

Schwerpunkt

Dokumentationspflichten neu

Das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz

Das VPDG auf Sicht der Beratung

Country-by-Country Reporting oder:
Wissen alle alles?

Umsatzsteuerliche Aspekte
von Year-End Adjustments

Umsatzsteuerliche Aspekte von Year-End Adjustments

Nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen durch verbundene Unternehmen (sog Year-End Adjustments) erfolgen idR aus ertragsteuerlichen Gründen. Es können sich dabei aber auch umsatzsteuerliche Konsequenzen ergeben. Im Folgenden werden aktuelle Entwicklungen zu Year-End Adjustments dargestellt sowie Schnittstellen zur Umsatzsteuer beleuchtet.

MARTIN LEHNER / SEBASTIAN TRATLEHNER

A. Verrechnungspreise und Umsatzsteuer

1. Allgemeines

Verrechnungspreise für Leistungsbeziehungen zwischen international verbundenen Unternehmen sind aus steuerlicher Sicht idR ein Problem der internationalen ertragsteuerlichen Einkünfteabgrenzung, wobei sich der sogenannte Fremdvergleichsgrundsatz sowohl im originär innerstaatlichen als auch im DBA-Recht als Berichtigungsmaßstab für internationale Verrechnungspreise durchsetzen konnte (siehe insbesondere § 6 Z 6 EStG und Art 9 Abs 1 OECD-MA).¹⁾

Die Auswirkungen internationaler Verrechnungspreise auf die Umsatzsteuer werden sowohl in der Praxis als auch in der (deutschsprachigen) Literatur kaum thematisiert.²⁾ Diese untergeordnete Bedeutung der Umsatzsteuer iZm Verrechnungspreisverhalten folgt wohl aus dem Umstand, dass grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen umsatzsteuerlich meist Leistungen zwischen Unternehmern iSd UStG umfassen und in diesen Fällen vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Neutralität der Umsatzsteuer die objektive Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer nur geringe Bedeutung hat.³⁾ Nur in bestimmten Fällen können auch aus umsatzsteuerlicher Sicht Fragen betreffend die Höhe der Bemessungsgrundlage relevant sein, wie zB eine Anwendbarkeit der Regelungen zur Mindestbemessungsgrundlage (§ 4 Abs 9 UStG) oder eine Notwendigkeit zur Berichtigung bei Entgeltänderungen für diese Leistungen (§ 16 UStG).⁴⁾

2. Korrekturen und Anpassungen von Verrechnungspreisen

Unabhängig von der Relevanz des ertragsteuerlichen Fremdvergleichsgrundsatzes für die Umsatzsteuer kann insbesondere die (aus ertragsteuerlichen Gründen erfolgte) Anpassung internationaler Verrechnungspreise auch umsatzsteuerliche Auswirkungen nach sich ziehen. Kommt es zB durch Anpassungen zu einer Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage, können Berichtigungen gem § 16 UStG erforderlich sein.

Bei der Anpassung von internationalen Verrechnungspreisen kann zwischen einer Korrektur durch

die Finanzverwaltung und einer eigenständigen („freiwilligen“) Anpassung durch die verbundenen Unternehmen unterschieden werden:

- Werden von der Abgabenbehörde (zB im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung oder eines Verständigungsverfahrens) nicht fremdübliche Verrechnungspreise festgestellt, kann eine steuerliche Korrektur in Form einer Primärberichtigung (idR Gewinnerhöhung) oder einer Gegenberichtigung (idR Gewinnminderung) erfolgen.⁵⁾ Nach der Verwaltungspraxis wäre eine steuerliche Korrektur der Verrechnungspreise von den verbundenen Unternehmen grundsätzlich durch den Ansatz einer Verrechnungspreisforderung bzw einer Verrechnungspreisverbindlichkeit umzusetzen.⁶⁾ Werden Verrechnungspreiskorrekturen nicht in dieser Form vollzogen, kann dieser Auffassung nach eine verdeckte Gewinnausschüttung oder eine verdeckte Einlage vorliegen.⁷⁾
- Unabhängig von der Finanzverwaltung können verbundene Unternehmen auch vereinbaren, die Verrechnung von Leistungen anhand bestimmter Kriterien nachträglich anzupassen, sodass die Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen (sog „Compensating Adjustment“ oder „true-up“). Da derartige Preisanpassungen

Dr. Martin Lehner, LL. M., ist Steuerberater und Manager bei einer international tätigen Steuerberatungskanzlei in Linz. Mag. Sebastian Tratlehner ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

