

Nationales Rechtsmittel oder bilaterales Verständigungs- oder Schiedsverfahren?

Wahl des Rechtsbehelfs in strittigen Verrechnungspreisfällen

Martin Hummer

Dieser Beitrag befasst sich mit der Frage, wie auf im Raum stehende Korrekturen der Verrechnungspreise im Rahmen einer Außenprüfung am besten reagiert werden sollte. Nationale Rechtsmittel und bilaterale Verständigungs- und Schiedsverfahren haben beide Vor-, aber auch Nachteile. Nachfolgend sollen beide Möglichkeiten beleuchtet werden.



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

1. Vorbemerkungen

Jeder Steuerpflichtige hat die Verpflichtung, eine sorgfältige Dokumentation bestehend aus Master File, Local File¹ und Country-by-Country-Report² aufzubauen. Master und Local File werden im Rahmen einer Außenprüfung mittlerweile standardmäßig abgefragt, eine aussagekräftige Dokumentation ist aber auch aus Gründen der Beweislast zu empfehlen. Trotzdem steht im Rahmen der Außenprüfung³ manchmal eine Gewinnkorrektur im Raum. Es stellt sich dann die Frage, ob ein nationales Rechtsmittel ergriffen werden sollte und/oder eher ein bilaterales Verständigungs- oder Schiedsverfahren.

2. Doppelbesteuerung

Wenn die Partnerstaaten unterschiedliche Auffassungen über den zwischen verbundenen Unternehmen anzuwendenden Verrechnungspreis oder über die Aufteilung des Gewinns zwischen einer Betriebsstätte und einem in einem anderen Staat gelegenen Stammhaus vertreten, kann es zur wirtschaftlichen Doppelbesteuerung kommen. Um diese zwischenstaatlichen Konflikte zu lösen, beinhalten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sowie das Multilaterale Instrument (MLI), das EU-Schiedsübereinkom-

men und das EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz (EU-BStbG) Bestimmungen, die es den Vertragsstaaten erlauben, in Form von internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren⁴ miteinander zu kommunizieren.

3. Möglichkeiten der Vermeidung der Doppelbesteuerung

Der Steuerpflichtige sollte danach trachten, Konflikte, soweit möglich, bereits im Vorfeld zu vermeiden. Dafür stehen der Streitbeilegung bestimmte Präventivmaßnahmen gegenüber, die am Ende dieses Beitrags kurz angeführt werden sollen.⁵

4. Lösung in der Betriebsprüfung

Manchmal ist eine Einigung im Rahmen der Außenprüfung bzw der Schlussbesprechung⁶ nicht mehr realistisch. Die Außenprüfung sollte daher stets so angegangen und abgewickelt werden, dass bis zum Schluss ein positiver Gesprächskanal offenbleibt. Auf die angekündigte Außenprüfung sollte man sich bestmöglich vorbereiten. Dies beinhaltet, dass die wesentlichen Unterlagen (gute Dokumentation)⁷ bereits bei Prüfungsbeginn übergeben oder zeitnah nachgebracht werden. Ansonsten ist die persönliche Chemie zwischen den Vertretern auf beiden Seiten für einen positiven Ausgang der Außenprüfung entscheidend. Gegenseitiger Respekt ist daher selbstverständlich. Eine Außenprüfung kann bis zum Schluss positiv abgeschlossen werden, wenn bei allen unterschiedlichen Standpunkten eine gewisse Vertrauensposition vorhanden ist.

¹ § 3 Abs 1 und Abs 2 Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG): 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 € überschritten haben. Neben diesem Bundesgesetz bestehende Dokumentationspflichten bleiben unberührt (sogenannte subsidiäre Dokumentationspflicht unabhängig von den Umsatzschwellen).

² § 3 Abs 1 VPDG: Für eine multinationale Unternehmensgruppe ist ein länderbezogener Bericht zu erstellen, wenn der Gesamtumsatz in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr gemäß dem konsolidierten Abschluss mindestens 750 Mio € beträgt.

³ § 147 Abs 1 BAO: Bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, kann die Abgabenbehörde jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

⁴ Hummer, BMF-Info zu Verständigungs- und Schiedsverfahren vom 5. 5. 2022, AVR 2022, 85.

