

Low-Risk-Distributoren im Anwendungsbereich des § 10a KStG

Die mit dem Jahressteuergesetz 2018¹ in Umsetzung der Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)² eingeführte Hinzurechnungsbesteuerung und der gleichzeitig novellierte Methodenwechsel knüpfen an das Vorliegen sogenannter „Passiveinkünfte“ an. Im nachfolgenden Beitrag soll dargelegt werden, dass Einkünfte von Low-Risk-Distributoren im Regelfall nicht als Passiveinkünfte von Abrechnungsunternehmen iSd § 10a Abs 2 Z 6 KStG zu qualifizieren sind.

Deskriptoren: Hinzurechnungsbesteuerung, Methodenwechsel, Passiveinkünfte, Abrechnungsunternehmen, Low-Risk-Distributor, Limited-Risk-Distributor, Verrechnungspreise.

Normen: § 10a Abs 2 Z 6 KStG; § 6 Z 6 EStG; Art 7 Abs 2 lit a sublit vi ATAD.

Von Sebastian Bergmann und Lars Gläser

1. Allgemeines

Die Bestimmung des § 10a Abs 2 KStG enthält einen Passiveinkünftecatalog, der einheitlich sowohl für die Hinzurechnungsbesteuerung als auch für den Methodenwechsel relevant ist.³ Dieser Katalog orientiert sich weitgehend an Art 7 Abs 2 lit a ATAD⁴ und umfasst auch bestimmte „Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen“. In diesem Zusammenhang wird im Schrifttum mitunter vertreten, dass es sich dabei um Einkünfte von sogenannten Low- bzw Limited-Risk-Distributoren (LRD) handelt,⁵ was aus der Sicht der Praxis insbesondere für konzerninterne Vertriebsstrukturen weitreichende steuerliche Konsequenzen haben könnte.

Im ursprünglichen Begutachtungsentwurf des KStR-Wartungserlasses 2019 schien auch die österreichische Finanzverwaltung dieser Ansicht zu folgen.⁶ Ein entsprechender Verweis auf LRDs im Anwendungsbereich der VPR 2010 zur Definition der Abrechnungsunternehmen

iSd § 10a Abs 2 Z 6 KStG wurde jedoch in der Endversion des KStR-Wartungserlasses 2019 gestrichen, „um den Eindruck zu vermeiden, dass Low-Risk-Distributoren generell als Abrechnungsunternehmen gesehen werden“.⁷

Nachfolgend soll zunächst auf die Definition des Abrechnungsunternehmens eingegangen werden (siehe Punkt 2.), um anschließend anhand der typischen Ausgestaltungsmerkmale eines LRD darzulegen, dass dessen Einkünfte selbst bei Übernahme nur minimaler Funktionen und Risiken nicht als Passiveinkünfte aus Abrechnungsunternehmen zu qualifizieren sein sollten (siehe Punkt 3.). Steuerliche Anpassungen sollten sich daher regelmäßig auf Verrechnungspreiskorrekturen zwischen dem LRD und den jeweiligen Konzerngesellschaften beschränken und nur dann Auswirkungen auf die beherrschende Körperschaft haben, wenn diese an den LRD verkauft oder von diesem einkauft (siehe Punkt 4.).

2. Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen iSd § 10a Abs 2 Z 6 KStG

2.1. Überblick und unionsrechtliche Grundlage

Gemäß § 10a Abs 2 Z 6 KStG gelten „Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen, die Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen, die von verbundenen Unternehmen erworben und an verbundene Unternehmen verkauft werden, und kei-

1 BGBl I Nr 62/2018.

2 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193/1 ff (19.7.2016).

3 Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 22; *Marchgraber/Zöchling*, § 10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten, ÖStZ 2018, 388 (395); *Mayr/Titz*, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG, RdW 2018, 317 (319); *Petritz-Klar/Petritz*, Paradigmenwechsel im Konzernsteuerrecht (Teil II), taxlex 2018, 368 (369); *Knesl/Hloben*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel gem § 10a KStG, in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker*, Einkommensteuer 2019 (2019) 220 (221); *Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³² (2020) § 10a Rz 29.