- 1) Vgl VPR 2010 Rz 1 ff; siehe dazu zB auch Lehner in *Damböck/Galla/Nowotny* (Hrsg), Verrechnungspreisrichtlinien Praxiskommentar Rz K 3 ff.
- 2) Siehe zB Diemer, Seminar G: Verrechnungspreise und indirekte Steuern – Abriss der Themen aus Sicht der EU-Kommission, IStR 2007, 587; Sterzinger, Internationale Verrechnungspreise und Umsatzsteuer, DStR 2009, 1340; Gurtner, Umsatzsteuerliche Sekundärberichtigungen, in *Damböck/Galla/Nowotny* (Hrsg), Verrechnungspreisrichtlinien Praxiskommentar 385; Obermayr, Umsatzsteuer, Zoll und Verrechnungspreise, in *Bernegger/Rosar/Rosenberger* (Hrsg), Handbuch Verrechnungspreise² 957; Heber, Verrechnungspreise im System des Mehrwertsteuerrechts, MwStR 2015, 372.
- 3) Vgl Sterzinger, DStR 2009, 1340; Sterzinger in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise⁴ Kapitel I Rz 2.
- 4) Vgl Sterzinger in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise⁴ Kapitel I Rz 5; siehe hierzu auch Heber, Verrechnungspreise im System des Mehrwertsteuerrechts, MwStR 2015, 372 (374).
- 5) Siehe dazu zB VPR 2010 Rz 321 ff.
- 6) VPR 2010 Rz 326 ff.
- 7) VPR 2010 Rz 332 ff.

§ 16 UStG

Verrechnungspreiskorrektur; Engeltänderung; Umsatzsteuerbemessungsgrundlage; Ex-ante Betrachtung, Compensating Adjustment; true-up; hard-to-value-intangibles; Routineunternehmen; Preisanpassungsklausel; Price Setting Approach; Outcome Testing Approach; Sekundärberichtigung

häufig zum Bilanzstichtag der verbundenen Unternehmen erfolgen, werden die Anpassungen auch als „Year-End Adjustments“ oder „Ausgleichszahlungen“ bezeichnet. Im nachfolgenden Abschnitt B werden die Grundlagen dazu aus ertragsteuerlicher Sicht dargestellt.

Im Rahmen der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 hat die Finanzverwaltung ihre Ansicht betreffend die umsatzsteuerlichen Auswirkungen einer Korrektur von Verrechnungspreisen dargestellt (siehe dazu VPR 2010 Rz 338–347). Im nachstehenden Abschnitt C werden umsatzsteuerliche Aspekte aufgezeigt, die sich aufgrund einer nachträglichen „freiwilligen“ Anpassung von Verrechnungspreisen durch die verbundenen Unternehmen ergeben können.⁸⁾

B. Year-End Adjustments

1. Ex-ante-Betrachtung als Eckpfeiler des Fremdvergleichsgrundsatzes

Der Fremdvergleichsgrundsatz basiert auf einer Vergleichbarkeitsanalyse und ist aufgrund der starken Sachverhaltsbezogenheit nur von wenigen grundlegenden Leitlinien geprägt, die bei allen Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen zu beachten sind.⁹⁾ Ein Eckpfeiler des Fremdvergleichsgrundsatzes sind etwa der Zeitpunkt der Vergleichsanalyse und insbesondere die dabei verwendeten Vergleichsdaten.¹⁰⁾

Nach den OECD-VPG¹¹⁾ sind idealerweise Informationen und Umstände heranzuziehen, die einen Fremdvergleich zum Zeitpunkt der Transaktion ermöglichen (zB Daten über zeitgleich stattfindende Geschäftsbeziehungen). In der Praxis sind für einen Fremdvergleich jedoch häufig keine aktuellen, sondern nur vergangenheitsbezogene Werte verfügbar.¹²⁾ Trotz dieses Informationsdefizits sollen bei einem Fremdvergleich grundsätzlich nur Informationen verwendet werden, die realistischerweise zum Zeitpunkt der Transaktion verfügbar waren. Das Verwenden von nachträglich gewonnenen Erkenntnissen (Ex-post-Informationen) soll in den Fremdvergleich nicht einfließen, weil unabhängige Unternehmen die Vertragsbedingungen idR im Voraus festlegen (sog „Ex-ante-Betrachtung“; Verbot von „hindsight“).¹³⁾ Die österreichische Finanzverwaltung folgt diesem von den OECD-VPG vorgegebenen Prinzip.¹⁴⁾

2. Fremdüblichkeit von Preisanpassungsklauseln

Der Grundsatz der Ex-ante-Betrachtung schließt allerdings nicht aus, dass nachträgliche Preisanpassungen fremdüblich sein können (zB durch Preisanpassungsklauseln).¹⁵⁾ Betriebswirtschaftlich möglich und sinnvoll können etwa Vereinbarungen sein, die künftige Marktentwicklungen berücksichtigen und unter bestimmten (nachvollziehbaren) Umständen eine Preisanpassung nach sich ziehen.¹⁶⁾

