

MANAGEMENT-INFO

EIN SERVICE FÜR KLIENTEN UND INTERESSENTEN



NUTZENDOKUMENTATION BEI KONZERNINTERNEN DIENSTLEISTUNGEN

Die konzerninternen Verrechnungspreise haben in den letzten Jahren immer mehr an Bedeutung gewonnen. Demnach ist es für **international agierende Konzerne** maßgebend, dass **grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen** im Konzern **fremdüblich** verrechnet werden – nicht zuletzt deshalb, da ansonsten **Doppelbesteuerung** drohen kann. Einen „Klassiker“ in punkto Verrechnungspreisen stellt die Verrechnung **konzerninterner Managementleistungen** dar. Naturgemäß weckt auch eine solche grenzüberschreitende Transaktion das Interesse der Finanzverwaltungen der beteiligten Staaten.

ABC DER FREMDÜBLICHEN DIENSTLEISTUNGSVERRECHNUNG

Die Verrechnung konzerninterner Dienst-

leistungen beruht typischerweise darauf, dass die mit der zentralen Dienstleistungserbringung verbundenen **Kosten** – regelmäßig unter Berücksichtigung eines **fremdüblichen Gewinnaufschlags** – an die **Empfängergesellschaften verrechnet** werden. Es handelt sich dabei oftmals um konzerninterne Services im Bereich Management, Human Resources, Accounting, IT, Steuern und Rechtsberatung usw. Ausgangspunkt für eine Verrechnung (etwa von der Unternehmenszentrale in Österreich an ausländische verbundene Gesellschaften) ist, dass die **Empfängergesellschaften** einen **Nutzen** aus den verrechneten **Dienstleistungen erwarten** können. Ein solcher Nutzen zeigt sich darin, dass die Empfängergesellschaft **alternativ** die

INHALT AUSGABE NR. 59

- » Nutzendokumentation bei konzerninternen Dienstleistungen
- » Steuerkontrollsystem als Voraussetzung für die Begleitende Kontrolle

NUTZENDOKUMENTATION BEI KONZERNINTERNEN DIENSTLEISTUNGEN

(FORTSETZUNG VON SEITE 1)

Dienstleistung selbst erbringen müsste oder von einem **fremden Dritten zukaufen** müsste.

Ist der grundsätzliche Nutzen einer zentralen Dienstleistung geklärt, so müssen **Details** wie die der Verrechnung zugrundeliegenden **Kosten**, ein etwaiger **Kostenallokationsschlüssel** sowie die **Höhe des Gewinnaufschlags** geklärt werden. Sinn und Zweck eines **Kostenallokationsschlüssels** ist es, dass – mehrere Empfängergeresellschaften vorausgesetzt – die jeweils **anteilige Kostenbelastung** mit der **Intensität der Inanspruchnahme** durch die Empfängergeresellschaft **zusammenhängt**. Demnach soll jene Empfängergeresellschaft, welche die konzerninternen Managementleistungen stärker in Anspruch nimmt, auch eine höhere Kostenbelastung tragen als eine Gesellschaft, welche die Dienstleistungen bloß fallweise benötigt. Neben Genauigkeit des Kostenallokationsschlüssels ist auch eine **praktikable Handhabung** gefragt, sodass nicht typische **Vorteile eines Konzernumlagesystems**, wie etwa Vereinfachung oder das **Erzielen von Synergieeffekten**, durch einen schwer administrierbaren Kostenallokationsschlüssel ad absurdum geführt werden. In der **Praxis** kommen **oftmals** die **Umsätze** als Aufteilungsschlüssel zur Anwendung, aber auch die **Mitarbeiteranzahl** oder die Anzahl der Benutzer (beispielsweise bei IT-Dienstleistungen) bei den einzelnen Gesellschaften können für eine Verteilung **sachgerecht** sein.

