

Florian Navisotschnigg\*)

## SWI-Jahrestagung: Wechsel der Verrechnungspreismethode

### SWI CONFERENCE: CHANGE OF THE TRANSFER PRICING METHOD

On November 15<sup>th</sup>, 2018, the 13<sup>th</sup> annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.<sup>1)</sup>

#### I. Sachverhalt

Ein internationaler Konzern mit Strategieträger in Frankreich verkauft Luxusprodukte an eine verbundene Vertriebsgesellschaft in Österreich, die in Österreich zehn eigene Geschäfte betreibt. Die französische Gesellschaft erzielt ca 60 % ihres Umsatzes in Österreich durch Verkäufe an die verbundene Vertriebsgesellschaft und ca 40 % durch Verkäufe an unverbundene Einzelhändler. Die Vertriebsgesellschaft hat diverse Vorgaben vom französischen Strategieträger zu beachten, etwa wie die Filialen auszusehen oder in welchen Lagen sich diese zu befinden haben. Diese Vorgaben, die von den unverbundenen Einzelhändlern nicht erfüllt werden müssen, sind mit hohen Kosten verbunden. Außerdem bieten die unverbundenen Einzelhändler im Unterschied zur österreichischen Vertriebsgesellschaft mitunter nur einen Teil des Produktsortiments an und dürfen auch Produkte anderer Hersteller verkaufen. An die unverbundenen Einzelhändler werden im Schnitt geringere Mengen verkauft. Diese Besonderheiten werden bei Anwendung der Preisvergleichsmethode durch Preisanpassungen (minus 10 % im Vergleich zu den unkontrollierten Transaktionen) berücksichtigt. Die Preisvergleichsmethode führt nach Vornahme besagter Preisanpassungen im Ergebnis zu einer EBIT-Marge von 15 %, die transaktionsbezogene Nettomargenmethode zu einer EBIT-Marge von 3 % bis 6 % für die österreichische Vertriebsgesellschaft.

#### II. Diskussion

**Martin Schwaiger:** Das BMF geht von einer dynamischen Interpretation des § 6 Z 6 EStG entsprechend den aktuellen OECD-Verrechnungspreisleitlinien<sup>2)</sup> aus. Zunächst stellt sich die Frage, ob die Preisvergleichsmethode in diesem Fall die geeignetste Methode ist. Die Preisvergleichsmethode soll immer dann angewendet werden, wenn vergleichbare unkontrollierte Transaktionen identifiziert werden können.<sup>3)</sup> Wenn das der

\*) Mag. Florian Navisotschnigg ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 15. 11. 2018 fand zum dreizehnten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDR. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., Mag. Judith Herdin-Winter, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, Mag. Matthias Kornberger, Vize-Präs. Dr. Christian Lenneis, WP/StB Mag. Christoph Plott, Mag. Harald Pölzl, Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Dr. Sabine Schmidjell-Dommes, Mag. Martin Schwaiger, Laura Turcan, LL.M. und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

2) OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017 (2018), im Folgenden: OECD-VPL 2017.

3) OECD-VPL 2017, Rz 2.15.

Fall ist, dann ist diese Methode – auch nach dem Update der OECD-VPL in 2010 – den anderen Methoden vorzuziehen.<sup>4)</sup> Da ein großer Anteil des Umsatzes in Österreich durch Transaktionen mit unverbundenen Einzelhändlern erzielt wird und außerdem dieselben Produkte, dieselbe Handelsstufe und derselbe Markt vorliegen, spricht vieles dafür, dass die Preisvergleichsmethode in diesem Fall die geeignetste Methode ist.

Danach ist zu prüfen, ob Preisanpassungen vorzunehmen sind. Anpassungen sollen immer dann erfolgen, wenn sie die Verlässlichkeit des Ergebnisses erhöhen und die Unterschiede in den Vergleichbarkeitsfaktoren zwischen unkontrollierter und kontrollierter Transaktion einen wesentlichen Einfluss haben.<sup>5)</sup> Da die Vertriebsgesellschaft an Vorgaben gebunden ist, mit denen hohen Kosten einhergehen und die unverbundenen Einzelhändler diese Vorgaben nicht zu erfüllen haben, könnte es notwendig sein, Preisanpassungen vorzunehmen. Voraussetzung ist natürlich, dass diese Zusatzkosten der österreichischen Vertriebsgesellschaft auch nachweisbar sind, und dass bei unverbundenen Einzelhändlern diese Kosten nicht anfallen.