4 Vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 22. Der österreichische Gesetzgeber hat sich demnach bei Implementierung der Hinzurechnungsbesteue-

rung in innerstaatliches Recht für den sogenannten „kategorienbezogenen“ Ansatz entschieden (vgl ErlRV 190 BlgNR 26. GP 22). Alternativ wäre den Mitgliedsstaaten nach der ATAD auch die Umsetzung eines „transaktionsbezogenen“ Ansatzes (vgl zu diesem weiterführend *Orlet/Pinetz in Hagemann/Kahlenberg*, ATAD [2019] Art 7 Rz 196 ff) offen gestanden, wonach die Hinzurechnungsbesteuerung nicht ausgeschüttete Einkünfte aus jenen unangemessenen Gestaltungen zu erfassen hätte, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen (Art 7 Abs 2 lit b ATAD).

5 ZB *Kraft in Kofler/Schmitzer*, BEPS-Handbuch (2019) Rz 83.

6 Vgl KStR 2013 Rz 1248av (idF Begutachtungsentwurf vom 19.6.2019).

7 Vgl *Schlager*, Highlights aus dem KStR-Wartungserlass 2019, SWK 2019, 1542 (1543).

nen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringen“ als Passiveinkünfte für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung bzw des Methodenwechsels.

Die Bestimmung weicht in zweierlei Hinsicht von der deutschsprachigen Fassung des Art 7 Abs 1 lit a sublit vi ATAD⁸ ab: Zunächst bezieht sich die ATAD auf Einkünfte „von“ Abrechnungsunternehmen während die österreichische Umsetzung auf Einkünfte „aus“ Abrechnungsunternehmen Bezug nimmt. Dieser sprachlichen Abweichung dürfte jedoch keine normative Bedeutung zukommen.⁹ Darüber hinaus bezieht sich die deutschsprachige Fassung der ATAD auf Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen, die von verbundenen Unternehmen erworben „oder“ an diese verkauft werden. Demgegenüber erfasst die österreichische Umsetzung Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen, die von verbundenen Unternehmen erworben „und“ an verbundene Unternehmen verkauft werden. Mit diesem bedeutenden inhaltlichen Unterschied hat der österreichische Gesetzgeber ein mutmaßliches Redaktionsversehen in der deutschsprachigen Fassung von Art 7 Abs 1 lit a sublit vi ATAD¹⁰ korrigiert und die Bestimmung in inhaltlicher Übereinstimmung mit der Mehrzahl der sonstigen ATAD-Sprachfassungen, denen zufolge sowohl der Einkauf als auch der Verkauf der Waren und Dienstleistungen von und an Konzernunternehmen erfolgen muss,¹¹ in innerstaatliches Recht implementiert.¹²

Es müssen daher folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sein:¹³

- Vorliegen eines Abrechnungsunternehmens (siehe unten Punkt 2.2.),

- Erzielung von Einkünften aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen (siehe unten Punkt 2.3.),
- Einkauf und Verkauf von Waren und Dienstleistungen von und an verbundene Unternehmen (siehe unten Punkt 2.4.) und
- Erbringung keines oder nur eines geringen wirtschaftlichen Mehrwerts (siehe unten Punkt 2.5.),¹⁴

2.2. Abrechnungsunternehmen

Der Begriff der Abrechnungsunternehmen ist weder von der ATAD noch in der österreichischen Umsetzung näher definiert.¹⁵ Anhaltspunkte für die Auslegung lassen sich aber aus der englischen Sprachfassung der ATAD sowie aus den Vorarbeiten der OECD¹⁶ gewinnen, die jeweils den Begriff der „*Invoicing Companies*“ verwenden. Es dürfte sich daher um reine Fakturierungsgesellschaften handeln, die bis auf die Abrechnung des (konzerninternen) Einkaufs und Verkaufs von Waren und/oder¹⁷ des Erwerbs und der Erbringung von Dienstleistungen keinerlei Funktionen wahrnehmen.

