

Aktuelle Verrechnungspreisprobleme

Gestaltungsumqualifizierung
oder
Verrechnungspreiskorrektur

Dr. Helmut Loukota
Johannes Kepler Universität Linz
27. Mai 2009

1

Grundsatz der Gestaltungsanerkennung (1.36 OECD-VPG)

1.36 Die Prüfung, die eine Steuerverwaltung hinsichtlich eines Geschäftes zwischen verbundenen Unternehmen vornimmt, sollte vom tatsächlich abgewickelten Geschäft ausgehen, und zwar so, wie es von ihnen gestaltet worden ist, unter Verwendung der vom Steuerpflichtigen angewendeten Methoden, soweit diese mit den in den Kapiteln II und III beschriebenen Methoden im Einklang stehen. Abgesehen von außergewöhnlichen Situationen sollte die Steuerverwaltung daher die tatsächlichen Geschäfte nicht unberücksichtigt lassen oder diese durch andere Geschäfte ersetzen. Eine derartige Umqualifizierung legitimer Geschäfte wäre völlig willkürlich, und dieses Vorgehen kann zu einer Doppelbesteuerung führen, wenn die beiden Steuerverwaltungen sich über die Gestaltung des Geschäfts nicht einig sind.

2

Umqualifizierung (1.37 OECD-VPG)

1.37 Unter zwei besonderen Umständen kann es jedoch für eine Steuerverwaltung ausnahmsweise angemessen und legitim sein, die von einem Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung von Geschäftsbeziehungen mit einem verbundenen Unternehmen außer acht zu lassen.

Der erste Umstand liegt dann vor, wenn sich der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäfts von seiner äußeren Form unterscheidet.

Der zweite Umstand liegt dann vor, wenn zwar Form und Gehalt des Geschäftes übereinstimmen, aber die im Zusammenhang mit dem Geschäft getroffenen Vereinbarungen in ihrer Gesamtheit betrachtet von jenen abweichen, die unabhängige Unternehmen in wirtschaftlich vernünftiger Weise getroffen hätten und wenn die tatsächlich gewählte Gestaltung der Steuerverwaltung im Ergebnis die Möglichkeit nimmt, einen angemessenen Verrechnungspreis zu bestimmen.

3

Rechtsgrundlagen

- OECD-Verrechnungspreisgrundsätze (AÖFV. Nr. 14/1996)
 - Anerkennung gewählter Gestaltungen (1.36 OECD-VPG)
 - Fremdunüblichkeit ist daher für sich allein kein Grund für eine steuerliche Umqualifizierung (208 Business Restructuring Report)
 - Umqualifizierung im Ausnahmefall (1.37 OECD-VPG)
 - Wirtschaftliche Betrachtungsweise
 - Fremdunüblichkeit + fehlende Möglichkeit einer Verrechnungspreiskorrektur

- Österreichische Rechtsgrundlagen
 - für Umqualifizierungen
 - Scheingeschäfte (§ 23 BAO)
 - Rechtsmissbrauch (§ 22 BAO)
 - Einkünftezurechnung (§ 2 EStG, § 7 KStG, Rz 104 EStR)
 - Für Verrechnungspreiskorrekturen
 - § 6 Z 6 EStG bzw. § 8 KStG

4

Scheingeschäfte/Scheinhandlungen

Scheingeschäfte

Willenserklärungen, die einem anderen gegenüber mit dessen Einverständnis zum Schein abgegeben werden; das nach außen vorgegebene Geschäft ist daher nicht gewollt und wird daher auch zivilrechtlich nicht wirksam (§ 916 Abs. 1, erster Satz, ABGB) und ist daher auch für die Abgabenerhebung ohne Bedeutung (§ 23 BAO).