⁵ Hummer/Hamader, Bilaterale Verständigungs- und Schiedsverfahren, AVR 2021, 171; Hummer/Höfner, Auswirkungen des Hornbach-Urteils auf Verrechnungspreiskorrekturen in Österreich, TPI 2021, 16.

⁶ § 149 Abs 1 BAO: Nach Beendigung der Außenprüfung ist über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung).

⁷ Hummer, Dokumentations- und Mitteilungspflicht in Österreich, SWI 2022, 385.

Im Rahmen der Schlussbesprechung hat der Fachbereichsleiter eine besondere Stellung. Dieser ist emotional nicht so tief in der Außenprüfung involviert, während der Außenprüfer doch einen gewissen Erfolgsdruck hat. Der Fachbereichsleiter ist daher oftmals eher bestrebt, eine Kompromisslösung zu finden. Eine „Vereinbarung“ könnte im Einzelfall darin bestehen, dass der Korrekturbetrag herabgesetzt wird, wenn der Steuerpflichtige auf die Einleitung eines bilateralen Verfahrens verzichtet. Da bilaterale Verfahren lange dauern und auch Kosten verursachen, kommt die Initiative nicht selten dazu vom Steuerpflichtigen. Hierbei muss der Fachbereichsleiter darauf vertrauen können, dass der Steuerpflichtige nicht dann trotzdem ein bilaterales Verfahren einleitet.

Die Formulierungen im Betriebsprüfungsbericht⁸ sollten so erfolgen, dass in weiterer Folge kein Finanzstrafverfahren im Raum steht. Es gibt auch durchaus Spielraum, in welchem Jahr die Korrektur durchgeführt wird (im ältesten Jahr mit entsprechenden Zinsfolgen oder als Pauschalbetrag im letzten Jahr). Selbst wenn die Korrektur nicht im letzten Jahr erfolgt, besteht häufig Gesprächsbereitschaft dahingehend, die Korrektur nur für noch nicht verjährte Jahre durchzuführen, sodass im anderen Staat noch eine Gegenberichtigung im kurzen Wege möglich ist.

5. Vor- und Nachteile beider Verfahren

Ob ein nationales Rechtsmittel oder ein bilaterales Verständigungs- oder Schiedsverfahren besser geeignet ist, hängt von den Einzelheiten des konkreten Falls ab. Das bilaterale Verfahren ist zu bevorzugen, wenn nur der Verrechnungspreis streitig ist (zB der Prozentsatz eines Darlehens, der Gewinnaufschlag einer Dienstleistungsverrechnung, die Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses).⁹ Die Doppelbesteuerung kann hier tatsächlich beseitigt werden. Bei einem nationalen Rechtsmittel wird indessen die Doppelbesteuerung nur dann beseitigt, wenn der Steuerpflichtige auch in vollem Umfang obsiegt. Konstellationen, in denen es nur um eine Betragsanpassung geht, sind daher für ein Rechtsmittelverfahren weniger geeignet. Wenn ein obligatorisches Schiedsverfahren fehlt und man riskieren würde, dass das Verständigungsverfahren ergebnislos abgebrochen wird, mag es sich ebenfalls anbieten, auch gleich ins nationale Verfahren zu gehen. Wenn gleichgelagerte Geschäftsbeziehungen mit verschiedenen Staaten bestehen und mit allen diesen ein Verständigungsverfahren geführt werden müsste, dann ist das bilaterale Verständigungsverfahren ebenfalls nicht so attraktiv.

⁸ § 150 BAO: Über das Ergebnis der Außenprüfung ist ein schriftlicher Bericht zu erstatten.

⁹ *Hummer/Höhfurtner*, Finanztransaktionen in den OECD-VPL 2017 und in den österreichischen VPR 2021, TPI 2021, 249; *Hummer*, Der Gewinnaufschlag auf allgemeine Dienstleistungen auf Basis der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021, TPI 2021, 73.