Da die unverbundenen Einzelhändler im Schnitt geringere Mengen der Produkte und mitunter nur einen Teil des Sortiments verkaufen und daneben auch die Produkte anderer Marken anbieten, könnte auch argumentiert werden, dass Anpassungsrechnungen hier nicht geeignet sind, um eine ausreichende Vergleichbarkeit der Transaktionen herzustellen. In diesem Fall könnte sich dann die transaktionsbezogene Nettomargenmethode als die geeignetste Methode herausstellen. Wenn die transaktionsbezogene Nettomargenmethode im Ergebnis zu einer fremdüblichen EBIT-Marge von 3 % bis 6 % führt, die Preisvergleichsmethode nach Vornahme von Preisanpassungen aber im Ergebnis zu einer EBIT-Marge von 15 %, dann lässt sich zumindest daraus folgern, dass entweder eine der beiden Methoden nicht geeignet ist oder falsch angewendet wird.

**Gerald Gahleitner:** Ich finde es nicht überzeugend, § 6 Z 6 EStG dynamisch entsprechend den aktuellen OECD-VPL auszulegen. Stattdessen würde ich mich nach dem Wortlaut der Bestimmung richten. Dieser hat für mich die Perspektive eines liefernden Unternehmens vor Augen. Das liefernde Unternehmen muss einen Preis ansetzen, den es auch bei Lieferung an einen fremden Dritten ansetzen würde. Demnach ist die Preisvergleichsmethode jedenfalls gedeckt, wenn nicht sogar dem Wortlaut nach die vorrangig anzuwendende Methode. Natürlich ist es in der Praxis oft schwierig, einen vergleichbaren Preis zu finden. Zusätzlich müssen verschiedenste Faktoren berücksichtigt werden, etwa die Geschäftsstrategie eines Unternehmens oder Unterschiede in der gelieferten Menge. Im konkreten Fall erscheint die Anwendung der Preisvergleichsmethode unter Vornahme von Preisanpassungen schlüssig. Auch die Anpassung um 10 % ist im Hinblick auf die Kosten, die die verbundenen Einzelhändler zu tragen haben, nachvollziehbar. Fraglich ist nur, wie sich die Umsätze iHv 40 % mit fremden Dritten zusammensetzen. Wenn sie auf nur einen Abnehmer entfallen, kann man sich sicher gut daran orientieren. Sollte es jedoch eine größere Anzahl an unabhängigen Abnehmern geben, müssten wahrscheinlich noch Preisanpassungen hinsichtlich unterschiedlicher Abnahmemengen durchgeführt werden, was mitunter schwierig ist.

Auch die transaktionsbezogene Nettomargenmethode ist durch § 6 Z 6 EStG gedeckt. In der Praxis stelle ich allerdings oft fest, dass Datenbankstudien zur Ermittlung einer fremdüblichen Marge sehr global vorgenommen werden. Man verwendet zB die EBIT-Marge eines gesamten Unternehmens anstelle der gebotenen geschäftsfallbezogenen Marge. Die Marge des Gesamtunternehmens kann aber durchaus vermischt sein mit anderen, nicht vergleichbaren Geschäftsfällen. Auch in diesem Fall sind grobe Ab-

---

<sup>4)</sup> OECD-VPL 2017, Rz 2.3.

<sup>5)</sup> OECD-VPL 2017, Rz 3.50 f.

weichungen bei Verwendung von EBIT-Margen zu befürchten, weshalb ich bezweifeln würde, dass die transaktionsbezogene Nettomargenmethode hier die geeignetere Methode ist, besonders, da es große Abweichungen zum Ergebnis der Preisvergleichsmethode gibt.

Für mich stellt sich die Frage, ob der Abgabepflichtige oder die Finanzverwaltung die Beweislast, welche Methode die geeignetere ist, vor Gericht trägt.