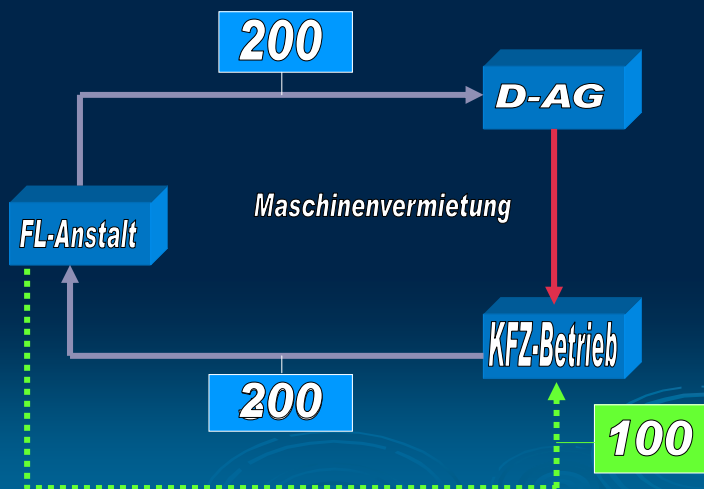
Scheinhandlungen

Sie bestehen in aller Regel aus einer Summe von einzelnen Handlungsschritten, die etwas vortäuschen, was in dieser Art nicht gewollt ist (siehe in diesem Sinn VwGH 3.7.1969, 372/69); auch sie sind für die Abgabenerhebung ohne Bedeutung (§ 23 BAO).

5

Scheingeschäfte/Scheinhandlungen

VwGH 19.3.74, 1527/72



6

Scheingeschäfte/Scheinhandlungen

- Zahlung überhöhter Entgelte in eine Steueroase
 - Nicht offen gelegte Nebenabrede, die dem Zahlenden das Verfügungsrecht über den Mehrbetrag sichert (VwGH 19.3.1974; ähnlich auch VwGH 26.9.2000, 98/13/0216).

- Andere ungewöhnliche Umstände bei Steueroasenbeziehungen
 - Ungewöhnliche Darlehensaufnahme eines Vergnügungsbetriebes (VwGH 22.6.76, 1832/75) zur Verschleierung von Schwarzumsätzen; Beratungshonorar unter ungewöhnlichen Umständen ist ein Scheinhonorar (VwGH 21.6.2003, 97/14/044); bloß mündlicher Vertrag über die Vermietung einer Motoryacht an eine Off-Shore-Gesellschaft in Gibraltar (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0263).

- Scheingeschäft verlangt gemeinsamen Vorsatz der Vertragsteile
 - Vertragsteile sind der Stpfl und die Steueroasengesellschaft (VwGH 12.9.2001, 99/13/0166).

7

Rechtsmissbrauch - § 22 BAO

Zum Unterschied von Scheingeschäften erzeugen rechtsmissbräuchlich gesetzte Steuerumgehungsgeschäfte zivilrechtliche Rechtsfolgen. Denn gerade durch zivilrechtlich gültige Handlungen, wie die Darlehensvergabe im eigenen Namen, wird der Tatbestand des § 22 BAO erfüllt, wenn solche Handlungen in der Absicht gesetzt werden, dadurch die Abgabepflicht zu umgehen oder zu vermindern (VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031).

8

Rechtsmissbrauch - § 22 BAO

Ständige Judikatur (z.B. VwGH 10.5.88, 87/14/0084)

Als Missbrauch anzusehen ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.

Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg **noch sinnvoll** erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre.

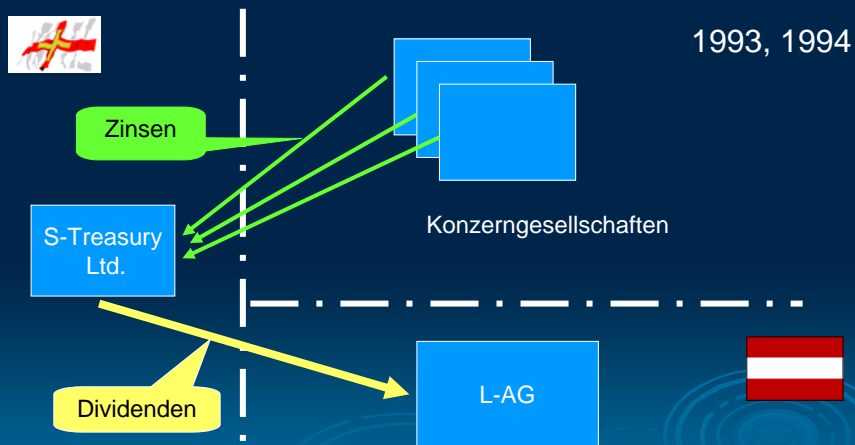
(Beachtliche außersteuerliche Gründe können den Rechtsmissbrauchsvorwurf vermeiden)