Die OECD-VPG gehen davon aus, dass unabhängige Unternehmen eine Preisanpassungsklausel insbesondere für Transaktionen vereinbaren würden,

deren Wert sich nur mit Berücksichtigung hoher Unsicherheiten bestimmen lässt und für die idR ein hypothetischer Fremdvergleich erforderlich ist (zB in bestimmten Fällen der Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern).¹⁷⁾

3. OECD-BEPS-Projekt: Verwendung von Ex-post-Informationen bei bestimmten immateriellen Wirtschaftsgütern

Nach Umsetzung des OECD-BEPS-Projekts (BEPS Actions 8–10) soll laut der geplanten Neufassung von Kapitel VI OECD-VPG bei Leistungsbeziehungen iZm schwer bewertbaren immateriellen Wirtschaftsgütern (sog „hard-to-value-intangibles“) anzunehmen sein, dass sich unabhängige Unternehmen gegen Wertveränderungen absichern würden (zB in Form von Preisanpassungsklauseln).¹⁸⁾ Liegen Leistungsbeziehungen iZm schwer bewertbaren immateriellen Wirtschaftsgütern vor, soll von Steuerverwaltungen die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise iS einer widerlegbaren Vermutung auch unter Berücksichtigung von Ex-post-Informationen geprüft werden können (dies betrifft etwa die Frage, ob zum Zeitpunkt der Übertragung der möglicherweise

8) Auf die Auswirkungen von Year-End Adjustments auf das Zollrecht, die Einfuhrumsatzsteuer und verdeckte Ausschüttungen aus umsatzsteuerlicher Sicht wird in diesem Beitrag nicht eingegangen.

9) Vgl *Kofler in Achatz* (Hrsg), Internationales Steuerrecht, DStJG 36 (2013) 320 f mwN.

10) Vgl zB *Kofler in Achatz* (Hrsg), Internationales Steuerrecht, DStJG 36 (2013) 320 mwN; *Eigelshoven in Vogell/Lehner*, DBA⁶ Art 9 Rz 94.

11) OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010.

12) OECD-VPG Rz 3.68.

13) OECD-VPG Rz 3.74. Siehe dazu zB auch OECD-VPG Rz 2.127 ff, 3.73 und 5.9.

14) VPR 2010 Rz 33. Gleichzeitig wird darauf hingewiesen, dass auch rückwirkende Beurteilungen durch die Behörde erfolgen können, sollte keine ausreichende Verrechnungspreisdokumentation vorliegen; kritisch dazu *Eckerstorfer/Nowotny in Damböck/Galla/Nowotny* (Hrsg), Verrechnungspreisrichtlinien Praxiskommentar Rz K 68, und *Manessinger/Schlatter*, Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 2) – Methodik der Verrechnungspreisermittlung, ÖStZ 2011, 32.

15) OECD-VPG Rz 3.73. Siehe dazu zB *Baumhoff/Liebchen in Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014) Rz 3.100.

16) Die Preisbestimmungsfaktoren sollten allerdings möglichst konkret festgelegt werden. In Deutschland hat die Finanzverwaltung zu Preisanpassungen durch verbundene Unternehmen derzeit noch eine eher restriktive Haltung und deshalb hohe Dokumentationsanforderungen an Preisanpassungsklauseln; vgl Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005 Rz 3.4.12.8 und 3.4.20 lit e. In der Literatur wird allerdings davon ausgegangen, dass sich die deutsche Finanzverwaltung vor dem Hintergrund der aktuellen internationalen Entwicklungen diesbezüglich neu positionieren wird; siehe zB *Baumhoff/Liebchen in Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014) Rz 3.111 mwN.

17) OECD-VPG Rz 6.28 ff und Rz 9.88. Fraglich ist hierbei idR, ob zum Zeitpunkt der Transaktion eine hohe Unsicherheit vorlag; siehe OECD-VPG Rz 3.73.

18) *OECD*, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, 109 (Entwurfassung OECD-VPG Rz 6.186). Zur (dynamischen) Anwendbarkeit von Änderungen der OECD-VPG aus Sicht der österreichischen Finanzverwaltung siehe VPR 2010 Rz 17 f; kritisch dazu zB *Lehner in Damböck/Galla/Nowotny* (Hrsg), Verrechnungspreisrichtlinien Praxiskommentar Rz K 37 ff.

hohe Wert des immateriellen Wirtschaftsguts bereits absehbar war).¹⁹⁾

Unabhängig von den Entwicklungen im Rahmen der OECD wurde bereits zuvor in einigen Staaten bei bestimmten Leistungsbeziehungen iZm mit immateriellen Wirtschaftsgütern gesetzlich vorgesehen, dass Preisanpassungsklauseln anzunehmen sind oder Verrechnungspreise auch anhand von Ex-post-Informationen durch die Steuerverwaltung angepasst werden können.²⁰⁾ Der Grundsatz der Ex-ante-Betrachtung wurde zB in Deutschland gesetzlich insofern eingeschränkt, als gem § 1 Abs 3 Satz 11 dAStG bei der Übertragung wesentlicher immaterieller Wirtschaftsgüter eine Preisanpassungsklausel widerlegbar zu vermuten ist. In den USA sind im Falle von Leistungsbeziehungen iZm immateriellen Wirtschaftsgütern aufgrund der sog „Commensurate-With-Income“-Regelung (Section 482 Internal Revenue Code, zweiter Satz)²¹⁾ entgegen dem Grundsatz der Ex-ante-Betrachtung auch nachträgliche Verrechnungspreisberechtigungen möglich.²²⁾

