

Auswirkungen des Hornbach-Urteils auf Verrechnungspreiskorrekturen in Österreich

Korrektur auf den Medianwert in der Kritik

Martin Hummer / Julian Höhfurtner



Mag. Martin Hummer ist Steuerberater bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.



Julian Höhfurtner, BSc ist Berufsanwärter bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

Das „*Hornbach-Urteil*“¹ und seine Auswirkungen wurden in der Literatur bereits ausgiebig diskutiert. Dabei wurde ua die Frage aufgeworfen, ob eine Korrektur auf den Median im Falle eines fremdunüblichen Verrechnungspreises mit Unionsrecht vereinbar ist oder ob lediglich auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Bandbreitenwert anzupassen ist.² Da auch die österreichische Finanzverwaltung bei Betriebsprüfungen in der Regel den Verrechnungspreis auf den Medianwert korrigiert, besteht hier eine Unklarheit, auf welchen Wert innerhalb der fremdüblichen Bandbreite im Falle von Verrechnungspreiskonflikten zu korrigieren ist.

1. Das Hornbach-Urteil

Die in Deutschland ansässige *Hornbach-Baumarkt AG* unterstützte ihre niederländischen Vertriebstöchter, die ein negatives Eigenkapital hatten, mittels Patronatserklärungen bei der Kreditaufnahme. Für diese Patronatserklärungen wurden jedoch keine Haftungsvergütungen vereinbart. Das deutsche Finanzamt beurteilte diese Gestaltung als fremdunüblich, da fremde Dritte für vergleichbare Transaktionen eine Haftungsvergütung verlangen würden. Gemäß § 1a Abs 1 dAstG wurde der Gewinn in Deutschland erhöht.³

Im Zuge des Klageverfahrens wurde die Streitfrage dem EuGH vorgelegt. Dieser entschied, dass eine deutsche Muttergesellschaft, wenn die Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft besteht, ungünstiger behandelt wird, als wenn sie an einer inländischen Gesellschaft bestehe. In zweiterem Fall erfolge keine Einkünftekorrektur, wodurch eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliege. Die Norm müsse zumindest die Möglichkeit einräumen, dass wirtschaftliche Gründe für die Vereinbarung fremdunüblicher Geschäftsbedingungen vorliegen.⁴

Ein eher nebensächlicher Aspekt dieses Urteils, der jedoch große Praxisrelevanz hat, wurde bislang im Schrifttum kaum betrachtet: Gemäß § 1 Abs 3 dAstG ist ein fremdunüblicher Verrechnungspreis auf den Median zu korrigieren. Der EuGH bekräftigte in diesem Urteil jedoch noch einmal,⁵ dass, wie bereits in der Rechtssache *SGI*⁶ entschieden, eine Korrektur lediglich

auf den über den fremdüblichen Preis hinausgehenden Teil des Verrechnungspreises, somit also auf die nächstliegende Grenze des fremdüblichen Verrechnungspreises, zu erfolgen hat.⁷ Dies ist für den Steuerpflichtigen in der Regel die günstigste Lösung, da die Korrektur und damit die (zumindest temporäre) Doppelbesteuerung geringer als bei einer Korrektur auf den Median ausfällt.

Bei bilateralen Verrechnungspreiskonflikten wäre somit in Deutschland grundsätzlich – unabhängig von der rechtlichen Beurteilung im anderen (oder den anderen) betroffenen Staat(en) – bei einer fremdunüblichen Vergütung eine Anpassung auf den nächstliegenden Wert der fremdüblichen Bandbreite vorzunehmen.

2. Rechtslage in Österreich

In Österreich ist als Rechtsgrundlage das österreichische Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) in der aktuellen Fassung von 2016⁸ maßgeblich. Weiters sind als Auslegungsbefehl die bereits etwas in die Jahre gekommenen österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien (VPR 2010)⁹ relevant, die jedoch keine gesetzliche Rechtsgrundlage darstellen. Die VPR 2010 werden aktuell seitens des BMF überarbeitet.¹⁰ Darüber hinaus gibt es in Österreich noch die VPDG-Durchführungsverordnung (VPDG-DV),¹¹ die den erforderlichen Inhalt der Verrechnungspreisdokumentation regelt. Ansonsten orientieren sich die österreichische Rechtspraxis und die Rechtsprechung sehr stark an den OECD-VPL 2010 bzw 2017.

