled 'zusätzliche arm's length Vergütung (Service Fee Forderungsmanagement)' points from the 'T (Handelsvertreter)' to the 'M (Produzent)'. To the right, a red box contains the text 'RISIKOPRÄMIE bei M'. Above this box, a red arrow points down from a list of criteria: 'Kreditrisiko bleibt laut Vertrag bei M', 'Bücherliche Erfassung', 'Fremdüblich', and '„financial capacity to assume the risk“ + „control over risk“ (day-to-day-Management nicht entscheidend!)'. Below the red box, the text 'RISIKOPRÄMIE bei M' is written in red.

© 2011 KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

KPMG

Business Restructuring – Gewinnermittlung und Vertreterbetriebsstätte
Gewinnabgrenzung nach Art 9 OECD-MA und OECD-TPG 2010 (II)

Schritt 1 - Art 9 OECD-MA:

- Art 9 OECD-MA verlangt nach einer fremdüblichen Vergütung vom Geschäftsherrn (M) an den Vertreter (T)
- Diese Vergütung reflektiert Funktionen, Risiken (sowie eingesetzte Wirtschaftsgüter) der involvierten Unternehmen (vgl Tz 1.42 OECD-TPG 2010)
- Funktionsanalyse (FuRi-Analyse) als zentrales Element
- Zuordnung von **Funktionen**
 - Vergleichsweise einfach zuzuordnen
 - Zum Beispiel beim Vertreter (T):
 - Akquisition, Auftragsbearbeitung
 - Zusätzlich eventuell Forderungsmanagement, Lagermanagement etc

© 2011 KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

KPMG

Business Restructuring – Gewinnermittlung und Vertreterbetriebsstätte
Gewinnabgrenzung nach Art 9 OECD-MA und OECD-TPG 2010 (III)

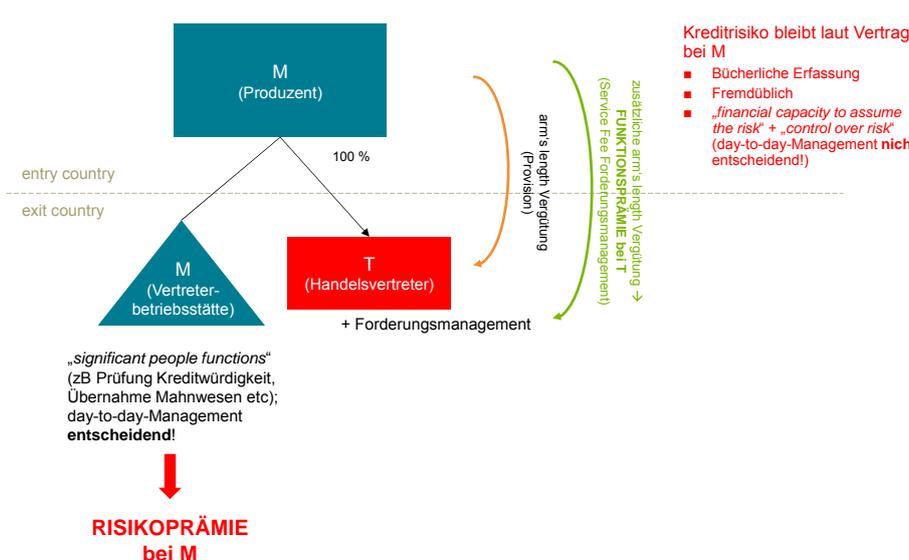
Schritt 1 - Art 9 OECD-MA (Forts.):

