

Verrechnungspreise in der Praxis

Business Restructuring – Verlagerung der Vertriebsfunktion eines Entrepreneurs

Dr. Clemens Nowotny

23. November 2011

Sachverhalt

Gewinnpotential?

Falllösung

Standorte

Kontaktdaten

Sachverhalt

→ **Vertriebsorganisation vor Restrukturierung**

- Österreichische *A-GmbH* eigenständiger Vertragshändler
 - Einräumung Vertriebsrecht für Konzernprodukte in Europa
 - Markeninhaberin: dt Produktionsmuttergesellschaft
 - Vertragliche Verpflichtung zur Überlassung der Kundendaten bei Vertragsende

- Kauf der Produkte von dt Produktionsmuttergesellschaft (Preisvergleichsmethode)

- Verkauf an Endkunden oder lokale Vertriebsgesellschaften („limited-risk-distributor“; Wiederverkaufspreismethode)

- Tragung wesentlicher Vertriebsrisiken, insbes Absatz-, Wechselkurs-, Kredit- und Preisrisiko

→ **Vertriebsorganisation nach Restrukturierung**

- Entzug Vertriebsrechts durch dt Produktionsmuttergesellschaft

- Aufkündigung Vertriebsverträge mit lokalen Vertriebsgesellschaften

- Einräumung Vertriebsrechts durch dt Produktionsmuttergesellschaft an CH Schwestergesellschaft

- Österreichische *A-GmbH*: „limited-risk-distributor“ für heimischen Absatzmarkt

Aufdeckung und Besteuerung eines Gewinnpotentials?

- **VPR 2010, Rz 136**
 - Leistung einer Entschädigung bei Entzug von Gewinnchancen
 - kein unabhängiges Unternehmen wäre bereit, entschädigungslos auf Gewinn zu verzichten
- **EAS 2987 vom 23.7.2008**
 - Verlagerung Produktion auf polnische Schwestergesellschaft
 - Entschädigung für Entgang von Gewinnchancen neben Abgeltung eines Firmenwerts im Zuge Teilbetriebsveräußerung?
- **keine gesetzlichen Sondervorschriften iZm Funktionsverlagerungen bei verbundenen Unternehmen**
 - anders Deutschland: § 1 Abs 3 AStG iVm FVerIV (BGBl I S 1680)
 - Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung bei Übertragung eines „Transferpakets“ möglich
 - Berücksichtigung der Gewinnerwartungen (Gewinnpotential) im Rahmen eines hypothetischen Fremdvergleichs
- **Österreich: allgemeine ertragsteuerliche Regelungen**
 - vGA (§ 8 Abs 2 KStG)
 - Überführung von Wirtschaftsgütern (§ 6 Z 6 EStG)

Rechtsgrundlagen für Aufdeckung und Besteuerung eines Gewinnpotentials im originär innerstaatlichen Recht?

- **§ 8 Abs 2 KStG (vGA)**
 - Neutralisierung der Zuwendung von Vermögensvorteilen, deren Ursache im Gesellschaftsverhältnis liegt
 - keine Einschränkung auf Wirtschaftsgüter
 - auch sonstiger Vermögensvorteil wie Vorteil aus unentgeltlicher Nutzungsüberlassung oder Erbringung einer Dienstleistung
 - Bewertung: Fremdvergleichswert
- **Überlassung Gewinnchancen zukünftiger Jahre als vGA?**
 - ablehnend VwGH 8.11.1988, 88/14/0135
 - BFH 12.6.1997, I R 14/96: Ausnutzen einer Geschäftschance am Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers zu beurteilen
 - BFH 12.12.1990, I R 73/89: Verzicht auf Geschäftschance zugunsten Gesellschafter als vGA iHd Differenz zwischen nicht erzielten Einnahmen und anfallenden Aufwendungen
 - vgl verbotene Einlagenrückgewähr (§ 52 AktG und § 82 GmbHG)
 - im Zweifel hinreichend konkretisierte Geschäftschance bei zivilrechtlichem Schadenersatzanspruch (*Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr, KStG-Kommentar)

Rechtsgrundlagen für Aufdeckung und Besteuerung eines Gewinnpotentials im originär innerstaatlichen Recht?