2.3. Erzielung von Einkünften aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen

Das Abrechnungsunternehmen muss Einkünfte aus dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen erzielen. Als Waren sollten dabei alle körperlichen (materiellen) und unkörperlichen (immateriellen) Wirtschaftsgüter in Betracht kommen.¹⁸ Unter dem Verkauf

8 Art 7 Abs 1 lit a sublit vi ATAD: „Einkünfte von Abrechnungsunternehmen, die Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen, die von verbundenen Unternehmen erworben oder an diese verkauft werden, und keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringen“.

9 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel (2020) § 10a Abs 2 KStG Rz 3/81.

10 Vgl Böhmer/Gebhardt/Krüger in Hagemann/Kahlenberg, ATAD Art 7 Rz 164; Becker/Loose, Hinzurechnungsbesteuerung nach Umsetzung der ATAD – ein Ausblick aus Sicht der Unternehmenspraxis, BB 2018, 215 (220); Schnitger/Nitzschke/Gebhardt, Anmerkungen zu den Vorgaben für die Hinzurechnungsbesteuerung nach der sog „Anti-BEPS-Richtlinie“, IStR 2016, 960 (969) FN 41; Mayr/Titz, RdW 2018, 317 (320); Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³² § 10a Rz 71.

11 Vgl etwa die englische („*purchased from and sold to associated enterprises*“) oder französische („*achetés et vendus à des entreprises associées*“) Fassung. Neben der englischen und französischen Fassung stellen auch die bulgarische, die dänische, die estnische, die griechische, die italienische, die kroatische, die lettische, die niederländische, die polnische, die portugiesische, die slowakische, die spanische und die tschechische Richtlinienfassung auf ein kumulatives „und“ ab, während nach der finnischen, der litauischen, der maltesischen, der rumänischen und der ungarischen Richtlinienfassung ebenso wie in der deutschen Fassung auf ein „oder“ abgestellt wird (vgl auch Marchgraber/Zöchling, ÖStZ 2018, 388 [389]

FN 14; Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³² § 10a Rz 71).

12 Vgl Bergmann/Gläser in Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, § 10a Abs 2 KStG Rz 3/81.

13 Vgl Schrottmeyer, Beurteilungskriterien für den Methodenwechsel nach alter und neuer Rechtslage, SWI 2018, 421 (425); Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³² § 10a Rz 66.

14 Vgl KStR 2013 Rz 1248au.

15 Vgl auch Böhmer/Gebhardt/Krüger in Hagemann/Kahlenberg, ATAD Art 7 Rz 158; Kraft in Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch Rz 82; Schilcher/Knesl in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³² § 10a Rz 67; Knesl/Hloben in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker, Einkommensteuer 2019, 220 (225); Schrottmeyer, SWI 2018, 421 (425).

16 Vgl OECD (2015) Action 3 – Report 3 Rz 78.

17 Entgegen dem insofern missverständlichen Gesetzeswortlauts des § 10a Abs 2 Z 6 KStG bzw Richtlinien texts des Art 7 Abs 1 lit a sublit vi ATAD sollte es nicht erforderlich sein, dass sich die Abrechnungstätigkeit kumulativ sowohl auf Waren als auch auf Dienstleistungen bezieht (vgl Böhmer/Gebhardt/Krüger in Hagemann/Kahlenberg, ATAD Art 7 Rz 161).

18 Vgl Böhmer/Gebhardt/Krüger in Hagemann/Kahlenberg, ATAD Art 7 Rz 160; dazu auch Blum/Holzinger, Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen: Auslegung und Abgrenzung, SWI 2020, 360 (364).