¹ Vgl EuGH 31. 5. 2018, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16.

² Vgl *Rasch*, Die Hornbach-Entscheidung des EuGH, TPI 2018, 288.

³ Vgl *Miladinovic*, „Comfort Letters“ und das Arm's-Length-Prinzip, TPI 2018, 227.

⁴ Vgl *Rasch*, TPI 2018, 288.

⁵ Vgl EuGH 31. 5. 2018, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, Rn 50.

⁶ Vgl EuGH 21. 1. 2010, *SGI*, C-311/08.

⁷ Vgl *Rasch*, TPI 2018, 288.

⁸ BGBl I 2016/77.

⁹ Verrechnungspreisrichtlinien 2010, AÖF 2010/221 idF 2011/22; ein Entwurf der VPR 2020 ist aktuell in Begutachtung.

¹⁰ Vgl VPR 2020 – Begutachtungsentwurf.

¹¹ BGBl II 2016/419.

Im Falle eines Verrechnungspreiskonflikts ist in Österreich der Verrechnungspreis unter Anwendung von § 6 Z 6 lit a EStG zu korrigieren. Zur konkreten Höhe der Korrektur gibt es in Österreich keine gesetzliche Aussage.¹² In der Spruchpraxis des UFS wird dennoch unter Verweis auf Rz 49 VPR 2010 eine Korrektur auf den Median vorgenommen.¹³ Der UFS war bis zur Einführung des BFG die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Korrektur wird vom UFS knapp mit Verweis auf die OECD-VPL 2010¹⁴ begründet, die jedoch die Mediankorrektur nur vorsehen, wenn ein Mangel an Vergleichbarkeit vorliegt. Dies dürfte in der Praxis einen Ausnahmefall darstellen.

In der angeführten UFS-Rechtsprechung¹⁵ wird auch die Ansicht des Berufungswerbers erwähnt. Dieser argumentierte, dass es weder eine rechtlich noch sachlich gerechtfertigte Grundlage gäbe, eine Anpassung bei einem fremdüblichen Preis auf den Median vorzunehmen. Vielmehr ergäbe sich aus den OECD-VPL, dass es eine fremdübliche Bandbreite von Preisen gäbe. Diese Bandbreite ergäbe sich auch aus unterschiedlichen Unternehmensstrategien und Zielsetzungen. Grundsätzlich sei jeder Preis innerhalb dieser Bandbreite als fremdüblich zu klassifizieren. Weiters seien eventuelle Mängel durch die Einengung mittels Interquartile beseitigt worden, was die Fremdüblichkeit aller übrig gebliebenen Werte zumindest implizit bestätige.¹⁶ Dem UFS gelang es aus Sicht der Autoren nicht, die Argumentation des Steuerpflichtigen schlüssig zu widerlegen, bestand jedoch trotzdem auf die Anpassung auf den Median.

Die VPR 2010 werden aktuell überarbeitet, eine erste Begutachtungsversion wurde Ende 2020 veröffentlicht. In dieser ist weiterhin schriftlich festgehalten, dass bei einem Verrechnungspreis außerhalb der Bandbreite auf den Medianwert zu korrigieren ist, dieses Mal sogar mit explizitem Verweis auf die UFS-Rechtsprechung.¹⁷ Auch wenn die VPR, wie erwähnt, keine eigene Rechtsgrundlage darstellen, so haben diese in der Praxis doch eine erhebliche Bedeutung als Auslegungsbehelf für Verrechnungspreisfälle.

Wird die Rz 57 in die finale Version der VPR 2020 übernommen, kann davon ausgegangen werden, dass die österreichische Finanzverwaltung auch in Zukunft bei Verrechnungspreiskonflikten unter Verweis auf diese Randziffer auf den Medianwert innerhalb der fremdüblichen Bandbreite korrigieren wird, was zu erheblichen Problemen in der Prüfungspraxis für den Steuerpflichtigen führen könnte. Dies

soll nachfolgend anhand eines Beispielfalls aufgezeigt werden.