→ **§ 6 Z 6 lit a EStG: Überführung von WG**

- Ansatz **Fremdvergleichspreis** bei
 - Überführung von WG ins Ausland
 - Verlegung von (Teil-)Betrieben oder Betriebstätten ins Ausland
 - sinngemäß für Erbringung von sonstigen Leistungen
- **Fremdvergleichspreis:** Rückgriff auf OECD-VPG bei Bestehen eines DBA (EStR 2000, Rz 2511ff)
- **WG:** alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter jeder Art
 - selbständige Bewertbarkeit?
- **sonstige Leistungen:** alle nicht vom Begriff WG abgedeckte Leistungen, für die fremder Dritter Entgelt leisten würde
 - Verfügungsmacht/Entgeltspflicht?

→ **Fazit: keine originär innerstaatliche Rechtsgrundlage für Entschädigung bei bloßer Reduktion des Gewinnpotentials**

Abkommensrechtliche Grundlagen für Aufdeckung und Besteuerung eines Gewinnpotentials?

→ **Rechtsgrundlage: Art 9 DBA AT/CH bzw Art 9 DBA AT/D**

- Art 9 Abs 1 und 2 OECD-MA
- Kommentar zu Art 9 OECD-MA
- OECD-Verrechnungspreisgrundsätze (OECD-VPG)
 - neues Kapitel IX OECD-VPG vom 22.7.2010
 - laufendes OECD-Projekt: „Transfer Pricing Aspects of Intangibles“

→ **Gewinnpotential (OECD-VPG, Rz 9.65 ff)**

- Fremdvergleichsgrundsatz verlangt keine Entschädigung für bloße Reduktion des Gewinnpotentials
 - Gewinn-/Verlustpotential für sich kein Vermögenswert
- Gewinnpotential aber Anhaltspunkt für Höhe der Entschädigung bei
 - Übertragung werthaltiger WG/(Teil-)Betrieb oder
 - Kündigung/Beendigung/Neuverhandlung von Verträgen sofern
 - Entschädigungszahlung auch zwischen fremden Dritten
- daher: Übergang und Abgeltung nur gemeinsam mit Übertragung werthaltiger WG/(Teil-)Betrieb oder Kündigung/Beendigung/Neuverhandlung von Verträgen

Falllösung 1: Übertragung einer betrieblichen Einheit?

- **„Ongoing concern“ (OECD-VPG, Rz 9.93 ff)**
 - betriebliche Einheit als Ganzes: „functioning, economically integrated business unit“
 - fremdüblicher Preis nicht zwingend Summe einzelner Vermögenswerte -> Berücksichtigung Firmenwert
 - Bewertungsmethoden für Unternehmenskäufe zwischen fremden Dritten
- **(Teil-)Betriebsbegriff im originär innerstaatlichen Steuerrecht**
 - Betrieb: Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu organisatorischer Einheit
 - Teilbetrieb: mit gewisser Selbständigkeit ausgestatteter, organisch in sich geschlossener Teil des Betriebs
 - besondere Bedeutung:
 - Gesamtbewertung anhand Unternehmensbewertungsverfahren
 - Abgeltung eines Firmenwerts nur bei Verlagerung (Teil-)Betrieb

Falllösung 2: Übertragung immaterieller WG?

- **denkbare immaterielle WG**
 - insbesondere „marketing intangibles“ (OECD-VPG, Rz 9.80)
 - ua Kundenlisten, Zugang zu Vertriebskanälen, einzigartige Namen, Symbole oder Bilder, marktbezogenes know how
 - aufgrund Vertragshändlerstellung: keine Abgeltungspflicht für Kundenstamm
 - vertragliche Rechte (OECD-VPG, Rz 9.91 f)
 - Übertragung oder Verzicht auf Geltendmachung fremdüblich zu entgelten
- **Problematik**
 - Identifizierung und Zurechnung von immateriellen WG
 - Bewertung (OECD-VPG, Rz 9.81 iVm Rz 6.20)
 - erwarteter Vorteil aus Nutzung
 - Berücksichtigung der Art des Rechts, etwaige verbundene Einschränkungen (hinsichtlich Nutzungsart, Nutzungsdauer oder geographische Beschränkungen), Ausmaß und Dauer des rechtlichen Schutzes, (nicht-)ausschließlicher Charakter des überlassenen Rechts, Investitionen, Anlaufkosten, etc
 - Beurteilung aus Sicht des übertragenden und übernehmenden Unternehmens

Sachverhalt

Gewinnpotential?