4. Nachträglicher Fremdvergleich zur Verrechnungspreisanpassung durch verbundene Unternehmen

Verbundene Unternehmen versuchen Verrechnungspreiskorrekturen idR dadurch zu vermeiden, dass grenzüberschreitende konzerninterne Geschäftsbeziehungen fremdüblich gestaltet werden. Da konzerninterne Verrechnungspreise häufig im Voraus (zB auf Basis von Budgetzahlen) ermittelt werden müssen, kann es auch zu nicht fremdüblichen (außerhalb einer entsprechenden Bandbreite liegenden) Ergebnissen kommen. Dies kann insbesondere bei Routineunternehmen (mit begrenztem Mengen- und Preisrisiko) der Fall sein, bei denen häufig die geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM)²³⁾ angewendet wird und die jährlich eine fremdübliche Nettomarge erzielen sollen. Durch nachträgliche (freiwillige) Verrechnungspreisanpassungen („Compensating Adjustments“, „true-ups“ oder „Year-End Adjustments“), basierend auf einer Preisanpassungsklausel (zB unter Verwendung der Istzahlen), können verbundene Unternehmen fremdübliche konzerninterne Verrechnungspreise sicherstellen.²⁴⁾ Um minimale Anpassungen zu vermeiden, kann auch vereinbart werden, dass Preisanpassungen erst ab einer bestimmten Höhe der Abweichung vorzunehmen sind (zB 10%-Korridor).²⁵⁾

Es stellt sich dabei die Frage, ob trotz des Grundsatzes der Ex-ante-Betrachtung ein Fremdvergleich auch nachträglich erfolgen kann.²⁶⁾ Aus Art 9 Abs 1 OECD-MA ergibt sich dazu keine Einschränkung. In den OECD-VPG wird idZ derzeit lediglich darauf hingewiesen, dass der Fremdvergleich in manchen Staaten nur zum Zeitpunkt der erstmaligen Festsetzung der Verrechnungspreise (sog „Price Setting Approach“) und in anderen Staaten auch nach Durchführung der Transaktion zulässig ist (sog „Outcome Testing Approach“).²⁷⁾ Kommt es aufgrund der unterschiedlichen Ansätze zu einer Doppelbesteuerung, empfehlen die OECD-VPG im Bedarfsfall ein Verständigungsverfahren zwischen den Staaten.²⁸⁾ Die

OECD hat bis 2012 versucht, eine Zusammenführung der beiden Ansätze zu erreichen; ein diesbezüglicher Entwurf der OECD-VPG wurde allerdings bisher nicht umgesetzt.²⁹⁾

Nach einer Umfrage des EU-JTPF im Jahr 2011 wird der Outcome Testing Approach in den meisten EU-Staaten anerkannt.³⁰⁾ Auch die österreichische Finanzverwaltung hat dabei angedeutet, dass der Outcome Testing Approach in Österreich grundsätzlich zulässig sein sollte, wenn auch unabhängige Unternehmen eine Preisanpassung vornehmen würden.³¹⁾ In den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien findet sich etwa zur Kostenaufschlagsmethode die Aussage, dass „eine nachträgliche Korrektur des mit den Verrechnungspreisen ermittelten Gewinnes durch Zu- oder Abrechnung der tatsächlich angefallenen aliquoten Ist-Kosten“ fremdüblich sein kann.³²⁾ Neben der Verwaltungspraxis hat auch die UFS-Rechtsprechung Year-End Adjustments anerkannt.³³⁾

In einem Bericht des EU-JTPF im Jahr 2014 wurde (iS des Outcome Testing Approach) versucht, für die EU-Staaten ein gemeinsames Verständnis von Compensating Adjustments und Empfehlungen für