Ausgangspunkt für das Thema **Gewinnaufschlag** ist der Umstand, dass auch ein **externer** (fremder) **Dienstleistungserbringer** regelmäßig nicht nur seine eigenen Kosten verrechnen würde, sondern darüber hinaus einen entsprechenden **Gewinnaufschlag** bei seiner Preisgestaltung **kaluliert**. Daher müssen auch **im Konzern**, um der Forderung nach **fremdüblichem Verhalten** nachzukommen, **Dienstleistungen** typischerweise basierend auf den mit der Erbringung zusammenhängenden **Vollkosten inklusive** eines fremdüb-

lichen **Gewinnaufschlags** verrechnet werden (dies entspricht in Reinform der Kostenaufschlagsmethode). Die Höhe des Gewinnaufschlags hängt von der **Wertigkeit** der **Dienstleistung** ab (somit auch von den ausgeübten **Funktionen** und den getragenen **Risiken** des Dienstleisters) und kann den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien folgend zwischen 5% und 15% für Routinedienstleistungen ausmachen. Denkbar ist auch, dass die Höhe des Gewinnaufschlags mithilfe einer **Datenbankstudie** untermauert wird, indem es zu einem Vergleich mit Kostenaufschlägen (Gewinnmargen) von unabhängigen, vergleichbaren Unternehmen kommt. Eine **Vereinfachung** sieht die **OECD** in den Verrechnungspreisrichtlinien 2017 vor – demnach können gewisse „**low value-adding intra-group services**“ mit einem **Gewinnaufschlag von 5%** verrechnet werden, **ohne** dass dafür der Nachweis der Fremdüblichkeit in Form einer **Datenbankstudie** erbracht werden muss. Schließlich sollte die Verrechnung konzerninterner Dienstleistungen in einem entsprechenden **Dienstleistungsvertrag** schriftlich geregelt sein. Ein solcher Vertrag beinhaltet typischerweise neben der Beschreibung der zu erbringenden Dienstleistungen eine Übersicht zu den anwendbaren Kostenverteilungsschlüsseln, die Höhe bzw. Ermittlung des Gewinnaufschlags usw.

PROBLEMBEREICH DOKUMENTATION DES TATSÄCHLICHEN NUTZENS

Konzerninterne Dienstleistungen werden von (ausländischen) **Finanzverwaltungen** oftmals **kritisch geprüft**, wobei es neben der **Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit** je nach Land auch zu Strafzuschlägen und finanzstrafrechtlichen Konsequenzen kommen kann. Ein häufiger Kritikpunkt ist dabei, dass der **tatsächlich erbrachte**, aus der Dienstleistung resultierende **Nutzen bei der Empfängergeresellschaft nicht nachgewiesen** werden kann. Wenngleich der erwartete Nutzen bereits vor Dienstleistungserbringung vorliegen muss und auch **keine Kosten für** soge-

nannte **Shareholder Activities** verrechnet werden dürfen (weil dafür der Nutzen explizit nicht bei der Empfängergeresellschaft liegt), so kommt dem **Nachweis des tatsächlichen Nutzens** beim Empfänger immer stärkere Bedeutung zu.

