

Fokus Transfer Pricing

Verrechnungspreise im deutsch-österreichischen Verhältnis

Maik Heggmaier / Martin Hummer

Am 27. 4. 2017 fand in Salzburg ein deutsch-österreichisches Gemeinschaftsseminar statt, bei dem die mehr als 40 Teilnehmer Verrechnungspreisfragen im deutsch-österreichischen Verhältnis auf Augenhöhe mit Vertretern aus Finanzverwaltung, Wirtschaft und Beratung beider Länder besprechen konnten. Eingeleitet durch Impulsvorträge wurden konkrete Fragestellungen anhand von Fallstudien anschaulich dargestellt. Moderiert wurde die Tagung auf österreichischer Seite von *Stefan Bendlinger* und auf deutscher Seite von *Maik Heggmaier*.

1. Umsetzung von BEPS-Action 13 in Deutschland

Oliver Wagner (WTS) berichtete über die Inhalte des BEPS-Umsetzungsgesetzes¹ mit dem in Deutschland die Vorgaben aus BEPS-Action 13 („Transfer Pricing and Country-by-Country Reporting“) in innerstaatliches Recht übernommen worden sind. Schwerpunkt ist dabei die nationale Umsetzung der **länderbezogenen Berichterstattung** („CbC-Reporting“) in § 138a dAO. Eine deutsche Konzernobergesellschaft hat einen länderbezogenen Bericht für den Konzern zu übermitteln, wenn der Konzernabschluss mindestens ein ausländisches Unternehmen (oder eine ausländische Betriebsstätte) umfasst und die konsolidierten Umsatzerlöse im vorherigen Wirtschaftsjahr mindestens eine Höhe von 750 Mio € erreichen. Die inhaltlichen Anforderungen in § 138a Abs 2 dAO entsprechen weitgehend jenen, wie sie in Anhang III zu Kapitel V OECD-VPL² zugrunde gelegt sind. Die Vorgaben zu **Master File** (Stammdokumentation) und **Local File** (landesspezifische Dokumentation) wurden in § 90 Abs 3 dAO übernommen. Strafen sind in Höhe von bis zu 10.000 € vorgesehen, wenn der länderbezogene Bericht entgegen § 138a Abs 6 dAO nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig übermittelt wird (Ordnungswidrigkeit nach § 379 Abs 2 Nr 1c iVm Abs 4 dAO).

In Deutschland gibt es bereits **seit 2003** eine **gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation von Verrechnungspreisen** mit empfindlichen Strafen bei Versäumnissen, die sich in § 90 Abs 3 dAO iVm der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)³ und in einem BMF-Schreiben⁴ finden. Neu eingefügt wurde die verpflichtende Stammdokumentation (Mas-

ter File) in § 90 Abs 3 Satz 3 dAO: Sie gilt für Unternehmen mit gewerblichen Einkünften, die im vorangegangenen Wirtschaftsjahr einen Umsatz von mindestens 100 Mio € erzielt haben und grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung iSd § 1 Abs 4 dAStG verwirklicht haben. Die Verpflichtung zur Erstellung einer landesspezifischen Dokumentation bleibt in § 90 Abs 3 Satz 2 dAO unverändert bestehen. Die Dokumentation ist nach Anforderung durch die Finanzverwaltung innerhalb einer Frist von 60 Tagen vorzulegen. Aufzeichnungen über **außergewöhnliche Geschäftsvorfälle** sind binnen 30 Tagen nach Anforderung durch die Finanzbehörden vorzulegen. In begründeten Einzelfällen kann die Vorlagefrist jedoch verlängert werden.

Um eine einheitliche Rechtsanwendung sicherzustellen, wurde vom deutschen BMF mit der GAufzV eine zusätzliche Verordnung mit Gesetzescharakter erlassen, in der Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen detaillierter bestimmt werden. Infolge des BEPS-Umsetzungsgesetzes soll auch die GAufzV angepasst werden. Dazu ist am 21. 2. 2017 vom BMF ein Diskussionsentwurf veröffentlicht worden. Schließlich wird auch noch das BMF-Schreiben betreffend „VWG-Verfahren“ vom 12. 4. 2005 entsprechend zu ändern sein.