- 19) OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, 109 ff (Entwurfsfassung OECD-VPG Rz 6.187 ff). Kritisch dazu zB *Engelen*, Ex post-Informationen und Preisanpassungsklauseln – kritische Würdigung der OECD-Ausführungen zu schwer bewertbaren immateriellen Werten, IStR 2016, 146 ff; *Groß*, Anpassung der Ergebnisse von Verrechnungspreisen an die Wertschöpfung, IStR 2016, 233 (236 f).
- 20) Anzumerken ist, dass davon idR nur Fremdvergleichsbestimmungen nach originärinnerstaatlichem Recht betroffen sind.
- 21) „In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936(h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible.“
- 22) Siehe dazu *Lehner*, Kostenverteilungsverträge (2014) 100.
- 23) Transactional Net Margin Method.
- 24) Siehe dazu zB *Schöneborn*, Price-setting und Outcome-testing in der Praxis, Der Betrieb 2015, 505 ff; *Greinert/Metzner*, Neuere Entwicklungen bei der Anerkennung nachträglicher Verrechnungspreisanpassungen, Der Betrieb 2014, 622.
- 25) Vgl *Baumhoff/Liebchen* in *Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), Rz 3.110.
- 26) Siehe dazu zB auch *Wittendorff*, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law (2010) 388 ff mwN.
- 27) OECD-VPG Rz 3.69 f.
- 28) OECD-VPG Rz 3.71 und Rz 4.39.
- 29) OECD-Bericht „Draft on Timing Issues relating to Transfer Pricing“ vom 6. 6. 2012.
- 30) Bericht für die 32. Sitzung des EU-JTPF (Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments) vom 26. 11. 2011 (JTPF/019/REV1/2011/EN). Siehe dazu aus deutscher Sicht *Greinert/Metzner*, Der Betrieb 2014, 622 ff.
- 31) Siehe dazu EU-JTPF vom 26. 11. 2011 (Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments), 6. In der Literatur waren Vertreter der Finanzverwaltung vor einigen Jahren dahingehend noch kritisch; siehe zB *Schwaiger*, Nachträgliche Preisanpassungen zwischen verbundenen Unternehmen, SWI 2011, 420 ff, oder *Csoklich/Macho*, Produktionsverlagerung und Ertragsteuerrecht, ÖStZ 2009, 443 f.
- 32) VPR 2010 Rz 33.
- 33) UFS Wien 30. 7. 2012, RV/2515-W/09; siehe dazu *Loukota*, UFS-Entscheidung zu Grundsatzfragen der Verrechnungspreisgestaltung, SWI 2012, 520.

gemeinsame praktikable Rahmenbedingungen zu entwickeln (zB sollen Anpassungen spätestens vor Abgabe der Jahressteuererklärung vorgenommen werden).³⁴⁾ Kommt es trotz Einhaltung dieser Rahmenbedingungen zu Verrechnungspreiskonflikten, sollen im Zweifel die weniger restriktiven Bedingungen eines Mitgliedstaats zur Anwendung kommen.³⁵⁾ Dies könnte zB bei der Frage einschlägig sein, ob alle verfügbaren Informationen bei Compensating Adjustments herangezogen werden müssen (zB auch Informationen über das Wirtschaftsjahr, in dem die Transaktion durchgeführt wurde) oder ob (im Sinne einer Ex-ante-Betrachtung) nur Informationen über Vorjahre verwendet werden dürfen.³⁶⁾ Dazu ist aus österreichischer Sicht anzumerken, dass in der Rechtsprechung des UFS zu Year-End Adjustments die Verwendung von nachträglich gewonnenen Informationen über das Wirtschaftsjahr der Transaktion als nicht zulässig angesehen wurde; lediglich Informationen über die Vorjahre durften herangezogen werden.³⁷⁾

5. Formen von Year-End Adjustments

Erfolgt eine tatsächliche Preisanpassung aufgrund einer Preisanpassungsklausel, entsteht idR eine Forderung bzw eine Verbindlichkeit für das jeweilige Unternehmen. Kommt es zB zu einer Preisanpassung zugunsten des Leistungsempfängers, kann eine Gutschrift für zukünftige Leistungsbeziehungen vereinbart werden. Bestehen noch andere Leistungsbeziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen, könnte auch ein Vorteilsausgleich vereinbart werden, sodass nur ein saldierter Betrag zu verrechnen wäre.³⁸⁾ Bereits geleistete Zahlungen des Leistungsempfängers zB aufgrund von unterjährigen Abrechnungen würden wirtschaftlich Anzahlungen darstellen.³⁹⁾

Compensating Adjustments könnten auch als bloß steuerliche Hinzurechnung oder Minderung (iS einer Mehr-/Weniger-Rechnung) im Rahmen der Steuererklärung erfolgen. Es ist allerdings zweifelhaft, ob die österreichische Finanzverwaltung eine derartige Form von Compensating Adjustments für zulässig erachten würde, weil sich Preisanpassungen zwischen unabhängigen Unternehmen idR nicht auf die Anpassung der Steuererklärung beschränken.⁴⁰⁾