von Waren sollte der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Waren durch entgeltliche Rechtsgeschäfte zu verstehen sein.¹⁹ Dienstleistungen dürften nach allgemeinem Sprachgebrauch dann vorliegen, wenn die Erbringung von (nicht im Verkauf von Waren bestehenden) sonstigen Leistungen im Vordergrund steht.²⁰ Nach *Schilcher/Knesl* sollen im gegenständlichen Kontext nur jene Tätigkeiten angesprochen sein, die nicht bereits unter einen anderen Tatbestand des Passiveinkünftekatalogs des § 10a Abs 2 KStG zu subsumieren sind.²¹ Dem ist uE nicht zuzustimmen, weil der Tatbestand des § 10a Abs 2 Z 6 KStG nicht die Einkünfte aus der Erbringung der Dienstleistung selbst, sondern lediglich die Einkünfte aus der Abrechnung dieser Dienstleistung erfasst. Die Einkünfte für die Erbringung der zugrundeliegenden Dienstleistung sollten hingegen von jener Konzerngesellschaft erzielt werden, die die Dienstleistung tatsächlich erbringt. Bei dieser Konzerngesellschaft wäre daher uE gesondert zu prüfen, ob Passiveinkünften iSd § 10a Abs 2 KStG vorliegen, die für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung oder des Methodenwechsels von Bedeutung sind. Ob die der Abrechnung zugrundeliegenden Dienstleistungen selbst vom Passiveinkünftecatalog des § 10a Abs 2 KStG erfasst sind, sollte für Zwecke der Beurteilung des Abrechnungsunternehmens nach § 10a Abs 2 Z 6 KStG daher ohne Bedeutung sein.²²

2.4. Einkauf und Verkauf von Waren oder Dienstleistungen von und an verbundene Unternehmen

Die Waren oder Dienstleistungen müssen einerseits von verbundenen Unternehmen erworben und andererseits an verbundene Unternehmen weiterverkauft werden. Nach aA von *Blum/Holzinger* soll das doppelte Verbundenheitskriterium hingegen dem Ziel und Zweck der Richtlinienregelung widersprechen und das „und“ in § 10a Abs 2 Z 6 KStG entsprechend der deutschen ATAD-

Sprachfassung in richtlinienkonformer Auslegung als „oder“ zu lesen sein.²³ Selbst wenn man den ins Treffen geführten teleologischen Argumenten folgen möchte, sollte die geforderte richtlinienkonforme Interpretation aber nur dann möglich sein, wenn man mit den Autoren davon ausgeht, dass das Wort „und“ auch die Bedeutung von „oder“ haben kann.²⁴ Andernfalls müsste nämlich die geforderte richtlinienkonforme Auslegung am äußerst möglichen Wortsinn des Wortes „und“ scheitern, was uE auch der Fall sein dürfte. Darüber hinaus ist auch zu berücksichtigen, dass sich der österreichische Gesetzgeber bewusst gegen die Umsetzung der deutschen Sprachfassung und für das doppelte Verbundenheitskriterium entschieden hat. Demnach dürfte auch eine entsprechende ergänzende Rechtsfortbildung *praeter legem* am Vorliegen einer Gesetzeslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit scheitern.²⁵ Mangels begünstigendem Charakter der Richtlinienregelung kommt auch eine unmittelbare Anwendung der ATAD nicht in Betracht. De lege lata muss daher sowohl die Eingangsseite (Erwerb) als auch die Ausgangsseite (Verkauf) konzernintern gegenüber verbundenen Unternehmen erfolgen.²⁶ Der Begriff des verbundenen Unternehmens entspricht jenem des § 10a Abs 4 Z 2 KStG.²⁷ Die Abrechnungsunternehmen müssen sohin in der Liefer- und Leistungskette im Konzern zwischengeschaltet sein.²⁸ Dies betrifft zum Beispiel Unternehmen, die von verbundenen Unternehmen (zB Produzenten) kaufen und an Konzernvertriebsgesellschaften verkaufen.²⁹ Geschäfte mit fremden Dritten in untergeordnetem Umfang sollen der Anwendung der Bestimmung nicht entgegenstehen.³⁰

2.5. Erbringung keines oder nur eines geringen wirtschaftlichen Mehrwerts

Tatbestandsmäßig sind schließlich nur Einkünfte für Leistungen eines Abrechnungsunternehmens, die keinen

19 Vgl *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD Art 7 Rz 160.

20 Vgl auch *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD Art 7 Rz 162.

21 Vgl *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³² § 10a Rz 69.

22 Vgl *Bergmann/Gläser* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, § 10a Abs 2 KStG Rz 3/89.

23 Vgl *Blum/Holzinger*, SWI 2020, 360 (364 ff), denen zufolge das doppelte Verbundenheitskriterium dem Ziel und Zweck der Richtlinienregelung widerspricht und das „und“ in § 10a Abs 2 Z 6 KStG daher in richtlinienkonformer Auslegung als „oder“ zu lesen ist.