Die Aufzeichnungspflichten gemäß § 90 Abs 3 AO idGF gelten für Wirtschaftsjahre, die **nach dem 31. 12. 2016 beginnen**. Die Verpflichtung zu Erstellung und Übermittlung der landesspezifischen Dokumentation („CbC-Reporting“) gelten jedoch bereits für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen, während die Berichterstattungspflichten (§ 138a Abs 4 dAO) sowie die Pflichtangaben in der Steuererklärung (§ 138a Abs 5 dAO) wiederum für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31. 12. 2016 beginnen.



Dipl.-Kfm. Maik Heggmaier ist Partner einer international tätigen Steuerberatungsgesellschaft in München und verantwortlich für die Service Line „Transfer Pricing“.



Mag. Martin Hummer ist Steuerberater, Senior Manager Tax und Head of Transfer Pricing einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Linz.

¹ Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20. 12. 2016, dBGBl I 2016, 3000.

² OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (Juli 2010).

³ Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV) vom 13. 11. 2003, dBGBl I 2003, 2296.

⁴ Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren) vom 12. 4. 2005, BStBl I 2005, 570.

2. Umsetzung von BEPS-Action 13 in Österreich

Martin Hummer (ICON) berichtete über die Transformation der in BEPS-Action 13 vorgesehenen Maßnahmen in Österreich durch das VPDG, als Bestandteil des EU-AbgÄG 2016⁵ vom 1. 8. 2016, und die dazu erlassene Durchführungsverordnung (VPDG-DV).⁶ Demnach ist ein – den Finanzverwaltungen der Welt zur Evaluierung von Verrechnungspreisrisiken dienender – **länderbezogener Bericht** („CbC-Report“) bei einem konsolidierten Gesamtumsatz einer multinationalen Unternehmensgruppe von mehr als 750 Mio € zu erstellen. **Master File** und **Local File** sind daran gebunden, dass die Umsatzerlöse in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren 50 Mio € überschritten haben. Subsidiär ist **auf Ersuchen des zuständigen Finanzamtes** ein Master File vorzulegen, wenn nach den Bestimmungen eines anderen Staates durch eine dort ansässige Geschäftseinheit ein Master File zu erstellen ist. Werden die Umsatzschwellen nicht überschritten, bleiben **bestehende Dokumentationspflichten** unberührt. Letztere leitet die Finanzverwaltung aus den verfahrensrechtlichen Bestimmungen der BAO ab.⁷ Zur Erstellung des länderbezogenen Berichts ist nach § 4 VPDG die **oberste österreichische Konzernmutter** verpflichtet.

Der CbC-Report ist dem zuständigen Finanzamt **via FinanzOnline** zu übermitteln. Master File und Local File sind dem zuständigen österreichischen Finanzamt zu übermitteln. Der **länderbezogene Bericht** ist von der berichtspflichtigen Geschäftseinheit spätestens zwölf Monate nach dem letzten Tag des Wirtschaftsjahres, dh bei einem Regelwirtschaftsjahr erstmals bis zum 31. 12. 2017, bereitzustellen.

Master File und Local File beziehen sich auf die einzelne österreichische Geschäftseinheit, die zu deren Erstellung verpflichtet ist, wenn die dafür im VPDG vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind. Master File und Local File sind auf Ersuchen der Finanzverwaltung innerhalb von 30 Tagen zu übermitteln. Die Dokumentation kann in **deutscher oder englischer Sprache** erfolgen. Anhang III des CbC-Reports ist zwingend in englischer Sprache zu erstellen. Der Inhalt der Dokumentation entspricht den Vorgaben des neuen Kapitels V OECD-VPL idF BEPS-Action 13 und ist in der VPDG-DV konkretisiert.

Neben den dargestellten Dokumentationspflichten ist die Mitteilungspflicht bezüglich des länderbezogenen Berichts zu beachten. Verpflichtet dazu ist jede (berichtspflichtige) österreichische Geschäftseinheit. Die Mitteilung musste erstmals unter Verwendung des Vordrucks „VPDG I“ bis zum 31. 12. 2016 erfolgen.

⁵ BGBl I 2016/77.

⁶ Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz-Durchführungsverordnung – VPDG-DV), BGBl II 2016/149.

⁷ Rz 302 ff österreichische VPR.

Darin ist darzulegen, ob die österreichische Geschäftseinheit **oberste Muttergesellschaft** oder **vertretende Muttergesellschaft** ist. Ist das nicht der Fall, sind die Identität und die Ansässigkeit der berichtenden Geschäftseinheit mitzuteilen. Eine Strafe ist ausdrücklich nur in Bezug auf den CbC-Report vorgesehen, mit einem Strafausmaß von bis zu 50.000 € bei Vorsatz. Die Verletzung von Mitteilungspflichten bzw die unterlassene Übermittlung von Master File und Local File kann jedoch als Ordnungswidrigkeit mit einem Strafraum bis zu 5.000 € sanktioniert werden.