C. Änderung der USt-Bemessungsgrundlage aufgrund von Year-End Adjustments

1. Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage gem § 16 UStG

Bemessungsgrundlage für Lieferungen und Leistungen in der Umsatzsteuer ist das Entgelt. Ändert sich die Bemessungsgrundlage, hat der einen Umsatz ausführende Unternehmer gem § 16 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu korrigieren und der Unternehmer, an den der Umsatz ausgeführt worden ist, hat den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen.⁴¹⁾ Die Berichtigungen bei den am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmern sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem

die Entgeltänderung eingetreten ist, und verfahrensmäßig voneinander unabhängig.⁴²⁾ Ist bei einer Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage eine Korrektur der dem Umsatz zugrunde liegenden Rechnung vorzunehmen, sind auch Sammelberichtigungen zulässig.⁴³⁾

Im Falle einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage ist eine Vorsteuerkorrektur des Leistungsempfängers nur mit einer berichtigten Rechnung gem § 11 UStG möglich, wobei der Leistungsempfänger einen (zivilrechtlich durchsetzbaren) Anspruch auf eine solche Rechnung hat.⁴⁴⁾ Werden Rechnungsberichtigungen unterlassen, kann der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers daher eingeschränkt sein.

Im Falle einer Minderung des Entgelts ist der Leistungserbringer gem § 11 Abs 13 UStG (außer wegen des Abzugs von Wechselvorzinsen) nicht zu einer Rechnungsberichtigung iSd § 11 Abs 12 UStG (Steuerschuld aufgrund der Rechnung) verpflichtet.⁴⁵⁾ Der

34) Vgl Mitteilung der Kommission, COM (2014) 315 final, Anhang III Bericht über kompensierende Anpassungen Rz 16. Die Vornahme von Anpassungen bis zur Einreichung der Steuererklärung wurde auch von der OECD in einem Vorschlag zur Änderung von OECD-VPG Rz 3.70 aufgenommen (siehe dazu den OECD-Bericht „Draft on Timing Issues relating to Transfer Pricing“ vom 6. 6. 2012) und auch in OECD-VPG Rz 4.38 angedeutet. Siehe dazu auch zum Begriff „Compensating Adjustment“ das Glossar der OECD-VPG: „An adjustment in which the taxpayer reports a transfer price for tax purposes that is, in the taxpayer's opinion, an arm's length price for a controlled transaction, even though this price differs from the amount actually charged between the associated enterprises. This adjustment would be made before the tax return is filed.“

35) Vgl Mitteilung der Kommission, COM (2014) 315 final, Anhang III, Bericht über kompensierende Anpassungen Rz 16.

36) Vgl Mitteilung der Kommission, COM (2014) 315 final, Anhang III, Bericht über kompensierende Anpassungen Rz 11.

37) UFS Wien 30. 7. 2012, RV/2515-W/09.

38) Zur Anerkennung eines Vorteilsausgleichs aus Sicht der österreichischen Finanzverwaltung siehe VPR 2010 Rz 318.

39) Vgl *Baumhoff/Liebchen* in *Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014) Rz 3.110.

40) Dies wird auch im Rahmen der Umfrage des EU-JTPF im Jahr 2011 von der österreichischen Finanzverwaltung angedeutet; siehe EU-JTPF vom 26. 11. 2011 (Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments), 6f.

41) Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 16 Rz 64. Die Berichtigungspflicht des Leistungserbringers bleibt auch dann bestehen, wenn die Leistung an einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer ausgeführt wird; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 16 Rz 100. § 16 UStG bezieht sich auf Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 und Z 2 UStG, gilt allerdings aufgrund von § 29 Abs 8 UStG sinngemäß für innergemeinschaftliche Erwerbe iSd Art 1 BMR; vgl *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 16 Rz 16.

42) Vgl *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 16 Rz 101.

43) Vgl *Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 11 Rz 233.

44) Vgl *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 16 Rz 119.

45) Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 16 Rz 138. In anderen EU-Staaten kann die Minderung der Bemessungsgrundlage von einer Bestätigung des Leistungsempfängers abhängen. Der EuGH hat diesbezüglich im Urteil vom 26. 1. 2012 in der Rs C-588/10, *Kraft Foods Polska SA*, festgestellt, dass es grundsätzlich mit Art 90 MwStSyst-RL vereinbar ist, wenn die Minderung der Bemessungsgrundlage beim Leistungserbringer von einer Bestätigung des Leistungsempfängers über den Erhalt einer berichtigten Rechnung abhängt. Die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Verhältnismäßigkeit stehen ei-

Leistungsempfänger hat allerdings den Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn sich die Bemessungsgrundlage vermindert hat, weil der Vorsteuerabzug nur hinsichtlich des aufgrund der Leistung geschuldeten Steuerbetrags zusteht.⁴⁶⁾ Wird die Rechnung nicht berichtigt, kann der Leistungsempfänger daher dennoch keinen erhöhten Vorsteuerabzug geltend machen.

Abhängig von der Richtung der Entgeltskorrektur können die Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage anhand folgender Tabelle dargestellt werden:

	Leistungserbringer	Leistungsempfänger
Entgelts- erhöhung	Erhöhung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage (auch ohne Rechnungsberichtigung)	Möglichkeit, einen höheren Vorsteuerabzug geltend zu machen, sofern eine berichtigte Rechnung vorliegt
Entgelts- minderung	Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage; eine Rechnungsberichtigung ist idR nicht erforderlich (vgl § 11 Abs 13 UStG).	Die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs vermindert sich unabhängig von der Rechnungsberichtigung.