24 Vgl *Blum/Holzinger*, SWI 2020, 360 (364).

25 Nach dem insbesondere von *Canaris* geprägtem Lückenverständnis ist eine zur legitimen gesetzeseergänzenden Rechtsfortbildung ermächtigende Gesetzeslücke nur dann anzunehmen, wenn „eine planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts (dh des Gesetzes im Rahmen seines möglichen Wortsinnes und des Gewohnheitsrechts) gemessen am Maßstab der gesamten geltenden

Rechtsordnung“ vorliegt (vgl *Canaris*, Die Feststellung von Lücken im Gesetz² [1983] 39).

26 Vgl KStR 2013 Rz 1248av; *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD Art 7 Rz 164; *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³² § 10a Rz 72; *Schilcher/Titz*, Aktuelles aus dem KStR-Wartungserlass 2019 zur Hinzurechnungsbesteuerung und zum Methodenwechsel, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Hinzurechnungsbesteuerung (2020) 17 (20).

27 Vgl dazu *Stanek/Stückler* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, § 10a Abs 4 KStG Rz 5/17 ff.

28 Vgl KStR 2013 Rz 1248av; *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³² § 10a Rz 67 und 72.

29 Vgl KStR 2013 Rz 1248av.

30 Vgl KStR 2013 Rz 1248av; *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³² § 10a Rz 73; wohl aA *Schrottmeyer*, SWI 2018, 421 (425).

oder nur einen geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringen. Der wirtschaftliche Mehrwert wird dabei auf Basis einer (für Zwecke der Ermittlung des fremdüblichen Verrechnungspreises ohnedies notwendigen) Funktions- und Risikoanalyse festzustellen sein.³¹ Die Bestimmung kommt somit nur auf jene Abrechnungsunternehmen zur Anwendung, die nach Maßgabe einer Funktions- und Risikoanalyse keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert in der Wertschöpfungskette erbringen,³² dh ein sehr eingeschränktes Funktions- und Risikoprofil aufweisen.³³ Unklar erscheint, ab welcher Grenze ein wirtschaftlicher Mehrwert so erheblich ist, dass dieser nicht mehr als qualifiziert gering angesehen werden kann.³⁴ *Blum/Holzinger* unterscheiden in diesem Zusammenhang zwischen „*wertschöpfenden*“ und „*wertrealisierenden*“ Akten, wobei die beherrschte Körperschaft dann nicht als Abrechnungsunternehmen zu qualifizieren sein soll, wenn sie – gegebenenfalls neben bloß wertrealisierenden Akten, wie etwa der Fakturierung – auch wertschöpfende Akte ausübt.³⁵ In der Praxis wird diese Frage im Einzelfall zu beurteilen sein und zwangsläufig zu Streitigkeiten zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung führen.³⁶ Unter Berücksichtigung der englischen Sprachfassung ist davon auszugehen, dass der Tatbestand des § 10a Abs 2 Z 6 KStG nur Tätigkeiten erfasst, deren wirtschaftlicher Mehrwert nicht über die reine Fakturierung bzw Abrechnung hinaus geht.³⁷

3. Keine Passiveinkünfte aus Abrechnungsunternehmen im Zusammenhang mit LRD

Auf den LRD-Begriff stößt man im Steuerrecht typischerweise im Zusammenhang mit der Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise und werden damit ganz allgemein funktions- und risikoarme Vertriebsgesellschaften umschrieben. Eine konkrete Definition ist jedoch weder im Gesetz noch in den VPR 2010³⁸ noch in den OECD-