Der konkrete Nutzen aus einer konzerninternen Dienstleistung hängt maßgeblich von der **Art** der erbrachten **Dienstleistung** ab. Denkbar sind typischerweise Memos, Protokolle, Präsentationen, Broschüren oder auch E-Mail-Korrespondenz. **Praktische Probleme** bei der Bereitstellung solcher konkreter Nutzendokumentation können sich vor allem aus dem Umstand ergeben, dass der **Nachweis des konkreten Nutzens**, etwa im Rahmen einer **Betriebsprüfung** im Ausland, typischerweise **Jahre nach der tatsächlichen Leistungserbringung** gefordert wird. Dabei kann es dann durchaus vorkommen, dass damals mit der Dienstleistung betraute Mitarbeiter das Unternehmen bereits verlassen haben. Nicht zuletzt deshalb sollte **im Vorfeld abgeklärt** werden, ob grundsätzlich die **Dienstleistungen erbringende Gesellschaft zentral** (oftmals die Muttergesellschaft) **oder die Empfängergeresellschaften selbst** für die Aufbereitung der **Nutzendokumentation verantwortlich** sein sollen. Vorteil der lokalen Verantwortung ist möglicherweise, dass die genauen Anforderungen seitens der lokalen Finanzverwaltung besser bekannt sind und folglich gezielter die entsprechenden Unterlagen gesammelt werden können. Eine weitere wichtige praktische Frage ist etwa, **wann** die **Nutzendokumentation gesammelt** und aufbereitet werden soll (zusammen mit der Erbringung der Dienstleistung oder erst im Falle einer konkreten Anfrage durch die Finanzverwaltung)? Außerdem sollte die **Art der Sammlung und Aufbereitung** der Nutzendokumentation wohl überlegt sein. Hierbei scheint eine digitale Lösung wie z.B. mittels Sharepoint oder E-Room zeitgemäß.

STEUERKONTROLLSYSTEM ALS VORAUSSETZUNG FÜR DIE BEGLEITENDE KONTROLLE

Die „Begleitende Kontrolle“ ist aus dem Pilotprojekt „Horizontal Monitoring“ hervorgegangen und stellt die mit dem Jahressteuergesetz 2018 eingeführte Alternative zu ex-post Betriebsprüfungen dar. Die begleitende Kontrolle ist durch den permanenten Dialog und die rechtzeitige Abstimmung zwischen Finanzverwaltung und dem kooperativen und transparenten Unternehmen gekennzeichnet (z.B. müssen mindestens viermal pro Kalenderjahr Besprechungen stattfinden) und soll bei dem Unternehmen zu größerer Planungs- und Rechtssicherheit beitragen. Vorteilhaft erscheint überdies, dass es für das Unternehmen bzw. die teilnehmenden Unternehmen im Rahmen eines sogenannten Kontrollverbunds dann nur noch einen zuständigen Ansprechpartner seitens der Finanzbehörden geben soll. Eine wesentliche Voraussetzung neben der Überschreitung von 40 Mio. € Umsatzerlösen in den beiden dem Antrag vorangehenden Wirtschaftsjahren liegt in dem Vorhandensein eines Steuerkontrollsystems (SKS) im Unternehmen. Das SKS muss durch das Gutachten eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers bestätigt werden und ist ein wesentlicher Bestandteil des Antrags auf Begleitende Kontrolle (Details dazu später).

Ein Steuerkontrollsystem kann abgesehen von der Voraussetzung für die Teilnahme an der Begleitenden Kontrolle Vorteile für das Unternehmen bringen, da es etwa auch in finanzstrafrechtlicher Hinsicht ein Präventionsinstrument darstellen kann. Allerdings wird ein SKS meistens nicht isoliert eingeführt, sondern stellt typischerweise einen Teil eines umfassenden internen Kontrollsystems dar. Folglich sind im Sinne einer Schnittstelle die Abhängigkeit von Vorgesetzten wie etwa der Buchhaltung nicht zu unterschätzen und überhaupt die Relevanz der umfassenden innerbetrieblichen Verankerung des SKS zu berücksichtigen.



Die Begleitende Kontrolle ist mit 1.1.2019 in Kraft getreten und wird durch die SKS-Prüfungsverordnung konkretisiert. Die Verordnung beinhaltet Aussagen zur Systematik der Gutachtenerstellung, zum Gutachten selbst (Aufbau, Mindestinhalte usw.) wie auch zur Beschreibung/Dokumentation des SKS. Ergänzende Materialien bietet ein Fachgutachten von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur Erstellung eines Gutachtens zum SKS.