3. Verrechnungspreiskorrekturen in Österreich

Da das EuGH-Urteil aktuell nur deutsches Recht betrifft, wird nachfolgend von einem deutsch-österreichischen Verrechnungspreiskonflikt ausgegangen. Es ist jedoch durchaus wahrscheinlich, dass auch andere Finanzverwaltungen der EuGH-Rechtsprechung folgen werden.

Davon ausgehend, dass Österreich in Zukunft auf den Medianwert korrigieren wird, sind im Hinblick auf deutsch-österreichische Verrechnungspreisfälle zwei Varianten zu unterscheiden: Die Primärberichtigung in Österreich mit Gegenberichtigung in Deutschland sowie die Primärberichtigung in Deutschland mit Gegenberichtigung in Österreich. Es wird jeweils davon ausgegangen, dass die Primärberichtigung in jenem Land stattfindet, in dem das Routinevertriebsunternehmen ansässig ist.

Bei den beiden Beispielen wird von einem Routineunternehmen ausgegangen, das vertriebsunterstützende Dienstleistungen erbringt, und dessen fremdüblicher Nettogewinn (EBIT-Marge) aufgrund einer Datenbankstudie gebenchmarkt wird. Die Datenbankstudie wird von der Betriebsprüfung angepasst, da einige, nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht vergleichbare, Unternehmen auszuschneiden sind. Dadurch verändert sich die fremdübliche Bandbreite dahingehend, dass der vom Unternehmen festgesetzte Verrechnungspreis nun außerhalb der fremdüblichen Bandbreite liegt. Die Betriebsprüfung passt nun den Verrechnungspreis an.

Um dieses Thema zu veranschaulichen, sei angenommen, dass die Routinegesellschaft mit einer EBIT-Marge von 1,5 % vergütet wird und die fremdübliche Bandbreite nach Ansicht der Finanzverwaltung zwischen 2,5 % und 8 %, mit einem Median von 4 %, liegt.

3.1. Primärberichtigung in Österreich

Kommt es aufgrund einer Betriebsprüfung in Österreich zu einer Korrektur des Verrechnungspreises, wird die Betriebsprüfung künftig aller Voraussicht nach unter Verweis auf Rz 57 VPR 2020 eine Anpassung des Verrechnungspreises auf den Median vornehmen. In unserem Beispiel wäre die EBIT-Marge in Österreich von 1,5 % auf 4 % anzuheben, also um 2,5 Prozentpunkte zu erhöhen. In Deutschland wäre beim Gegenberichtigungsantrag vorzubringen, dass dieser Betrag korrespondierend von der Besteuerung in Deutschland rückwirkend angenommen wird.

Es wäre jedoch in der Praxis fraglich, ob die deutsche Finanzverwaltung – vorausgesetzt, sie akzeptiert diese Datenbankstudie – dieser beantragten Korrektur folgen wird. Vielmehr ist anzunehmen, dass die deutsche Finanzverwaltung

¹² In Rz 49 VPR 2010 wird die Mediankorrektur festgelegt. Dieser Auslegungsbehelf stellt jedoch keine Rechtsgrundlage dar, auf die sich ein Steuerpflichtiger oder die Finanzverwaltung im Streitfall verbindlich berufen könnte.

¹³ Vgl zB UFS 30. 7. 2012, RV/2515-W/09.

¹⁴ In diesem Sinne auch Tz 3.62 OECD-VPL 2017.

¹⁵ Vgl UFS 30. 7. 2012, RV/2515-W/09.

¹⁶ Vgl UFS 30. 7. 2012, RV/2515-W/09.

¹⁷ Vgl Rz 57 VPR 2020 – Begutachtungsentwurf.

in diesem Fall auf die geltende Rechtslage in Deutschland verweisen würde und lediglich eine Korrektur auf den nächstliegenden Wert innerhalb der fremdüblichen Bandbreite, in unserem Fall also 2,5 %, akzeptiert. Der Steuerpflichtige müsste daher eine Doppelbesteuerung in Höhe von immerhin 1,5 Prozentpunkten der EBIT-Marge akzeptieren und diese zumindest bis zum Abschluss eines bilateralen Verfahrens auch wirtschaftlich tragen.