Falllösung

Standorte

Kontaktdaten

Falllösung 3: Kündigung Verträge

→ **Schadenersatz-/Entschädigungs-/Ausgleichsansprüche aus Kündigung, Auslaufen oder Neuverhandlung bestehender Verträge (OECD-VPG, Rz 9.100 ff)**

- Bestehen eines schriftlichen Vertrags mit Regelung Kündigungsfrist, Entschädigungspflicht, etc
- Fremdüblichkeit der vertraglichen Vereinbarung?
- Berücksichtigung obligatorischer zivilrechtliche Regelungen für Beurteilung der Fremdüblichkeit
- Durchsetzbarkeit der Ansprüche unter fremden Dritten?

→ **Zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch gem § 24 HVertrG (§ 89b dHGB)**

- § 24 HVertrG (§ 89b dHGB): Ausgleichsanspruch des HVertr
 - OGH: analoge Anwendung auf Vertragshändler bei Einbindung in Absatzorganisation des Herstellers und Überlassung Kundendaten
 - kein Entgelt für Übertragung Kundenstocks, sondern Abgeltung künftig entgehender „Provisionen“; keine Ertragswertbetrachtung
- Höhe des zivilrechtlichen Ausgleichsanspruchs als Indiz für fremdüblichen Preis

Sachverhalt

Gewinnpotential?

Falllösung

Standorte

Kontaktdaten



Sachverhalt

Gewinnpotential?

Falllösung

Standorte

Kontaktdaten

- ↳ LeitnerLeitner Consulting d.o.o.
SRB 11000 **BEOGRAD**, Resavska 23
T +381 11 655 51 05, F +381 11 655 51 06, E office.belgrad@leitnerleitner.com
- ↳ BMB Leitner k.s.
SK 811 01 **BRATISLAVA**, Zámocká 32
T +421 2 591 018-00, F +421 2 591 018-50, E bratislava.office@bmbleitner.sk
- ↳ Leitner + Leitner Consulting SRL
RO 020334 **BUCUREȘTI**, Str. Gara Herastrau 2-4, Et 7
T +40 21 528 57 57, F +40 21 528 57 50, E bukarest.office@leitnerleitner.com
- ↳ Leitner + Leitner Kft
H 1027 **BUDAPEST**, Kapás utca 6-12, Viziváros Office Center
T +36 1 279 29-30, F +36 1 209 48-74, E office@leitnerleitner.hu
- ↳ LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
A 4040 **LINZ**, Ottensheimer Straße 32
T +43 732 70 93-0, F +43 732 70 93-156, E linz.office@leitnerleitner.com
- ↳ Leitner + Leitner d.o.o.
SI 1000 **LJUBLJANA**, Dunajska cesta 159
T +386 1 563 67-50, F +386 1 563 67-89, E office@leitnerleitner.si
- ↳ VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o.
CZ 110 00 **PRAHA 1**, Jungmannova 31
T +420 233 111-100, F +420 233 111-133, E office@vorlickova.com
- ↳ LeitnerLeitner Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
A 5020 **SALZBURG**, Hellbrunner Straße 7
T +43 662 847 093-0, F +43 662 847 093-825, E salzburg.office@leitnerleitner.com
- ↳ Leitner + Leitner Revizija d.o.o.
BIH 71 000 **SARAJEVO**, Kranjčevićeva 4a/I
T +387 63 684-883, F +387 33 206-181, E office@leitnerleitner.ba
- ↳ LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
A 1030 **WIEN**, Am Heumarkt 7
T +43 1 718 98 90, F +43 1 718 98 90-804, E wien.office@leitnerleitner.com
- ↳ Leitner + Leitner Consulting d.o.o.
HR 10000 **ZAGREB**, Radnička cesta 47/II
T +385 1 60 64-400, F +385 1 60 64-411, E office@leitnerleitner.hr

11

23.11.2011

www.leitnerleitner.com



**Für Fragen stehen wir Ihnen
gerne zur Verfügung!**