VPR³⁹ enthalten. Dies erscheint insofern auch nicht notwendig, als die Qualifikation als LRD für sich keine Rechtsfolgen nach sich zieht. Vielmehr hat die konkrete steuerliche Beurteilung, einschließlich der Bestimmung der angemessenen Verrechnungsmethode, auf Basis der Funktions- und Risikoanalyse und der verfügbaren Vergleichsmaßstäbe im jeweiligen Einzelfall zu erfolgen. Eine Definition des LRD kann sich daher grundsätzlich nur auf typische Merkmale beziehen, die im jeweiligen Einzelfall mehr oder weniger stark ausgeprägt sein können und dementsprechend auch unterschiedliche steuerliche Folgen nach sich ziehen.

In diesem Sinne werden LRD auch in den VPR 2010 ganz generell als Beispiel für Unternehmen angeführt, die bloße Routinefunktionen in Form von einfachen Vertriebsfunktionen erbringen und im Hinblick auf Forderungsausfälle und die Marktentwicklung nur kommissionärsähnliche Risiken tragen.⁴⁰ Die Funktionen von LRD sind insbesondere gegenüber Einzelhändlern deutlich reduziert. In der Regel betreiben LRD weder Marktforschung noch Sortiments- und Preispolitik.⁴¹ Werbung für Produkte sowie Vertragsverhandlungen und die Akquisition von Kunden werden von LRD in ungefähr gleichem Umfang übernommen, wie von Einzelhändlern. Die Kreditoren- und Debitorenbuchhaltung sowie das Inkasso können im Einzelfall von den Strategieträgern übernommen werden.⁴² Soweit LRD eigene Lager unterhalten, Logistikfunktionen übernehmen und Waren verteilen, geschieht dies regelmäßig nur für einen eingeschränkten Zeitraum und für einen Mindestbestand an Waren zur Erfüllung der Lieferbereitschaft. Meist werden die Waren jedoch erst nach Bestellung durch die Kunden von den Herstellern angefordert und von diesen unmittelbar an die Kunden geliefert, sodass die Lagerhaltung und die damit verbundenen Risiken von vornherein begrenzt sind.⁴³ Soweit ein geringes Risiko aufgrund der Übernahme von Lagerhaltungsfunktionen besteht, ist dieses regelmäßig versichert. Gleiches

31 Vgl *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³² § 10a Rz 74.

32 Vgl KStR 2013 Rz 1248av; *Schilcher/Titz* in *Kirchmayr/Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Hinzurechnungsbesteuerung, 17 (20).

33 Vgl KStR 2013 Rz 1248av; *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (969); *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³² § 10a Rz 75; siehe dazu VPR 2010 Rz 47.

34 Vgl *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD Art 7 Rz 167; *Petritz-Klar/Petritz*, Paradigmenwechsel im Konzernsteuerrecht (Teil I), taxlex 2018, 204 (206); *Schimmer*, Zweifelsfragen der Hinzurechnungsbesteuerung nach Art 7 f Anti-BEPS-Richtlinie, ÖStZ 2017, 152 (155); *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (969).

35 Vgl *Blum/Holzinger*, SWI 2020, 360 (368).

36 Vgl *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³² § 10a Rz 75.

37 Vgl *Bergmann/Gläser* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, § 10a Abs 2 KStG Rz 3/95.

38 Vgl nur VPR 2010 Rz 47.

39 Die OECD-VPR 2017 Rz 9.1 ff setzen sich in Kapitel IX (*Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*) jedoch beispielhaft mit den Folgen der Herabstufung eines Einzelhändlers (*full-fledged distributors*) in einen Limited-Risk-Distributor auseinander, ohne die Begriffe im Detail zu definieren.

40 Vgl VPR 2010 Rz 47.

41 Die Entscheidungen, welche Waren im Konzern hergestellt und vertrieben werden und zu welchen Endverkaufs- bzw Großhandelspreisen trifft regelmäßig der Strategieträger (vgl *Engler/Wellmann* in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise⁴ [2015] N Rz 488).