**Bernhard Renner:** Kommt ein strittiger Fall zum BFG, steht zunächst einmal die Methode, die die Abgabenbehörde angewendet hat, auf dem Prüfstand. Denn das ist schließlich die Methode, die in den Abgabenbescheid Eingang gefunden hat. Die Beweislast liegt insoweit zunächst beim Abgabepflichtigen, als er Gründe vorbringen muss, was an der von der Abgabenbehörde angewendeten Methode unrichtig und/oder unschlüssig ist. Natürlich überprüft das Gericht auch, was im angefochtenen Bescheid seitens der Abgabenbehörde zum Ausdruck gekommen ist. Wenn sich das Gericht dieser Meinung – unabhängig ob aus Schlüssigkeitsüberlegungen oder aus rechtlichen Überlegungen – nicht anschließen kann, dann wird es seine Meinung an die Stelle der Meinung der Abgabenbehörde setzen. Bezüglich der OECD-VPL bin ich der Meinung, dass sie zwar zu beachten sind, aber ein Gericht sich ihnen nicht zwingend anschließen muss.

**Nikolaus Zorn:** Die OECD-VPL enthalten gute Ratschläge und sind gewiss sinnvoll für die Praxis. Sie haben aber keine den Gesetzen vergleichbare demokratische Legitimation. Wichtig ist daher, auf die gesetzliche Grundlage abzustellen. Es geht hier um die Norm des § 6 Z 6 EStG, nach welcher ein fremdüblicher Wert angesetzt werden muss.

Allgemein ist es auch nicht so wichtig, welche Methode herangezogen wird. Auch in diesem Fall können sowohl die Preisvergleichsmethode als auch die transaktionsbezogene Nettomargenmethode das gleiche Ergebnis hervorbringen. Es hängt nur davon ab, welche Preisanpassungen bei der Preisvergleichsmethode vorgenommen werden. Im vorliegenden Beispiel ist es in keiner Weise nachvollziehbar, warum eine Preisanpassung von gerade 10 % herangezogen wurde. In diesem Zusammenhang ist es immer sinnvoll, wenn man das Ergebnis einer Methode mit den Ergebnissen der anderen Methoden vergleicht. Zwar behaupten die OECD-VPL, dass nicht mehrere Methoden gleichzeitig angewendet werden müssen.<sup>9)</sup> Aber tatsächlich ist es ja so, dass der Anwender zumindest in pauschaler Weise prüft, welches Ergebnis eine andere Methode liefert. So wurde auch im gegenständlichen Fall zusätzlich zur Preisvergleichsmethode die transaktionsbezogene Nettomargenmethode herangezogen. Wenn zwei Methoden – wie in diesem Fall – zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, dann kann es sein, dass die Anpassungsfaktoren bei einer Methode (zB hier die Preisanpassung um nicht näher begründete 10 %) ungenau angesetzt wurden. Sollte sich ergeben, dass die transaktionsbezogene Nettomargenmethode mit einer EBIT-Marge von 3 % bis 6 % das objektiv schlüssigste Ergebnis erbringt, dann müssen eben die Preisanpassungen bei der Preisvergleichsmethode in jener Höhe vorgenommen werden, dass das Resultat einer EBIT-Marge von 3 % bis 6 % entspricht. Die Ergebnisse der jeweiligen Methoden können ja nicht völlig unterschiedlich sein. Sinnvollerweise wäre dann durch einen Blick auf die anderen Methoden ein Ergebnis zu erzielen, welches durch mehrere Methoden abgesichert ist. Unter Umständen wird den tatsächlichen Verhältnissen auch am besten durch einen Mittelwert zwischen den Ergebnissen mehrere Methoden entsprochen.

**Michael Lang:** Angenommen, die Behörden einigen sich vorab in einem Verständigungsverfahren auf einen ihrer Ansicht nach fremdvergleichskonformen Wert und der Fall wird später dennoch gerichtsanhängig – welchen Einfluss auf die Gerichtsentcheidung würde eine derartige Einigung haben?

<sup>9)</sup> OECD-VPL 2017, Rz 2.12.