9

Rechtsmissbrauch - § 22 BAO

VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031

(Guernsey-Finanzierungsgesellschaft)

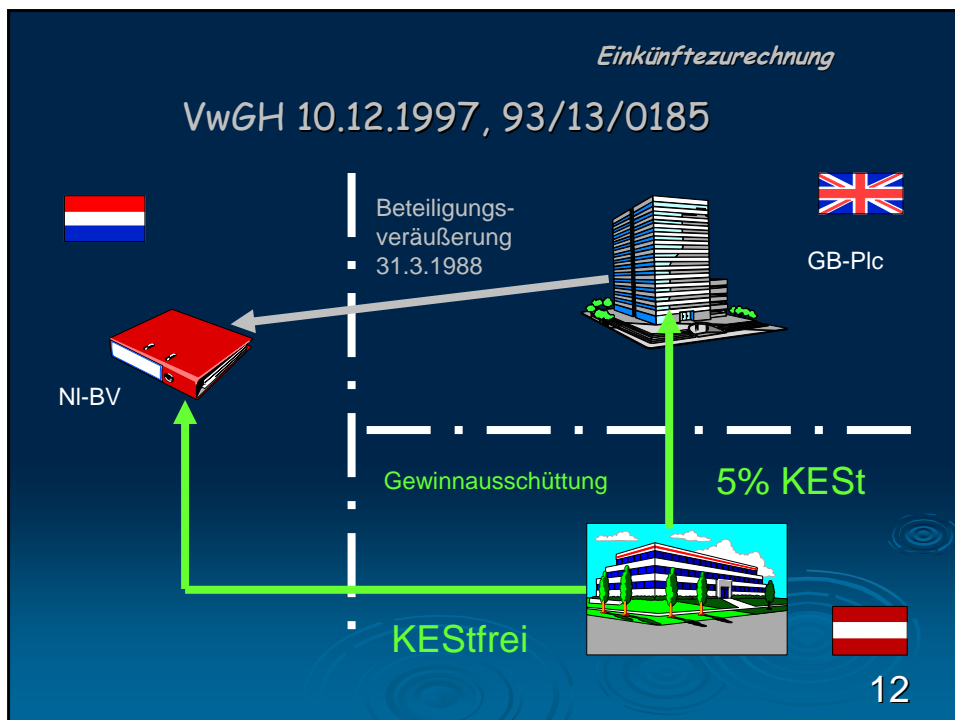


10

Einkünftezurechnung

- Die Einkünftezurechnung erfolgt nach Maßgabe der Regelungen des nationalen Steuerrechts; sie ist grundsätzlich nicht Gegenstand der DBA (BFH 4.4.2007, IR 110/05); daher auch nicht Gegenstand des EGV.
- Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (Rz 104 EStR). Einkünfte sind sonach dem tatsächlichen Träger der Erwerbstätigkeit zuzurechnen (VwGH 10.12.1997, 93/13/0185).
- Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung sind demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt ist (Rz 106 EStR).

11



aus VwGH 10.12.1997, 93/13/0185

- „Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden. Wenn dies zu verneinen ist, wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder **nicht** zwischengeschaltet **sinnvolle Funktionen** erfüllt, sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern **den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit** zuzurechnen.“
- „Mangels entsprechender Feststellungenlässt sich aber die Frage, ob die im Beschwerdefall von der inländischen GmbH erfolgte Dividendenausschüttung zur Recht nicht der Beschwerdeführerin zugerechnet wurde – diesfalls bestünde für eine Anwendung des Art. 10 DBA-NL kein Raum, weshalb sich die Frage einer Vereinbarkeit einer inländischen Umgehungsschutzbestimmung mit dem diesbezüglichen zwischenstaatlichen Abkommensrecht nicht stelle – nicht abschließend beurteilen.“