42 Diesfalls wird zwar eine Inkassovollmacht erteilt, doch erfolgt die Einziehung der Forderungen im Namen und für Rechnung des LRD (vgl *Engler/Wellmann* in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise⁴ N Rz 488).

43 Vgl ausführlich *Engler/Wellmann* in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise⁴ N Rz 488.

gilt für etwaige Risiken aus Transportfunktionen, wobei diese zumindest bis zur Ankunft der Waren im Lager von den Strategieträgern übernommen werden sollten. Das Markt- oder Absatzrisiko von LRD ist entweder durch die Bestellung der Waren erst nach Vertragsabschluss mit den Kunden und/oder durch ein kostenfreies Rückgaberecht geringfügiger Lagermengen beseitigt bzw. minimiert. Das Delkredererisiko wird meist – gegebenenfalls ab einem bestimmten Sockelbetrag – von den Strategieträgern übernommen. Ein etwaiges Wechselkursrisiko tragen in der Regel die Hersteller, die die Waren liefern. Soweit LRD ein Gewährleistungsrisiko gegenüber Kunden tragen, sind sie im Innenverhältnis gegenüber den Herstellern regelmäßig freigestellt.⁴⁴ Darüber hinaus sind LRD regelmäßig nicht Eigentümer der Marken oder anderer relevanter produktbezogener immaterieller Wirtschaftsgüter.⁴⁵

Die Einkünfte von LRD sollten – unabhängig von deren Ausgestaltung im Detail – regelmäßig nicht als Passiveinkünfte iSd § 10a Abs 2 Z 6 KStG zu qualifizieren sein, weil sie abgesehen von der Erzielung von Einkünften aus dem Verkauf von Waren keines der oben dargelegten Tatbestandsmerkmale eines Abrechnungsunternehmens erfüllen. Rein faktisch bereits deshalb, weil Waren im Regelfall ausschließlich einkaufsseitig von Konzernunternehmen erworben, verkaufsseitig aber an konzernfremde Abnehmer übertragen werden. Allenfalls könnten sogenannte Master-Distributoren, die von Konzernunternehmen (zB Produzenten) kaufen und an Konzernvertriebsgesellschaften verkaufen, betroffen sein.⁴⁶ Selbst wenn man jedoch der Auffassung von *Blum/Holzinger* folgend davon ausgehen sollte, dass der Tatbestand des Abrechnungsunternehmens bereits bei bloß konzernseitigem Einkauf „oder“ konzernseitigem Verkauf erfüllt sein kann,⁴⁷ sollte jedoch das Tatbestandsmerkmal der Schaffung keines oder nur eines geringen wirtschaftlichen Mehrwerts nicht erfüllt sein. Unter Berücksichtigung der Darstellung oben sollte selbst bei minimalem Funktions- und Risikoprofil davon auszugehen sein, dass die jeweils von einem LRD ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken hin-

sichtlich der Gesamtwertschöpfung über die reine Abrechnung bzw. Fakturierung hinausgehen.⁴⁸