**Nikolaus Zorn:** Es gibt aus rechtlicher Sicht keine Bindung an die Verständigungsvereinbarung. Wenn sich allerdings zwei Seiten mit unterschiedlichen Interessen auf einen Wert einigen, dann spricht einiges dafür, dass der Interessenausgleich zu einem Betrag geführt hat, der sich innerhalb der fremdüblichen Bandbreite befindet.

**Michael Lang:** Die Einigung per se muss nicht bedeuten, dass der Wert fremdüblich ist. Verständigungsverfahren können mitunter auch „Horse-Trading“-Effekte haben. Zum Beispiel, wenn etwa vier Fälle ausständig sind und man sich zweimal zugunsten der Behörde des einen Staates und zweimal zugunsten der Behörde des anderen Staates einigt.

**Nikolaus Zorn:** Wie gesagt, rechtlich verbindlich sind Verständigungsvereinbarungen nicht. Aber vergleichbar mit dem Grundsatz, dass einander fremd gegenüberstehende Personen üblicherweise einen marktüblichen Preis vereinbaren, ist es wahrscheinlich, dass zwei sich fremd gegenüberstehende Steuerbehörden zu einem Preis kommen, der in etwa den Grundsätzen des Fremdvergleichs entspricht. Gibt es hingegen Indizien, dass andere Gründe für eine Einigung bestanden, dann kann aus der Verständigungsvereinbarungen nicht auf einen fremdüblichen Wert geschlossen werden.

**Martin Schwaiger:** Ich würde auch erwarten, dass ein vorab durchgeführtes Verständigungsverfahren in irgendeiner Weise berücksichtigt wird. Zum einen – wie bereits angesprochen – wegen dem Interessengegensatz zwischen den involvierten Behörden. Zum anderen, weil die beiden Staaten wohl auch diejenigen sind, die am besten das DBA, das sie abgeschlossen haben, interpretieren können. Aus Effizienzgesichtspunkten ist die ganze Situation natürlich frustrierend. Zuerst führt man ein aufwendiges Verständigungsverfahren durch, dessen Ergebnis dann womöglich wieder durch nationale Gerichte aufgehoben wird. In der Folge schließt sich dann möglicherweise ein erneutes Verständigungsverfahren an oder es wird parallel zum nationalen Verfahren geführt. Selbstverständlich muss dem Abgabepflichtigen Zugang zu einer unabhängigen Entscheidungsinanz gewährt werden. Aber es ist ein großes Dilemma, bei ständig sinkenden Ressourcen diese Parallelität der Verfahren zu haben.

**Bernhard Renner:** Die Streitbeilegung hat nur zwischen den beiden Steuerverwaltungen stattgefunden. Deshalb kann man dem Steuerpflichtigen das Recht nicht absprechen, dieses Ergebnis zu bekämpfen.

**Michael Lang:** Eine Bemerkung habe ich noch zu dem Punkt, wonach die Staaten, die ein DBA abgeschlossen haben, auch diejenigen sind, die am besten wissen, wie es zu interpretieren ist: Dahinter verbirgt sich natürlich in entwickelten Rechtsstaaten ein differenziertes System der Gewaltentrennung. DBA werden in Österreich vom Gesetzgeber genehmigt, während Verständigungsverfahren ausschließlich auf Verwaltungsebene geführt werden. Die authentische Interpretation des Gesetzgebers durch die Verwaltungsbehörde ist in Rechtsstaaten höchst problematisch.

**Martin Schwaiger:** Noch eine Anmerkung zu der Argumentation, wonach ein Wert, der zwischen den Ergebnissen von zwei Methoden liegt, die Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat. Das ist – überspitzt formuliert – möglicherweise einer der Gründe, warum so wenige Verrechnungspreisfälle zu Gericht kommen. Man weiß eigentlich nie, was für eine Antwort man erhält, womöglich sogar auf Fragen, die man gar nicht gestellt hat. So wie bei der UFS-Entscheidung aus 2012,<sup>7)</sup> in der das Gericht auch Fragen beantwortet hat, die eigentlich gar nicht strittig waren. Unsere Position ist sicher nicht, dass man fünf Methoden anwendet, wovon vier offensichtlich ungeeignet sind, und dann den Mittelwert verwendet, der sich aus den fünf Methoden ergibt.