Beide Verfahren können auch parallel geführt werden. In der Regel bietet es sich daher an, das nationale Rechtsmittelverfahren offenzuhalten. Nach einer Beschwerde wird das nationale Rechtsmittelverfahren ruhend gestellt (ausgesetzt), denn ein gerichtliches Urteil würde der Einleitung oder Umsetzung eines bilateralen Verfahrens entgegenstehen. Dies findet sich so auch im entsprechenden BMF-Schreiben.¹⁰

Die Dauer eines gerichtlichen Verfahrens hängt davon ab, ob es Rechtsfragen von grundlegender Bedeutung betrifft, die dann vom BFG geklärt werden müssen. Wenn das Verfahren über mehrere Instanzen geführt werden muss, dauert es besonders lange; dies insbesondere dann, wenn das BFG zur weiteren Sachverhaltsaufklärung wieder an die untere Instanz zurückverweist.¹¹ In der Regel sind aber keine Rechtsfragen von grundlegender Bedeutung betroffen, sondern es stellt sich einfach die Frage, was der richtige Transferpreis im betreffenden Fall ist. Die statistische Dauer liegt diesfalls unter zwei Jahren, was sicherlich nicht länger ist, als ein Verständigungsverfahren dauern würde. Im Beschwerdeverfahren hat man zudem die Möglichkeit, relativ früh einen Abstimmungstermin zu beantragen und so zur Sachverhaltsaufklärung und einem raschen Verfahrensgang beizutragen. Natürlich setzt dies voraus, dass auch im Beschwerdeverfahren noch eine Einigungsbereitschaft besteht.

Auf den Punkt gebracht

Streitige Verfahren sollten durch eine sorgfältige Dokumentation weitestgehend vermieden werden. In diesem Zusammenhang ist auf die gesetzliche Dokumentationspflicht zu verweisen. Wenn sich dennoch ein Streitfall ankündigt, dann ist der gegenseitige Respekt zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem essenziell, um den Gesprächskanal offenzuhalten und vielleicht doch noch eine für beide Seiten akzeptable Lösung zu finden. Auch die Rolle des Fachbereichsleiters sollte nicht unterschätzt werden, der nicht so tief in der Prüfung drinnen ist und daher leichter eine neutrale, vermittelnde Position einnehmen kann. Im Rahmen der Außenprüfung sollte auch die Möglichkeit eines Joint Audits (vor allem mit Deutschland) geprüft werden, um damit verhältnismäßig rasch zu einer Einigung zu kommen. Ob ein nationales Rechtsmittel oder ein bilaterales Verfahren angestrengt wird, hängt von verschiedenen Konstellationen des

¹⁰ Info des BMF vom 5. 5. 2022, Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen, dem EU-Schiedsübereinkommen und dem EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz, 2022-0.300.851.

¹¹ Der deutsche BFH hat in der Rechtssache vom 18. 5. 2021, I R 4/17, entschieden, dass bei einem fehlenden wirtschaftlichen Verständnis vom Richter ein Experte mit den entsprechenden wirtschaftlichen Kompetenzen zugezogen werden müsse. Zur Sachverhaltsaufklärung hat der BFH den Fall an das Finanzgericht zurückverwiesen.

jeweiligen Einzelfalls ab (Rechtsfrage von wesentlicher Bedeutung, erwartete Verfahrensdauer, Vorhandensein einer Schiedsklausel

etc). Vielfach wird ein bilaterales Verfahren gewählt; diesfalls werden nationale Rechtsmittel temporär ausgesetzt.

Prävention	Streitbeilegung
■ Dokumentation nach VPDG¹² ■ <i>Advance Pricing Agreement</i>¹³ ■ unilaterales Ruling¹⁴ ■ Treu-und-Glauben-Auskünfte (EAS)¹⁵ ■ begleitende Kontrolle¹⁶ ■ grenzüberschreitende Verrechnungspreiskontrolle¹⁷ ■ multilaterale Risikobewertung¹⁸	■ nationales Rechtsmittel¹⁹ ■ Gegenberichtigung im kurzen Weg²⁰ ■ § 48 Abs 5 BAO – wenn kein DBA ■ DBA-Verständigungsverfahren ■ DBA-Schiedsverfahren ■ EU-Schiedsübereinkommen ■ EU-Streitbeilegungsrichtlinie

¹² Bundesgesetz über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG), BGBl I 2016/77 idF BGBl I 2019/104; vgl zur Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes die Richtlinie des BMF vom 7. 10. 2021, VPR 2021, 2021-0.586.616, BMF-AV 2021/140, sowie Hummer, Die neuen österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2020, NWB 13/2021, 1, und Hummer/Özdemir, Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien 2021 (VPR 2021) – ein Kurzüberblick, TPI 2021, 194.

¹³ *Advance Pricing Agreements* (APAs) sind in einem Vorabverständigungsverfahren getroffene Vereinbarungen im Bereich der Verrechnungspreise zwischen einem oder mehreren Steuerpflichtigen und einer oder mehreren Steuerverwaltungen.