3.2. Primärberichtigung in Deutschland

In diesem Fall liegt unser Routinevertriebsunternehmen in Deutschland. Wir gehen bei ansonsten identen Voraussetzungen nun von einer Betriebsprüfung in Deutschland aus, in dem der Routinegewinn auf den untersten Wert der fremdüblichen Bandbreite (2,5 %) angehoben wird. Bei einer Beantragung der Gegenberichtigung in Österreich wäre die österreichische Finanzverwaltung vom falschen Verrechnungspreis zu überzeugen, um dann den Verrechnungspreis korrespondierend zur deutschen Ansicht zu reduzieren.

Würde die österreichische Finanzverwaltung hier ihrer eigenen Rechtsansicht folgen, wäre im Falle eines falschen Verrechnungspreises eine Anpassung auf den Median in Höhe von 4 % vorzunehmen. Dies hätte dann den etwas kuriosen Effekt, dass es für den Steuerpflichtigen in Österreich zum gegenteiligen Effekt im Vergleich zum vorherigen Fall, nämlich zu einer doppelten Nichtbesteuerung in Höhe der Differenz zwischen Median und unterem Wert der Bandbreite in Höhe von 1,5 Prozentpunkten käme.

Es ist jedoch eher unwahrscheinlich, dass die österreichische Finanzverwaltung in diesem Fall

tatsächlich so handeln würde. Vorausgesetzt, die Verrechnungspreiskorrektur der deutschen Finanzverwaltung wird dem Grunde nach akzeptiert, wäre wohl die korrespondierende Gegenberichtigung auf den unteren Wert der fremdüblichen Bandbreite das Mittel der Wahl.

Es stellt sich die Frage, inwieweit hier in der Praxis mit zweierlei Maß gemessen wird.

Auf den Punkt gebracht

Die österreichische Finanzverwaltung hat bei Verrechnungspreiskorrekturen auf Basis von Datenbankstudien in der Vergangenheit – ohne nationale Rechtsgrundlage – auf den Medianwert der fremdüblichen Bandbreite und nicht auf den für den Steuerpflichtigen günstigeren nächstliegenden Wert korrigiert. Das *Hornbach-Urteil* hat auf EU-Ebene (wenn auch nur in Bezug auf Deutschland) genau dieser Mediankorrektur (ein weiteres Mal) einen Riegel vorgeschoben und führt damit seine Rechtsprechung fort. Es ist anzunehmen, dass auch andere Finanzverwaltungen in der EU der diesbezüglichen Rechtsprechung folgen. Wenn Österreich an der Mediankorrektur festhält, besteht das Risiko einer Doppelbesteuerung, die allenfalls nur durch ein zeit- und kostenaufwendiges Verständigungsverfahren vermieden werden könnte.

Es bleibt zu hoffen, dass das österreichische BMF Rz 57 VPR 2020 noch einmal gründlich hinterfragt und bei der Finalisierung der VPR 2020 auch auf die internationale Rechtsprechung Rücksicht nimmt.

Veranstaltungshinweis

Meldepflicht von grenzüberschreitenden Steuermodellen

Das EU-Meldepflichtgesetz – erste Erfahrungen

Programm:

- Auf den Punkt gebracht: Die EU-Amtshilferichtlinie (DAC 6) und die österreichische Umsetzung (EU-Meldepflichtgesetz) inkl BMF-Info zu Zweifelsfragen
- Unter welchen Voraussetzungen ergibt sich eine Meldepflicht?
- Meldefristen
- Befreiung von der Offenlegungsverpflichtung, Bedeutung des „Beraterprivilegs“
- Inhalt der Offenlegung, meldepflichtige Informationen
- Automatischer Informationsaustausch innerhalb der Europäischen Union
- Sanktionen bei Verstoß gegen die Meldepflichten
- Meldepflichten in der Praxis – erste Erfahrungen

Mit den Live-Webinaren des Linde Campus ist Weiterbildung so einfach wie noch nie: Mit nur einem „Klick“ sind Sie mit dem virtuellen Meetingraum verbunden und können jederzeit per Chatfunktion mit dem Vortragenden kommunizieren. Sie erhalten vorab den Zugangslink sowie die Vortragsunterlagen und absolvieren das Webinar bequem über Ihren Bildschirm.

Termin: Donnerstag, 22. 4. 2021, 9:30 Uhr bis 11:30 Uhr.

Informationen und Anmeldung: <https://www.lindeverlag.at/seminar/meldepflicht-von-grenzueberschreitenden-steuermodellen-2543>.