---

<sup>7)</sup> UFSW 30. 7. 2012, RV/2515-W/09.

**Gerald Gahleitner:** Um nochmal auf meine Frage von vorhin zurückzukommen: Angenommen wir haben eine Situation, in welcher zwei Methoden in Frage kommen und der Steuerpflichtige entscheidet sich für eine von den beiden. Wird dann im Gerichtsverfahren der Abgabenbescheid auch dahingehend überprüft, dass die Behörde hinsichtlich der Methode, die der Abgabepflichtige gewählt hat, nachweisen muss, dass die andere Methode geeigneter wäre oder dass die gewählte Methode unschlüssig ist?

**Nikolaus Zorn:** Zunächst ist es wichtig, dass das Finanzamt oder im Rechtsmittelverfahren das BFG alle relevanten Sachverhaltselemente umfassend feststellt. Dazu gehört eine exakte Beschreibung der erbrachten Leistungen und der Umstände, unter denen die Leistungen erbracht wurden. In diesem Zusammenhang kommt auch der Verrechnungspreisdokumentation große Bedeutung zu. Wenn der Steuerpflichtige auf Basis umfassender und hinreichend dokumentierter Informationen eine Methode angewendet hat, das Finanzamt aber eine andere Methode anwenden will, wird das Finanzamt nachweisen müssen, dass die vom Abgabepflichtigen angewendete Methode zu unrichtigen Ergebnissen führt. Aber dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass nur eine einzige Methode als die richtige heranzuziehen ist. Diese Konstellation ist auch nicht spezifisch für das internationale Steuerrecht. Die gleiche Situation ergibt sich zum Beispiel, wenn der Wert eines Unternehmens oder eines Grundstücks in Streit steht. Der Steuerpflichtige ermittelt den Grundstückswert möglicherweise nach dem Ertragswert und das Finanzamt nach dem Sachwert. Auch hier wird den tatsächlichen Verhältnissen oft durch eine Kombination von Methoden am besten entsprochen. Es kann sich aber auch ergeben, dass im konkreten Fall einer der Methoden der Vorzug zu geben ist.

§ 6 Z 6 EStG ordnet jedenfalls nicht an, dass die Sachverhaltsfeststellung über den fremdüblichen Preis stets nur auf eine einzige Methode gestützt werden soll.

---

## EuGH: Kündigung eines Finanzierungsleasingvertrags

Art 90 Abs 1 RL 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSyst-RL) ist dahin auszulegen, dass er bei einer Kündigung eines Finanzierungsleasingvertrags eine Minderung der durch Steuerprüfungsbescheid pauschal anhand aller für die gesamte Vertragslaufzeit geschuldeten Leasingraten festgesetzten Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage erlaubt, obwohl dieser Prüfungsbescheid bestandskräftig geworden ist und somit einen „*beständigen Verwaltungsakt*“ darstellt, mit dem gemäß dem nationalen Recht eine Steuerschuld festgestellt wird.

Art 90 MwStSyst-RL ist dahin auszulegen, dass in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden zum einen die Nichtzahlung eines Teils der aus einem Finanzierungsleasingvertrag geschuldeten Leasingraten für den Zeitraum ab Zahlungseinstellung bis zur nicht rückwirkenden Kündigung des Vertrags und zum anderen die Nichtzahlung eines im Fall einer vorzeitigen Vertragsbeendigung geschuldeten Schadenersatzes, der der Summe aller ausstehenden Leasingraten bis zum Ende der Laufzeit dieses Vertrags entspricht, eine Nichtbezahlung darstellen, die unter die Ausnahme von der Pflicht zur Minderung der Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage gemäß Art 90 Abs 2 MwStSyst-RL fallen kann, es sei denn, der Steuerpflichtige macht eine hinreichende Wahrscheinlichkeit geltend, dass diese Schuld nicht beglichen wird, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.

(EuGH 3. 7. 2019, C-242/18, *UniCredit Leasing*)