¹⁴ Auskunftsbeseid nach § 118 BAO.

¹⁵ Express-Antwort-Service zum internationalen Steuerrecht.

¹⁶ Begleitende Kontrolle nach § 153a BAO.

¹⁷ Rz 530 ff VPR 2021.

¹⁸ § 118b BAO: „Das Finanzamt für Großbetriebe kann gemeinsam mit ausländischen Steuerverwaltungen als leitende oder mitwirkende Steuerverwaltung an multilateralen Verfahren zur Bewertung grenzüberschreitender ertragsteuerlicher Risiken teilnehmen. Die Teilnahme als leitende Steuerverwaltung erfolgt auf Antrag eines Unternehmers mit Sitz in Österreich. Die Teilnahme als mitwirkende Steuerverwaltung erfolgt auf Einladung der leitenden ausländischen Steuerverwaltung. [...] Sämtliche im Antrag angeführten Unternehmer müssen in einem länderbezogenen Bericht gemäß § 2 Z 6 VPDG, der für das zweitvorangegangene Wirtschaftsjahr übermittelt worden (§ 8 VPDG) oder eingegangen ist (§ 12 VPDG), angeführt sein. Über keinen im Antrag angeführten Unternehmer darf in den fünf Jahren vor der Antragstellung wegen eines in den letzten sieben Jahren vor der Antragstellung vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens rechtskräftig eine Strafe oder Verbandsgeldbuße verhängt worden sein. [...] Bei der Prüfung des Antrags ist die Eignung der einzubeziehenden Unternehmer für die multilaterale Risikobewertung zu beurteilen.“

¹⁹ Gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde des Bundes in einer Angelegenheit der unmittelbaren Bundesverwaltung kann eine Beschwerde an das BVwG bzw das BFG erhoben werden. Das BVwG bzw BFG erkennt über die Rechtswidrigkeit des Bescheides. Das BVwG ist die zentrale Anlaufstelle für Beschwerden gegen Behördenentscheidungen in Angelegenheiten der unmittelbaren Bundesverwaltung. Ausgenommen ist der Zuständigkeitsbereich des BFG. Unter bestimmten Voraussetzungen ist gegen das Erkenntnis oder den Beschluss des BVwG eine Revision beim VwGH zulässig. Dieser entscheidet in letzter Instanz. Die Revision ist zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, vor allem weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

²⁰ Vor allem die Wiederaufnahme nach §§ 303 bis 307 BAO.

Veranstaltungshinweis

Zertifizierte*r Global Mobility Manager*in 2024

Kompakte Ausbildung für Mobility Manager*innen in 6 Modulen

Grenzüberschreitende Personaleinsätze, Dienstreisen und Immigration von Arbeitnehmer*innen – die rechtssichere Behandlung der vielfältigen Möglichkeiten des internationalen Personaleinsatzes erfordert ein fundiertes Wissen im Arbeits-, Steuer- und Sozialversicherungsrecht. Durch die COVID-19-Pandemie hat sich zudem das „klassische“ Mobility Management weiterentwickelt: Remote Work wird zunehmend von Arbeitnehmer*innen als Bedingung für den Eintritt in ein Dienstverhältnis formuliert. Darüber hinaus ermöglicht es in Zeiten des Fachkräftemangels sowohl kurz- als auch langfristige Personaleinsätze, ohne dass Mitarbeiter*innen ihren Heimatort verlassen müssen.

Der Lehrgang vermittelt Ihnen einen profunden Überblick über die verschiedenen Rechtsmaterien, die mit Global Mobility Management in Verbindung stehen: Durch das Erarbeiten einer ganzheitlichen Tool-Box kombiniert mit Instrumenten und Methoden aus der Praxis erhalten Sie ein Sensorium für das gesamte Themenfeld des Mobility Managements. So können Sie in der täglichen Praxis die relevanten Problemfelder leichter erkennen und sie entweder selbständig lösen oder bei höherer Komplexität eine geeignete Zuordnung treffen, um fachliche Expert*innen hinzuzuziehen und mit diesen gemeinsam eine Lösung zu erarbeiten.

Informationen und Anmeldung: <https://www.lindeverlag.at/seminar/zertifizierte-r-global-mobility-manager-in-2024-3308>.