- Zuordnung von **Risiken** (inklusive Risikoprämie gem Tz 1.45 und 9.10, 9.39 lit c OECD-TPG 2010)
 - Grundsätzlich können Risiken zwischen separate entities **durch vertragliche Vereinbarung** über die Risikotragung wirksam zugeordnet werden (vgl Tz 9.161 ff OECD-TPG 2010)
 - Daher **Vertragsbedingungen** als Ausgangspunkt (vgl Tz 1.52 und 9.11 OECD-TPG 2010)
 - Überprüfung am **tatsächlichen Verhalten** (vgl Tz 1.48, 1.53 und 9.12 OECD-TPG 2010), zB bücherliche Abbildung von Währungs-, Lager- oder Kreditrisiko (vgl die Beispiele in Tz 9.14 bis 9.16 OECD-TPG 2010) bzw tatsächliche Tragung der verbundenen Risiko(-vermeidungs-)kosten (vgl Tz 9.39 ff OECD-TPG 2010)
 - Überprüfung am **Fremdvergleichsgrundsatz** (vgl Tz 9.17 ff OECD-TPG 2010), insbesondere
 - Unmittelbarer Fremdvergleich (vgl Tz 9.18 OECD-TPG 2010), oder
 - „financial capacity to assume the risk“ (vgl Tz 9.29 ff OECD-TPG 2010), und
 - „control over risk“ (Möglichkeit der **grundsätzlichen Risikosteuerung**, wobei ein Outsourcing des day-to-day-Risikomanagements unschädlich ist, vgl Tz 9.23 ff OECD-TPG 2010)

© 2011 KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

KPMG  6

Business Restructuring – Gewinnermittlung und Vertreterbetriebsstätte
Gewinnabgrenzung nach Art 7 OECD-MA und AOA 2010 (I)



The diagram illustrates the following structure:

- entry country:** M (Produzent)
- exit country:** M (Vertreterbetriebsstätte) and T (Handelsvertreter)
- 100% ownership from M (Produzent) to T (Handelsvertreter)
- T (Handelsvertreter) provides **+ Forderungsmanagement**
- Comparison of **arm's length Vergütung (Provision)** (orange arrow) vs **zusätzliche arm's length Vergütung (Service Fee/Forderungsmanagement) FUNKTIONSPRÄMIE bei T** (green arrow)
- Text: **„significant people functions“** (zB Prüfung Kreditwürdigkeit, Übernahme Mahnwesen etc); day-to-day-Management **entscheidend!**
- Result: **RISIKOPRÄMIE bei M**
- Note: **Kreditrisiko bleibt laut Vertrag bei M**
 - Bücherliche Erfassung
 - Fremdüblich
 - „financial capacity to assume the risk“ + „control over risk“ (day-to-day-Management **nicht** entscheidend!)

© 2011 KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

KPMG  7

Gewinnabgrenzung nach Art 7 OECD-MA und AOA 2010 (II)**Schritt 2 - Art 7 OECD-MA:**

- Ergebnis nach Schritt 1: Zuordnung von Risiken - und damit der korrespondierenden Risikoprämie - (bzw von Funktionen/Wirtschaftsgütern samt jeweiliger Prämie) nach Art 9 OECD-MA zum Unternehmen des Geschäftsherrn (M)
- Besteuerung der Risikoprämie nach Art 7 Abs 1 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens des Geschäftsherrn (M), soweit nicht eine funktionale Zuordnung zu einer im Quellenstaat unterhaltenen Betriebsstätte (Art 5 OECD-MA) zu erfolgen hat
- Zuordnung von Risiken (bzw Funktionen/Wirtschaftsgütern) und den entsprechenden Prämien auf Basis des AOA 2010 (in aktueller DBA-Praxis noch eingeschränkt auf Basis OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF 2008!)
- „*risk follows function*“: Zuordnung von Risiken nach den SPF („*significant people functions*“)
- Lokalisierung der SPF idR nach der Wahrnehmung des operativen **day-to-day-Managements**; strategische Vorgaben/Richtlinien treten in den Hintergrund (vgl Tz 22, 25, 85 ff und 94 Part I AOA 2010)

Wesentliche Ergebnisse des systematischen Lösungsansatzes (I)