Tabelle 1: Auswirkungen der Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage⁴⁷⁾

2. Keine Berichtigungspflicht laut Verwaltungspraxis bei Verrechnungspreiskorrekturen

Die Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage gem § 16 UStG ist zwingendes Recht.⁴⁸⁾ Handelt es sich bei den verbundenen Unternehmen um Unternehmer iSd UStG, wäre § 16 UStG daher grundsätzlich anzuwenden. Nach der Verwaltungspraxis bestehen in bestimmten Fällen allerdings Ausnahmen. So ist zB nach UStR 2000 Rz 2381 keine Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage erforderlich, wenn die ursprüngliche Leistungsbeziehung steuerfrei war.

Im Falle von Verrechnungspreiskorrekturen sehen die VPR 2010 in Rz 338–347 Vereinfachungsregelungen für umsatzsteuerliche Sekundärberichtigungen vor. Werden zur Verrechnungspreiskorrektur von betroffenen umsatzsteuerlichen Unternehmen Verrechnungspreisforderungen und Verrechnungspreisverbindlichkeiten angesetzt, können umsatzsteuerliche Berichtigungen nach § 16 UStG unterbleiben, wenn diese auf das Steueraufkommen keine Auswirkung haben und wenn hierdurch keine Störung des Informationssystems über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen (MIAS) eintritt.

3. Anwendung der Verwaltungspraxis auch bei Year-End Adjustments?

Werden von verbundenen Unternehmen nachträgliche Änderungen der vereinbarten Verrechnungspreise zB im Rahmen von „Year-End Adjustments“ vereinbart, kann aufgrund einer (tatsächlichen) Entgeltanpassung (zB in Form einer Gutschrift) § 16 Abs 1 UStG (iVm § 4 Abs 2 Z 1 UStG) anzuwen-

den sein.⁴⁹⁾ Eine Berichtigung gem § 16 UStG kann in diesen Fällen erforderlich sein, wenn ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang vorliegt, die Änderungen nach Ende des betreffenden Voranmeldungszeitraums (idR Kalendermonats) eintreten⁵⁰⁾ und keine verdeckte Ausschüttung vorliegt.⁵¹⁾ Eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage (in Form einer Rechnungsberichtigung) wäre dabei für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist (Ex-nunc-Wirkung des § 16 UStG).⁵²⁾

Fraglich ist, ob eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach der Verwaltungspraxis unterbleiben kann, insbesondere aufgrund der Ausführungen in den VPR 2010 zu den umsatzsteuerlichen Auswirkungen von Sekundärberichtigungen.⁵³⁾ Die in den VPR 2010 angeführten Vereinfachungsregelungen (VPR 2010 Rz 338 ff) betreffend § 16 UStG beziehen sich laut der Überschrift des Abschnitts 4.1 VPR 2010 auf eine „Abgabenbehördliche Verrechnungspreisprüfung“ und somit insbesondere auf Ver-

nem solchen Erfordernis grundsätzlich nicht entgegen. Erweist es sich jedoch für den Leistungserbringer als unmöglich oder übermäßig schwer, binnen angemessener Frist eine solche Empfangsbestätigung zu erhalten, kann ihm nicht verwehrt werden, vor der Abgabenbehörde mit anderen Mitteln nachzuweisen, dass er zum einen die unter den Umständen des konkreten Falls erforderliche Sorgfalt hat walten lassen, um sich zu vergewissern, dass der Leistungsempfänger im Besitz der berichtigten Rechnung ist und von ihr Kenntnis genommen hat, und dass zum anderen der fragliche Umsatz tatsächlich entsprechend den in der berichtigten Rechnung angegebenen Bedingungen getätigt worden ist. In Österreich gibt es derzeit keine vergleichbare Vorschrift, vgl *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 16 Rz 118.

46) Vgl EuGH 13. 12. 1989, C-342/89, *Genius Holding*.

47) Vgl *Obermayr* in *Bernegger/Rosar/Rosenberger* (Hrsg), *Verrechnungspreise*² 957 (960).

48) Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 16 Rz 63.

49) Vgl aus internationaler Sicht *Idsingal/Kalshoven/van Herksen*, *Let's Tango! The Dance between VAT, Customs and Transfer Pricing*, *International Transfer Pricing Journal*, September/October 2005, 199 (207); *Matesanz*, *Transfer Pricing Adjustments and VAT*, *International VAT Monitor*, September/October 2015, 295 (298); aA *Heber*, *MwStR* 2015, 376, die „per se“ die Notwendigkeit einer Änderung der mehrwertsteuerlichen Bemessungsgrundlage im Falle von Verrechnungspreisanpassungen aufgrund des Fremdvergleichsgrundsatzes verneint, weil ihrer Ansicht nach dem Mehrwertsteuerrecht ein Äquivalenzverhältnis von Leistung und Gegenleistung fremd ist und der tatsächlich vereinbarte Preis die für Mehrwertsteuerzwecke als Entgelt heranzuziehende Gegenleistung darstellt.