Österreichische Unternehmen haben bis zum Wirksamwerden des VPDG ihre Verrechnungspreisdokumentationen idR nach den Vorgaben des EU-Verhaltenskodex erstellt. Soll eine bestehende Dokumentation an die neuen gesetzlichen Regelungen angepasst werden, ist eine allenfalls bestehende Dokumentation einer „**Ampelprüfung**“ zu unterziehen und zu prüfen, ob die Gliederung völlig überarbeitet oder die bestehende Gliederung inhaltlich um die fehlenden Punkte ergänzt wird.

3. BEPS-Action 13 aus der Sicht der Betriebsprüfung

Erich Spensberger, Diplom-Finanzwirt beim Bayrischen Landesamt für Steuern, und *Roland Macho*, Regionalverantwortlicher Ost und Teamleiter Ausland bei der Großbetriebsprüfung Wien, skizzierten das sogenannte „*Strategieträgerkonzept*“ anschaulich an einem praktischen Steuerfall. Im Rahmen eines Joint-Audit kam man zu der Lösung, dass der „Übergewinn“ von mehr als 14 % Nettomarge bei der österreichischen *Sportvertrieb GmbH* im Verhältnis 1:2 zwischen Österreich und Deutschland aufzuteilen sei („*profit split*“), da dieser „Residualgewinn“ zum größeren Teil aus der Einkaufsfunktion, dem Management und der Markenpflege in Deutschland resultieren würde. Den rechtlichen Rahmen für ein eine bilaterale Abstimmung bilateraler Steuerkonflikte zwischen Deutschland und Österreich bilden im Wesentlichen das EU-Amtshilfegesetz bzw Art 26 des deutsch-österreichischen DBA. Bemerkenswert ist, dass auf Basis des zwischen Österreich und Deutschland geschlossenen Rechtshilfeabkommens 1954⁸ bei „*wichtigen Angelegenheiten*“, wie dies bei einer Betriebsprüfung stets der Fall ist, nach wie vor ein unmittelbarer Kontakt auf Finanzamtsebene möglich ist. Jedem Steuerpflichtigen, dem Verrechnungspreisberichtigungen drohen, ist daher dringend anzuraten, noch vor Erlass eines Bescheides mit seinem zuständigen Finanzamt Kontakt aufzunehmen und eine bilaterale Abstimmung zwischen den deutschen und den österreichischen Finanzbehörden anzuregen. In „*Bona-fide*“-Fällen wird diesem Ersuchen idR entsprochen.

⁸ Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Abgabensachen vom 4. 10. 1954.

4. Ein „Advance Pricing Agreement“ in der Praxis

Wolfgang Etl-Oberauer, Geschäftsführer bei AMAG metal GmbH, Ranshofen berichtete sehr anschaulich über seine (teils leidvollen) Erfahrungen iZm einem „Advance Pricing Agreement“ (APA), also einer bilateralen Vorabstimmung von Verrechnungspreisen zwischen der österreichischen und der kanadischen Finanzverwaltung. Im konkreten Fall ging es um den angemessenen Verrechnungspreis von Dienstleistungen, die in Form eines Abschlags auf den Einkaufspreis für Aluminium von einer konzernverbundenen kanadischen Aluminiumschmelze vergütet worden sind. Strittig war die Höhe dieses Abschlags. Aufgrund des absehbaren großen Betriebsprüfungsaufwands (vor allem in Kanada), der Aussicht auf Rechtssicherheit und der Möglichkeit der Anwendbarkeit auch auf ein laufendes Betriebsprüfungsverfahren in Kanada wurde auf Grundlage des Art 25 DBA Kanada ein APA-Verfahren eingeleitet. Für die Durchführung solcher Verfahren gibt es in Kanada klare Leitlinien. Ein bilaterales APA ist – ausgehend von der Entscheidung über die Durchführung, der Beantragung bis zur offiziellen Zustimmung und letztlich der Entscheidung über den fremdüblichen Verrechnungspreis – ein höchst aufwendiger und personelle Ressourcen bindender Prozess. Anders als in Europa sind in Kanada APAs ein gängiges Mittel, Verrechnungspreiskonflikte durch Abstimmung mit den Finanzverwaltungen der beteiligten Länder vorweg zu vermeiden. Im konkreten Fall vergingen zwischen Antrag und Entscheidung insgesamt vier Jahre.

