

II. Das Local File – Inhalte und konzeptionelle Umsetzung

Fuchs

A. Einleitung

Das Local File ergänzt das Master File und ist gem § 7 iVm § 2 Z 8 VPDG ein Bericht über die spezifischen gruppeninternen Geschäftsvorfälle einer einzelnen Geschäftseinheit. § 7 Abs 1 VPDG ergänzt, dass das Local File auch eine Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit sowie Finanzinformationen enthalten muss. **2.1**

Die im Local File enthaltenen Informationen sollen dabei sicherstellen, dass der Steuerpflichtige bei den wesentlichen Verrechnungspreispositionen, einen bestimmten Staat betreffend, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprochen hat.¹ Der Brennpunkt des Local Files ist daher darzustellen, dass die Geschäftsvorfälle zwischen einem inländischen Unternehmen und verbundenen Unternehmen in anderen Staaten unter den gleichen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen erfolgten, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen miteinander vereinbart hätten.² Kurz gesagt, dass die Verrechnungspreise dem „arm’s length-Prinzip“ entsprechen. **2.2**

B. Anwendungsbereich und Allgemeines

Eine in Österreich ansässige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe hat ein (Master File sowie ein) Local File zu erstellen, wenn in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren die Umsatzerlöse den Betrag von 50 Mio Euro überschritten haben. Diese Pflichten entfallen ab dem folgenden Wirtschaftsjahr, wenn die Umsatzerlöse in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren die maßgeblichen Beträge nicht mehr überschritten haben. Eine detaillierte Analyse zum Anwendungsbereich findet sich im Beitrag von *Haselsteiner* in diesem Buch.³

Gemäß § 3 Abs 4 VPDG bleiben neben diesem Bundesgesetz bestehende Dokumentationspflichten unberührt. Das zuständige Finanzamt kann zusätzliche Unterlagen zur Vorlage anfordern, die für die Ermittlung und Prüfung der angemessenen gruppeninternen Verrechnungspreisgestaltung erforderlich sind. **2.4**

Wie das Master File ist auch das Local File in einer zugelassenen Amtssprache oder in englischer Sprache zu führen.⁴ Hinsichtlich der Fristen ist das Local File (wie das Master **2.5**

1 Erläuterungen zur VPDG-DV zu §§ 7–10.

2 OECD VPL, Glossar 25.

3 Siehe *Haselsteiner* Rz 1.4 ff.

4 § 10 Abs 1 VPDG.

File) ab dem Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung auf Ersuchen des zuständigen Finanzamtes binnen 30 Tagen zu übermitteln.⁵

C. Inhalte

- 2.6** Wie Annex II zum neuen Kapitel V OECD VPL gliedert § 7 Abs 1 VPDG sowie § 7 Abs 1 VPDG-DV das Local File in drei wesentliche Teilbereiche:
- Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit (vgl auch § 8 VPGD-DV),
 - Dokumentation der wesentlichen unternehmensgruppeninternen Geschäftsvorfälle (vgl auch § 9 VPGD-DV),
 - Finanzinformationen (vgl auch § 10 VPGD-DV).
- 2.7** Das VPDG ermächtigt den BMF in § 7 Abs 2 VPDG, den Inhalt des Local Files mit Verordnung näher festzulegen. Die Inhalte des Local Files sind daher in der Verordnung des BMF zur Durchführung des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation konkretisiert, die bisher nur in einer Entwurfsfassung vorliegt.⁶ Der folgende Beitrag analysiert systematisch §§ 7–10 der VPDG-DV, um in der Folge eine Anleitung zur Erstellung eines Local Files zu geben.

1. Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit

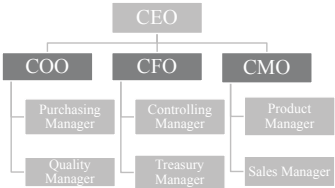

- 2.8** Gemäß § 7 Abs 1 VPDG soll das Local File eine „Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit“ beinhalten. Die in § 8 Z 1–3 VPDG-DV konkretisierten Inhalte werden im Folgenden näher beschrieben.
- 2.9** § 8. Die „Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit“ hat

Z 1	eine Beschreibung der Managementstruktur der inländischen Geschäftseinheit, ein Organigramm der inländischen Geschäftseinheit und eine Erklärung der Personen, an welche die inländische Geschäftsleitung berichtet, sowie der Staaten oder Gebiete, in denen diese Personen ansässig sind, zu enthalten.
------------	---

- 2.10** Auf Basis der Anforderung des Annex II zum neuen Kapitel V OECD VPL sowie § 8 Abs 1 VPDG-DV wird die konkrete Form der Darstellung grundsätzlich dem Steuerpflichtigen überlassen. Lediglich das Organigramm wird in der Regel als graphische Darstellung erwartet. Zu den anderen Bereichen kann ebenso eine verbale Darstellung erfolgen. Die folgenden Inhalte bzw Darstellungen sind notwendig, um die Anforderungen der Z 1 zu erfüllen.

⁵ § 8 Abs 2 VPDG.