4. Verrechnungspreiskorrekturen im Anwendungsbereich des § 10a KStG

Soweit die Einkünfte einer beherrschten Körperschaft als Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen zu qualifizieren sind, ist zu beachten, dass ausschließlich jene Beträge als Passiveinkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen bzw. für Zwecke der Ermittlung des passiven Unternehmensschwerpunktes im Anwendungsbereich des Methodenwechsels zu berücksichtigen sein sollten, die auch der Abrechnungsfunktion zuzurechnen ist. Sollten einem Abrechnungsunternehmen aus dem Blickwinkel der Verrechnungspreisgrundsätze durch fremdunübliche Gestaltungen unangemessen hohe Einkünfte zugeordnet werden, wäre in einem ersten Schritt der fremdunübliche Anteil durch Verrechnungspreiskorrekturen auszuschneiden.⁴⁹ Dies muss auch dann gelten, wenn ein entsprechender Korrekturbedarf nicht aus Transaktionen mit der beteiligten bzw. beherrschenden Körperschaft resultiert, sondern etwa aus dem fremdunüblichen Einkauf oder Verkauf von bzw. an andere verbundene Unternehmen und Verrechnungspreiskorrekturen bei der ausländischen Körperschaft (Reduktion auf den fremdüblichen Gewinn) daher nicht zwingend zu einer korrespondierenden Erhöhung des steuerlichen Ergebnisses der beteiligten bzw. beherrschenden Körperschaft führt. Die Verrechnungspreiskorrektur wäre daher unabhängig von einer drohenden Doppelbesteuerung⁵⁰ auf Ebene der beteiligten oder beherrschenden Körperschaft durchzuführen. Nach § 10a Abs 5 iVm § 10a Abs 2 Z 6 KStG können daher jedenfalls nur die tatsächlich der Fakturierungsfunktion zuzuordnenden Einkünfte hinzugerechnet werden.⁵¹ Soweit Abrechnungsunternehmen – dem Tatbestand des § 10a Abs 2 Z 6 KStG entsprechend – überhaupt keinen wirtschaftlichen Mehrwert bringen, dürften daher nach Verrechnungspreisgrundsätzen von vornherein keine vom Regime des § 10a KStG erfassten Passiveinkünfte gegeben sein.⁵²

44 Vgl. *Engler/Wellmann* in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise⁴ N Rz 489.

45 Dazu ausführlich *Engler/Wellmann* in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise⁴ N Rz 490.

46 Vgl. *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in *Hagemann/Kablenberg*, ATAD Art 7 Rz 164; *Schilcher/Knesl* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³² § 10a Rz 72.

47 Siehe *Blum/Holzinger*, SWI 2020, 360 (364 ff).

48 Vgl. *Bergmann/Gläser* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, § 10a Abs 2 KStG Rz 3/91; im Ergebnis ebenso *Blum/Holzinger*, SWI 2020, 360 (368).

49 Vgl. *Loukota*, Hinzurechnungsbesteuerung versus Verrechnungspreisberichtigung, SWI 2019, 294 (301); *Schlager*, SWK 2019, 1542 (1542); *Blum/Holzinger*, SWI 2020, 360 (370 f).

50 Vgl. dazu *Blum/Holzinger*, SWI 2020, 360 (370 f).

51 Vgl. *Loukota*, SWI 2019, 294 (301); *Schlager*, SWK 2019, 1542 (1542).

52 Vgl. *Bergmann/Gläser* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel, § 10a Abs 2 KStG Rz 3/97.

Fazit

In der Praxis dürfte der Anwendungsbereich des Passiveinkünftebestandes der Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen sehr beschränkt sein.⁵³ Selbst bei minimalem Funktions- und Risikoprofil sollten Einkünfte von Low- bzw Limited-Risk-Distributoren über die reine Abrechnungsfunktion hinausgehen und daher nicht als tatbestandliche Passiveinkünfte zu qualifizieren sein. Soweit dennoch Passiveinkünfte aus Abrechnungsunternehmen vorliegen, ist zu beachten, dass lediglich die tatsächlich der Abrechnungsfunktion zuzurechnenden Einkünfte nach § 10a Abs 5 KStG hinzuzurech-

nen oder für Zwecke des passiven Unternehmensschwerpunktes nach § 10a Abs 7 KStG zu berücksichtigen sind. Etwaige unangemessen hohe Vergütungen der beherrschten Körperschaft wären hingegen im Rahmen allgemeiner Verrechnungspreiskorrekturen zu berichtigen.

Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann,
LL.M. MBA
sebastian.bergmann@jku.at
Dr. Lars Gläser,
lars@glaeser.law

53 Vgl. *Schilcher/Titz* in *Kirchmayr/Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Hinzurechnungsbesteuerung, 17 (20); *dies*, Aktuelles zur Hinzurechnungsbesteuerung im Lichte des KStR-Wartungserlasses

2019, RWZ 2019, 379 (380); *Schrottmeyer*, Der neue Methodenwechsel – Überblick und Zweifelsfragen, SWI 2019, 302 (306 f).