5. Dokumentationskonzepte und Prozesse in der Praxis

Komplexe Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen verlangen standardisierte Prozesse und automatisierte Verfahren. Tim Reiner, Head of Tax West Europe & America der LEONI-Gruppe, schilderte anhand der konkreten, unternehmensspezifischen Anforderungen in seinem Unternehmen die Funktionsweise und die Vorteile einer standardisierten, in Deutschland entwickelten IT-Lösung zur Steuerung des globalen Dokumentationsprozesses innerhalb der Unternehmensgruppe.

6. Praktische Erfahrungen bei deutsch-österreichischen Verrechnungspreisberichtigungen

Roland Macho, Erich Spensberger, Martin Hummer, Maik Heggmaier und Oliver Wanger widmeten sich schließlich drei konkreten Case Studies, die bei den Teilnehmern rege Diskussionen auslösten. Besprochen wurde, inwieweit und unter welchen Voraussetzungen die Profit-Split-Methode bei zentralen Einkaufs- und Vertriebsaktivitäten eine zunehmend praktikable Verrechnungspreismethode darstellt und ob diese Dienstleistungen allenfalls eine Vertreterbetriebsstätte begründen könnten.

Ausführlich wurde das BFH-Urteil vom 21. 1. 2016, I R 22/14, zur Verrechenbarkeit von Firmennamen bzw Markenrechten im Konzern erläutert. Die Verrechenbarkeit eines Markennamens setzt demnach voraus, dass das zugrunde liegende Markenrecht einen **eigenständigen Wert** hat, die Zahlung eines fremdüblichen Entgelts der **Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters** entspricht und ein **produktbezogenes Markenrecht** vorliegt und somit dem Nutzer ein Recht zur Benutzung als Warenzeichen eingeräumt wird. Zur Höhe der Vergütung liefert das Urteil des FG Münster vom 14. 2. 2014, 4 K 1053/11 E, Anhaltspunkte. In diesem Urteil hält das FG eine Lizenzgebühr in Höhe von 1 % des Umsatzes als angemessen und fremdüblich. Nach Ansicht von *Roland Macho* hat dieses Urteil auch in Österreich Relevanz. Zu diesem Thema wurde vom deutschen BMF am 7. 4. 2017 die Verwaltungsanweisung zur „*Namensnutzung im Konzern*“ veröffentlicht.⁹

Auftragsforschung ist grundsätzlich als Dienstleistung zu verstehen. Allerdings darf dabei der Auftraggeber nicht das strategische und taktische Risikomanagement an den Auftragnehmer weitergeben, sondern dieser dürfte nur das operative Risikomanagement ausüben (das fremdüblich mit einer Dienstleistungsvergütung abzugelten wäre), weil ansonsten die Transaktion als Eigenentwicklung des Auftragnehmers umqualifiziert werden könnte. Die Systematik der Funktions- und Risikoanalyse und Prüfung der finanziellen Kapazitäten nach Maßgabe der „*DEMPE*“-Funktionen (*Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation*) ist in Kapitel V OECD-VPL idF BEPS-Actions 8–10 zugrunde gelegt, was ausführlich besprochen worden ist.

Auf den Punkt gebracht

Das deutsch-österreichische Gemeinschaftsseminar hat einerseits die Gemeinsamkeiten beider Länder im Bereich der Verrechnungspreise aufgezeigt, andererseits aber gezeigt, dass durchaus Konfliktpotenzial besteht. Aufgrund der besonderen steuerlichen Beziehungen zwischen beiden Ländern, die es sogar ermöglichen, auf Grundlage einer mehr als 50 Jahre alten Amtshilfevereinbarung bilaterale Besteuerungskonflikte zu lösen, ohne dass es eines Verständigungsverfahrens bedarf, gelingt es im deutsch-österreichischen Verhältnis in aller Regel, wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch einseitige Gewinnkorrekturen zu vermeiden. Dem Steuerpflichtigen ist aber anzuraten, bei drohenden Verrechnungspreiskorrekturen rechtzeitig mit den Finanzbehörden Kontakt aufzunehmen, um langwierige Verständigungsverfahren zu vermeiden.

⁹ dBMF-Schreiben vom 7. 4. 2017, IV B 5 - S 1341/16/10003.