⁶ Im Folgenden bezieht sich jede Referenzierung auf die VPDG-DV auf die Entwurfsfassung.

Darstellung	Beschreibung	Beispiel für Darstellung
<p>Organigramm und inländische Managementstruktur</p>	<p>Hierunter kann eine Darstellung der klassischen Aufbauorganisation interpretiert werden, dh eine Darstellung des Gerüsts der Organisation und deren Hierarchie. Die Abbildung sollte alle Abteilungen der inländischen Geschäftseinheit mit Fokus auf die inländische Managementstruktur beinhalten.</p> <p>Es empfiehlt sich, keine Namen zu verwenden, um den Aufwand der jährlichen Wartung in Grenzen zu halten. Wenn die Funktionsbezeichnungen nicht selbsterklärend sind, sollte eine Beschreibung hinzugefügt werden.</p>	 <pre> graph TD CEO[CEO] --> COO[COO] CEO --> CFO[CFO] CEO --> CMO[CMO] COO --> PM[Purchasing Manager] COO --> QM[Quality Manager] CFO --> CM[Controlling Manager] CFO --> TM[Treasury Manager] CMO --> PMgr[Product Manager] CMO --> SM[Sales Manager] </pre>
<p>Rechtliche Konzernstruktur</p>	<p>Die Darstellung der Konzernstruktur ist nicht explizit gefragt, jedoch häufig zum Verständnis der Berichtskette nötig. Diese Darstellung zeigt die rechtliche Eingliederung der lokalen Geschäftseinheit in die multinationale Unternehmensgruppe und sollte sich an der rechtlichen Struktur im Master File orientieren. Eine Vereinfachung kann insoweit vorgenommen werden, dass nur jene Geschäftseinheiten gezeigt werden, die in Geschäftsvorfälle mit dem inländischen Unternehmen involviert sind.</p>	 <pre> graph TD A[ABC GmbH, AT] -- 100% --> B[ABC Ltd., UK] B -- 100% --> C[ABC SARL, FR] </pre>
<p>Darstellung der Berichtskette</p>	<p>Aufbauend auf der Darstellung der inländischen Managementstruktur (Aufbauorganisation) soll dargestellt werden, an welche Personen die inländische Geschäftsleitung berichtet, welche Funktionen diese Personen haben und in welchen Staaten oder Gebieten sie ansässig sind.</p> <p>In diesem Zusammenhang sollten die folgenden Fragen adressiert werden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Welche wesentlichen Funktionsträger gibt es in der Organisation (Titel/Funktionen)? • Welche Aufgaben beinhalten diese Funktionen? • In welcher Geschäftseinheit sind diese Personen angestellt (in welchem Land)? • An wen berichten das inländische Management bzw diese Funktionsträger und in welchen Staaten sind jene Geschäftseinheiten ansässig, an die berichtet wird? 	<p>Tabelle, die folgende Spalten enthält:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Funktionsträgertitel (inländisches Management sowie Funktionsträger in anderen Gesellschaften) • Funktionsbeschreibung • Person, an die berichtet wird • Geschäftseinheit, an die berichtet wird • Ansässigkeitsstaat der letztgenannten Geschäftseinheit

Z 2	fordert eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit und der Geschäftsstrategie der inländischen Geschäftseinheit. Es ist darzulegen, ob die inländische Geschäftseinheit an Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit oder Übertragungen immaterieller Werte, die im laufenden oder im vorangegangenen Veranlagungsjahr erfolgt sind, beteiligt oder von ihnen betroffen war. Dabei sind jene Aspekte der Geschäftsvorfälle zu erläutern, die sich auf die inländische Geschäftseinheit auswirken.
------------	---

a) Geschäftstätigkeit der inländischen Geschäftseinheit

- 2.11** Um die Anforderungen der Z 2 zu erfüllen, soll hier eine Darstellung der Geschäftstätigkeiten⁷ der inländischen Geschäftseinheit erfolgen. Zur Orientierung kann hier Tabelle 2 in Annex III zum neuen Kapitel V OECD VPL dienen (Tabelle 2 des Country-by-Country Reportings), die eine Einteilung von potentiellen wesentlichen Geschäftstätigkeiten vornimmt. Diese wären: Research and Development; Holding or Managing Intellectual Property; Purchasing or Procurement; Manufacturing or Production; Sales, Marketing or Distribution; Administrative, Management or Support Services; Provision of Services to Unrelated Parties; Internal Group Finance; Regulated Financial Services; Insurance, Holding Shares or Other Equity Instruments.⁸
- 2.12** Sofern die inländische Geschäftseinheit in diese Tätigkeiten involviert ist, sollten für eine vollständige Darstellung der Geschäftstätigkeit der inländischen Geschäftseinheit die zuvor genannten Bereiche beschrieben werden. In diesem Zusammenhang hat das Local File die Aufgabe, darzustellen, wie die Geschäftstätigkeit der inländischen Geschäftseinheit in das regionale oder globale Geschäft der multinationalen Gruppe passt. Zum besseren Verständnis der Geschäftstätigkeit sollte auch eine Beschreibung der Produkt- und/oder Dienstleistungspalette der Geschäftseinheit aufgenommen werden. Häufig vervollständigt eine Beschreibung der Hauptlieferanten und der wesentlichen Kunden bzw des Marktes, in dem das Unternehmen tätig ist, das Bild.