DIE SIEBEN GRUNDELEMENTE DES STEUERKONTROLLSYSTEMS

1. Das Kontrollumfeld;
2. die Ziele des SKS;
3. die Beurteilung der steuerrelevanten Risiken;
4. die Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen;
5. die Informations- und Kommunikationsmaßnahmen;
6. die Sanktions- und Präventionsmaßnahmen;
7. die Maßnahmen zur Überwachung und Verbesserung.

Das Kontrollumfeld ist allgemein gehalten definiert und umfasst das „nachweisliche Bekenntnis zur Steuerehrlichkeit“ und die Zielsetzung „keine missbräuchliche Gestaltung“ vorzunehmen. Wichtig dabei ist auch, dass die Steuerehrlichkeitsstrategie in konkrete operative Maßnahmen umgesetzt wird und auch mit den anderen Zielen des Unternehmens abgestimmt ist. Oftmals ist das Kontrollumfeld durch die Grundeinstellung, das Problembewusstsein und die Verhaltensweisen des Unternehmers selbst bzw. der obersten Führungsebene geprägt.

Die Ziele und somit das Herzstück des Steuerkontrollsystems bestehen darin, dass die Bemessungsgrundlage für die jeweilige Abgabenart korrekt ausgewiesen wird und in Folge die anfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt werden (Motto: „die richtigen Steuern zum richtigen Zeitpunkt“). Außerdem müssen die Risiken für wesentliche Verstöße gegen Steuervorschriften rechtzeitig erkannt und verhindert werden. Neben Haftungsrisiken drohen auch finanzielle Risiken wie auch Reputationsrisiken für das Unternehmen und für die einzelnen handelnden Personen. Solche steu-

STEUERKONTROLLSYSTEM ALS VORAUSSETZUNG FÜR DIE BEGLEITENDE KONTROLLE

(FORTSETZUNG VON SEITE 3)

errelevanten Risiken können, nachdem sie identifiziert worden sind, nach ihrem **Gefahrenpotential** (hoch, mittel, gering) eingeteilt werden. Dabei hilft die Bewertung anhand von **Eintrittswahrscheinlichkeit** und betragsmäßiger Auswirkung des Risikos (im Falle des Risikoeintritts). Bei der Beurteilung des Risikos können überdies **drei Risikovarianten** unterschieden werden. Ein Risiko kann beispielsweise in **Massensachverhalten** bestehen, welche im Unternehmen routinemäßig abgearbeitet werden (z.B. im Bereich Umsatzsteuer). Ebenso können **Einzelsachverhalte** ein hohes Risiko darstellen – entweder wenn sie für sich betrachtet hohe betragsliche Auswirkungen haben oder in dem Unternehmen per se wenig Erfahrung mit solchen Sachverhalten besteht. Schließlich kann auch **der IT-Einsatz im Bereich Steuern** ein maßgebliches Risiko darstellen (z.B. durch die mangelnde Verwaltung von Zugriffsrechten oder Schnittstellenrisiken).

Die **SKS-Prüfungsverordnung** nennt **beispielhaft** Umstände, welche für die Beurteilung von steuerrelevanten Risiken maßgebend sein können. Diese können in der **laufenden Geschäftstätigkeit des Unternehmens** liegen oder i.Z.m. **außerordentlichen Sachverhalten** auftreten wie z.B. wesentliche steuerliche Änderungen, Umstrukturierungen, die Einführung neuer Technologien im Unternehmen oder auch die Ausdehnung der Geschäftstätigkeit auf neue Märkte bzw. der Rückzug aus bestehenden Märkten. **Risiken** aus der **laufenden Geschäftstätigkeit** können etwa bei grenzüberschreitenden Zins- und Lizenzzahlungen vorliegen oder auch mit der damit einhergehenden Verrechnungspreisdokumentation zusammenhängen.