Verdeckte Ausschüttung über Zypern (EAS.624 und 1559)



OECD-Fallstudie Transfer von Markennamen in eine „Shell Company“

aus Abs. 217 bis 219 des OECD Berichtes
Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings

www.oecd.org -> by department -> Centre for Tax Policy and Administration

EAS-Suche: www.bmf.gv.at -> Steuern -> Findok -> gezielte Suche

15

OECD- Fallstudie

Vor der Umstrukturierung

- Ein internationaler Konzern erzeugt und vertreibt Produkte, deren Wert nicht so sehr durch die technische Ausgestaltung als vielmehr durch den Markennamen bestimmt wird. Der Konzern möchte sich von seinen Mitbewerbern durch die Entwicklung hochwertiger Markennamen abheben und hat hierfür eine sorgfältig durchdachte und teure Werbestrategie entwickelt. Die Markennamen gehören der A-Gesellschaft in Staat A.
- Entwicklung, Erhaltung und Umsetzung der weltweiten Werbestrategie stellen die wesentlichen Wertschöpfungsfaktoren des Konzerns dar; hierfür zuständig sind 125 Mitarbeiter in der Zentrale der A-Gesellschaft

- Der Markenwert schlägt sich in höheren Produktverkaufspreisen nieder. Die Zentrale der A-Gesellschaft erbringt auch zentralisierte Dienstleistungen für die Konzerngesellschaften (z.B. Personalentwicklung, Rechts- und Steuerberatung).
- Die Produkte werden von Konzerngesellschaften auf Grund von Lohnfertigungsverträgen mit der A-Gesellschaft hergestellt.
- Der Vertrieb erfolgt durch Konzerngesellschaften, die die Produkte von der A-Gesellschaft einkaufen.
- Die von der A-Gesellschaft nach Abzug von fremdüblichen Vergütungen an die Lohnfertiger und an die Vertrieber erzielten Gewinne werden als Abgeltung für die immateriellen Werte, die Werbeaktivitäten und die zentralen Dienstleistungen der A-Gesellschaft beurteilt.

Konzernumstrukturierung:

- Im Zuge einer Konzernrestrukturierung werden die Markennamen von der A-Gesellschaft an die in Staat Z (Niedrigsteuerland) neu gegründete Z-Gesellschaft gegen Zahlung einer Pauschalvergütung übertragen.
- Nach erfolgter Restrukturierung erhält die A-Gesellschaft für ihre Dienstleistungen, die sie der Z-Gesellschaft und allen übrigen Konzerngesellschaften erbringt, eine nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelte Vergütung. Die Entgelte der konzernzugehörigen Lohnfertiger und Vertriebsgesellschaften bleiben unverändert.

OECD- Fallstudie

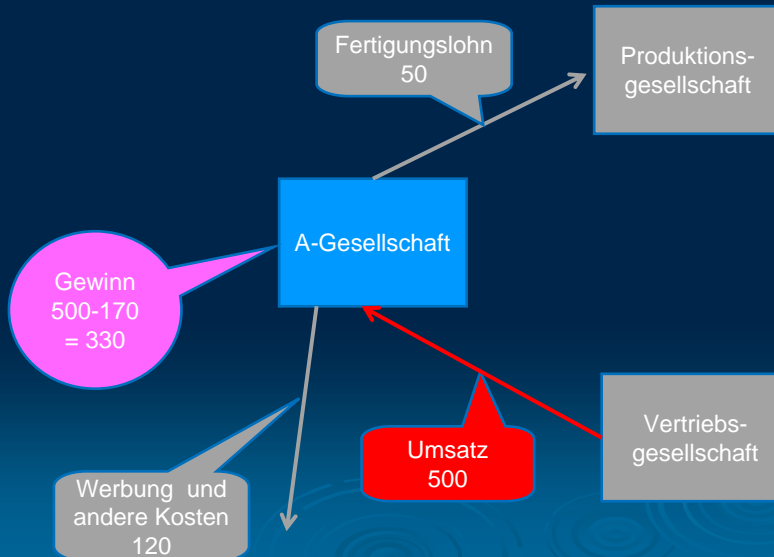
- Die Gewinne, die nach Abgeltung der Leistungen der Lohnfertiger, der Vertriebsgesellschaften und der Zentrale der A-Gesellschaft verbleiben, fließen an die Z-Gesellschaft.
- Die Z-Gesellschaft wird von einer lokalen Treuhandgesellschaft verwaltet. Sie hat keine eigenen Mitarbeiter (Dienstnehmer oder Direktoren), die berechtigt wären oder die Befähigung hätten, die Risiken zu beherrschen, die mit der strategischen Fortentwicklung der Markennamen zusammenhängen. Sie hat auch weder die finanzielle noch die wirtschaftliche Kapazität, solche Risiken zu tragen.
- Hochrangige Funktionäre der Zentrale der A-Gesellschaft fliegen einmal pro Jahr in den Staat Z, um formell die rechtsgültigen Entscheidungen zu treffen, die für die Führung der Gesellschaft erforderlich sind. Vor den in Staat Z stattfindenden Sitzungen wird die Entscheidungsfindung in der Zentrale der A-Gesellschaft vorbereitet.