- Konzepte der Risikoallokation nach Art 9 bzw Art 7 OECD-MA weichen maßgeblich voneinander ab
 - Art 9 OECD-MA: entscheidend ist die strategische Einflussnahme und Steuerung auf High Level-Ebene („*control over risk*“); nicht das day-to-day-Management, welches daher vom Geschäftsherrn ausgelagert werden kann, ohne damit zwingend das Risiko zu übertragen
 - Art 7 OECD-MA: operatives day-to-day-Management („*significant people functions*“) entscheidend
- Der Gewinn der Vertreterbetriebsstätte ist nach dem AOA nicht *per definitionem*, dh nicht in jedem Fall („*in all circumstances*“) gleich Null.
- In vielen Fällen wird eine dem Grunde nach allenfalls bestehende Vertreterbetriebsstätte aber auch nach dem AOA tatsächlich ein **Nullergebnis** erzielen, wenn die an den Vertreter (T) geleistete Vergütung fremdüblich ist.
- Das heißt ein Nullergebnis der Vertreterbetriebsstätte ist möglich (vgl Tz 228 Part I AOA 2010), aber nicht in allen Fällen zwingend (vgl Tz 234 sowie 235 ff Part I AOA 2010).

Wesentliche Ergebnisse des systematischen Lösungsansatzes (II)

- Insbesondere bei Übernahme zusätzlicher Funktionen durch den Vertreter (zB Forderungs-/ Lagermanagement) kann die **Risikoprämie** beim Geschäftsherrn (M) verbleiben, sodass Funktionsprämie (T) und Risikoprämie (M) auseinanderfallen (solange der Vertreter nicht auch das Risiko tatsächlich übernimmt). Diesfalls ist die Risikoprämie nach dem AOA der **Vertreterbetriebsstätte** des M zuzurechnen.
- In diesem Fall besteuert der Quellenstaat effektiv zwei Steuerpflichtige: den Vertreter (T) einerseits und den Geschäftsherrn (M) über dessen Vertreterbetriebsstätte andererseits („Two Taxpayer Approach“, vgl Tz 230 ff Part I AOA 2010)
- Die grundsätzliche Möglichkeit der steuerlichen Erfassung eines Vertreterbetriebsstätten-gewinnes darf freilich nicht als „Einfallspforte“ zur exzessiven Besteuerung des gesamten Vertriebsgewinnes bzw eines Residualgewinnes des Geschäftsherrn (M) genutzt werden (EAS 1105?; vgl Tz 228 Part I AOA 2010).
- Vielmehr wird der Vertriebsgewinn häufig weiterhin dem **Stammhaus** des Geschäftsherrn (M) zuzurechnen sein, soweit dort weitere Funktionen/Risiken/Wirtschaftsgüter angesiedelt sind (zB Zentralvertrieb, Verkaufsdienstleistungen, zentrales Marketing, Key Account Management, allgemeine Markt- und Unternehmerrisiken etc).

Anregungen für die Steuerpraxis

- Cool Down Phase
- Unterschiedliche Konzepte für die Allokation von Risiken (bzw Funktionen/Wirtschaftsgütern) nach Art 9 und Art 7 OECD-MA notwendig und auch sinnvoll?
- Eventuell weitere Synchronisierung der Konzepte
- Reduktion der administrativen Bürden des nicht harmonisierten OECD-Konzepts (so sinngemäß bereits *Gröhs*, in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, Wien 1998, 165)
- Kosten-Nutzen-Überlegungen auch im Sinne der staatlichen Verwaltungsökonomie (siehe auch das aktuelle OECD-Projekt „Administrative Aspects of Transfer Pricing“)
- Vorbild 1: pragmatische Regelung in Abs 2 des Protokolls zum DBA Deutschland 2000 (siehe dazu etwa auch EAS 3116)
- Vorbild 2: pragmatischer Ansatz der niederländischen Finanzverwaltung (Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Besluit Winstallocatie vaste Inrichtingen vom 15.1.2011, nr. IFZ2010/457 M, Staatscourant 27 januari 2011, nr. 1375)



© 2011 KPMG Alpen-Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft,
österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks
unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International
Cooperative („KPMG International“), einer juristischen
Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle
Rechte vorbehalten. Printed in Austria. KPMG und das
KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG
International.