Die **Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen** als wichtige Bestandteile eines SKS umfassen unternehmensinterne **Regelwerke** (z.B. einen Verhaltenskodex), Prozessbeschreibungen, Kontrolldefinitionen

sowie Handlungsanweisungen. **Ziele** dieser Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen sind die **Fehlervermeidung** bzw. die Fehleraufdeckung und somit die **Minimierung steuerrelevanter Risiken**. Während das Element „Informations- und Kommunikationsmaßnahmen“ auch regelmäßige Schulungsmaßnahmen für die Arbeitnehmer enthält (allerdings auch das Ziel, ein angemessenes **Kontrollbewusstsein** unter den Mitarbeitern zu schaffen), müssen im Rahmen der **Sanktions- und Präventionsmaßnahmen** Konsequenzen bei Regelverstößen festgelegt werden. In Abhängigkeit von der Art des Vorfalls hat das Unternehmen Korrekturmaßnahmen, Maßnahmen zur Verhinderung der Wiederholung des Vorfalls sowie individuelle Konsequenzen bei Fehlverhalten festzulegen.

GUTACHTEN EINES WP ODER STB ALS NOTWENDIGE VORAUSSETZUNG

Für den **Antrag** auf Teilnahme an der Begleitenden Kontrolle muss ein **Gutachten** eines Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters vorgelegt werden. Sinn und Zweck bzw. Resultat einer solchen **Erstprüfung** ist der Nachweis, dass ein den gesetzlichen Erfordernissen entsprechendes SKS eingerichtet ist. Eine **Folgeprüfung** und bei Erfolg ein entsprechendes Gutachten haben spätestens nach drei Jahren bzw. im Fall von wesentlichen Veränderungen des SKS bereits früher zu erfolgen.

Die Erstprüfung als **Angemessenheitsprüfung** setzt sich aus einer **Konzeptions- und einer Umsetzungsprüfung** zusammen. Das Gutachten nach einer Erstprüfung

hat neben der Beschreibung der durchgeführten Prüfungshandlungen auch eine Aussage darüber zu enthalten, dass die **Grundelemente** des SKS dazu **geeignet** sind, die **Aufgaben und Ziele des SKS erfolgreich zu erfüllen** (etwa die Risiken wesentlicher Verstöße gegen steuerliche Vorschriften rechtzeitig zu erkennen und solche Regelverstöße zu verhindern). Ebenso muss das Gutachten bestätigen, dass das eingerichtete SKS für die folgenden **drei Geschäftsjahre** geeignet ist – selbstverständlich unter der Prämisse, dass sich die Rahmenbedingungen im Unternehmen nicht wesentlich ändern werden.

Das **SKS** ist angemessen zu **beschreiben** und zu **dokumentieren**. Der Umfang der Beschreibung richtet sich regelmäßig nach der **Komplexität der Prozesse** – überdies sind Aspekte wie die Größe des Unternehmens, die Branche, die Standardisierbarkeit der Geschäftsvorfälle, der Grad der Internationalisierung oder die Anzahl der Führungsebenen entscheidend. Bei der **Beschreibung** des SKS sind grundsätzlich die Dokumente **Steuerrichtlinie**, Prozessdokumentation und auch die **Risiko-Kontroll-Matrix** zu berücksichtigen. Für die **Steuerrichtlinie** ist vorgesehen, dass dort die Grundelemente und die Ziele des SKS beschrieben und die Verantwortlichkeiten definiert werden müssen. Die Erstellung einer **Risiko-Kontroll-Matrix** ist hilfreich für die Dokumentation der beurteilten Risiken und der Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen.

Medieninhaber, Herausgeber und Verleger:
 Klienten-Info - Klier, Krenn & Partner KG
 Redaktion: H. Krenn, 1030 Wien, Jacquingasse 51/2
 Richtung: unpolitisch & unabhängig – Die Management-Info widmet sich Themen aus der Welt der Unternehmensberatung und aus dem Wirtschaftsrecht und ist speziell für Klienten von Steuer- u. Unternehmensberatungskanzleien bestimmt.
 Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr.
 Kontakt: Klienten-Info: Tel. 01/929 15 91-0;
 E-Mail: office@klienten-info.at, Internet: www.management-info.at