50) Änderungen, die bereits vor der Steuerschuldentstehung eintreten, wären grds bei der Steuerberechnung des jeweiligen Voranmeldungszeitraums zu berücksichtigen.

51) Vgl *Gurtner* in *Damböck/Galla/Nowotny* (Hrsg), *Verrechnungspreisrichtlinien* 385 (398).

52) Für die Behandlung des Änderungsbetrags sind dabei allerdings die Rechtsvorschriften (Steuerbefreiung oder Steuerpflicht, Steuersatz) im Zeitpunkt der Leistung maßgebend; vgl *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 16 Rz 66.

53) Unklar ist idZ die Antwort der österreichischen Finanzverwaltung in der Umfrage des EU-JTPF vom 26. 11. 2011 zu *Compensating Adjustments (Member States' responses to Questionnaire on compensating adjustments/year end adjustments)*, 6: „If the conditions are fulfilled, i.e. if an adjustment would also take place between independent parties, it could be effectuated at the point of time when an independent third party would have effectuated it. However, it should be borne in mind that both parties have to adjust their financial accounts and that this might have repercussions on VAT reporting requirements.“

rechnungspreiskorrekturen durch die Finanzverwaltung, zB aufgrund einer steuerlichen Außenprüfung. Da nach der Verwaltungspraxis auch nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen (Year-End Adjustments) durch verbundene Unternehmen zulässig sein sollten und diese das Ziel verfolgen, die Fremdüblichkeit von internationalen Verrechnungspreisen sicherzustellen, wäre eine Anwendung der Verwaltungspraxis auch in diesen Fällen zu begrüßen.⁵⁴⁾

D. Zusammenfassung

Durch nachträgliche (freiwillige) Verrechnungspreisanpassungen („Compensating Adjustments“, „true-ups“ oder „Year-End Adjustments“) – zB basierend auf einer Preisanpassungsklausel – versuchen verbundene Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen. Obwohl die OECD-VPG dazu keine Position beziehen, werden Year-End Adjustments in den meisten EU-Staaten von den Steuerbehörden im Grundsatz akzeptiert. Auch in Österreich sollten Year-End Adjustments nach der Rechtsprechung des UFS und der österreichischen Finanzverwaltung grundsätzlich zulässig sein. Da sich die Anwendung allerdings in den einzelnen Staaten unterscheiden kann, sind Doppelbesteuerungen nicht ausgeschlossen. Das EU-JTPF hat deshalb im Jahr 2014 versucht, für die EU-Staaten ein gemeinsames Verständnis von nachträglichen Verrechnungspreisanpassungen sowie Empfehlungen für gemeinsame praktikable Rahmenbedingungen zu entwickeln. Trotz dieser ertragsteuerlichen Harmonisierungsbe-

mühungen wird in der Praxis versucht, Year-End Adjustments soweit möglich zu vermeiden (zB durch unterjähriges aktives Verrechnungspreismanagement), zumal sich auch Auswirkungen auf andere steuerliche Bereiche (wie zB die Umsatzsteuer) oder betriebswirtschaftliche Folgen (zB Mitarbeiterprovisionen, Bilanzpolitik etc) ergeben können.⁵⁵⁾

54) Zu beachten ist allerdings die eingeschränkte Bindungswirkung von Richtlinien der Finanzverwaltung, insbesondere in etwaigen gerichtlichen Verfahren; vgl idZ zB Gurtner in *Damböck/Galla/Nowotny* (Hrsg), Verrechnungspreisrichtlinien 385 (395).

55) Siehe dazu aus einem Praxisblickwinkel zB *Schöneborn*, Price-setting und Outcome-testing in der Praxis, *Der Betrieb* 2015, 507 ff.

SCHLUSSSTRICH

Werden von verbundenen Unternehmen Änderungen der vereinbarten Verrechnungspreise ausgemacht, kann aufgrund einer Entgeltanpassung (zB in Form einer Gutschrift) eine Berichtigung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage gem § 16 UStG erforderlich sein. Im Falle von Verrechnungspreiskorrekturen durch die Finanzverwaltung können umsatzsteuerliche Berichtigungen nach § 16 UStG laut Verwaltungspraxis unterbleiben (VPR 2010 Rz 338 ff). Eine Anwendung dieser Vereinfachungsregelungen auch auf Year-End Adjustments wäre zu begrüßen, zumal damit versucht wird, fremdübliche konzerninterne Verrechnungspreise sicherzustellen.