OECD- Fallstudie

- Der Konzern beurteilt diese von der Zentrale der A-Gesellschaft ausgeübten Aktivitäten als Dienstleistungen gegenüber der Z-Gesellschaft. Sie werden wie die als zentrale Dienstleistungen gegenüber allen Konzerngesellschaften erbrachten Dienstleistungen (z.B. Personalentwicklung, Rechts- und Steuerberatung) in Anwendung der Kostenaufschlagsmethode vergütet.
- Die Entwicklung, Erhaltung und Umsetzung der weltweiten Werbestrategien werden nach wie vor von denselben Mitarbeitern in der Zentrale der A-Gesellschaft erbracht und werden auf Cost-Plus-Basis vergütet.

VOR UMSTRUKTURIERUNG

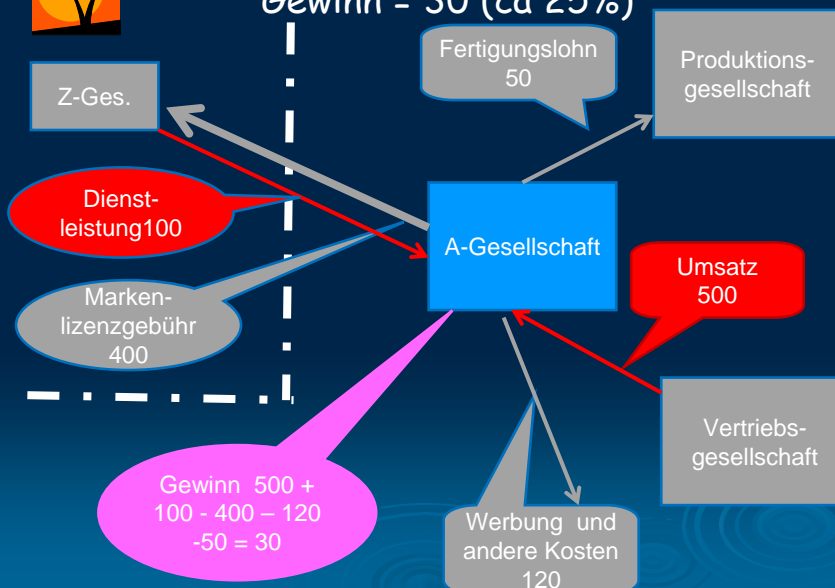
Gewinn = 330



21

NACH UMSTRUKTURIERUNG

Gewinn = 30 (ca 25%)



22

- Die Verträge zwischen Z-Gesellschaft und A-Gesellschaft sind rechtsgültig zustande gekommen.
- Scheingeschäft?
- Rechtsmissbrauch?
- Nichtanerkennung des zivilrechtlich stattgefundenen Eigentumsüberganges an den Markenrechten?
- Entgelt für Markenrechtsübertragung (z.B. 420) erhöhen? (Hinweis auf EAS.2204)
- Markenlizenzgebühr (400) reduzieren?