b) Geschäftsstrategie der inländischen Geschäftseinheit

- 2.13** Hier ist die Geschäftsstrategie der inländischen Geschäftseinheit darzustellen, insbesondere wie sich diese Geschäftsstrategie in die Gesamtstrategie der multinationalen Unternehmensgruppe einfügt, wie sie im Master File dargestellt wurde. Darüber hinaus sollte die Darstellung den Grad der Eigenständigkeit des inländischen Managements bei der Festlegung der Geschäftsstrategie bzw den Einfluss des regionalen/globalen Managements erklären (vgl dazu auch die Berichtskette gemäß Z 1). Diese Informationen können bereits erste Hinweise auf die Auswahl des untersuchten Unternehmens („tested party“) und in Folge auch der geeigneten Verrechnungspreismethode geben.

⁷ Vgl Annex II zum neuen Kapitel V OECD VPL Übersetzung „business“.

⁸ Vgl Annex III, Tabelle 2 zum neuen Kapitel V OECD VPL „business activity(ies)“.

c) Umstrukturierung oder Übertragungen immaterieller Werte

§ 3 Z 6 VPDG-DV fordert, dass das Master File eine Darstellung der wesentlichen während des Veranlagungsjahres erfolgten Anschaffungen, Veräußerungen und Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit enthält. Darüber hinaus fordert § 4 Z 5 VPDG-DV bereits im Master File eine allgemeine Beschreibung aller wesentlichen Übertragungen von Rechten an immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen der multinationalen Unternehmensgruppe. Sofern die inländische Geschäftseinheit bereits im Master File bei einem dieser Abschnitte aufscheint, bietet das Local File der lokalen Geschäftseinheit die Möglichkeit, näher auf die Umstände dieser Umstrukturierung einzugehen und die Konsequenzen aus Verrechnungspreissicht zu analysieren.

2.14

Umstrukturierungen stehen bereits seit längerem im Fokus der Finanzverwaltungen. Auch bisher stellten die VPR sowie die OECD VPL bei Umstrukturierungen und/oder Übertragungen von immateriellen Wirtschaftsgütern besonders detaillierte Dokumentationsanforderungen. Das bereits 2010 erschienene Kapitel IX „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ der OECD VPL beinhaltet zu diesem Spezialgebiet umfangreiche Erläuterungen.⁹ Die in Kapitel IX enthaltenen theoretischen Grundlagen können auch weiterhin als Richtlinie zu Rate gezogen werden, welche Inhalte in diesem Zusammenhang für die Finanzverwaltung von Interesse sein könnten. Ausführungen und Analysen, die zur Erlangung eines besseren Verständnisses von den konkreten Umständen der Umstrukturierung dienen, betreffen:

2.15

- Darstellung der Gründe für die Umstrukturierung und die daraus erwarteten Vorteile (inklusive Synergieeffekte)¹⁰
- Führte die Umstrukturierung zu einer Übertragung von Funktionen/Risiken und wenn ja, welcher?¹¹
- Wurden durch diese Übertragungsvorgänge steuerliche Konsequenzen ausgelöst?¹²
- Werden die Funktionen der lokalen Geschäftseinheit nach der Umstrukturierung fremdüblich abgegolten?¹³

9 OECD VPL Kapitel IX sowie VPR 2010 Rz 130.

10 OECD VPL 2010 Rz 9.57 ff, VPR 2010 Rz 133 ff, *Macho/Steiner/Spensberger*; *Case Studies Verrechnungspreise kompakt*² (2014) Seite 230 f.

11 Dazu dient die Durchführung einer Funktions- und Risikoanalyse der involvierten Gesellschaften pre- sowie post Umstrukturierung, das inkludiert insb auch Vertragsanalysen pre- sowie post Umstrukturierung vgl OECD VPL 2010 Rz 9.53 ff, VPR 2010 Rz 133 sowie 136; *Steiner*, Funktions- und Risikoanalyse in „Downsizing-Fällen“, ÖStZ 2005/74, 47; *Macho/Steiner/Spensberger*, *Case Studies Verrechnungspreise kompakt*² 230f; *Manessinger/Schatzler*, Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 6) – Konzerninterner Leistungsverkehr/Konzernstrukturänderungen und Dokumentationspflichten, ÖStZ 2011/722, 398.

12 OECD VPL 2010 Rz 9.74 ff; *Macho/Steiner/Spensberger*, *Verrechnungspreise kompakt*² (2011) Seite 288; Das betrifft insbesondere die Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern vgl dazu den Beitrag von *Henninger/Steiner* in diesem Buch.

13 *Macho/Steiner/Spensberger*, *Verrechnungspreise kompakt*² (2011) 288 sowie *Macho/Steiner/Spensberger*, *Case Studies Verrechnungspreise kompakt*² (2014) 231 f.