



Umsatzsteuer und Verrechnungspreise

Umsatzsteuertagung 2011

Univ.-Ass. Mag. Martin Lehner

Johannes Kepler Universität Linz

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

martin.lehner@jku.at

0732 – 2468 - 8498

Linz, am 16.11.2011



ÜBERSICHT

- I. Umsatzsteuer innerhalb des Konzerns
 - a) Entschädigungen bei Funktionsverlagerungen
 - b) Vorteilsausgleich

- II. Umsatzsteuer und Verrechnungspreiskorrekturen
 - c) Äquivalenz
 - d) Berichtigung des Entgelts
 - e) Die pragmatische Lösung der Finanzverwaltung
 - f) Verrechnungspreisforderung und Verrechnungspreisverbindlichkeiten
 - g) Verdeckte Ausschüttungen - unangemessen niedriges Entgelt



I. Umsatzsteuer innerhalb des Konzerns

- Keine speziellen Regelungen für Konzerne in der Umsatzsteuer.
- Wirkungen der Organschaft auf das Inland beschränkt – grenzüberschreitende Leistungen sind keine Innenumsätze.
- Im Konzern und in der Finanzverwaltung sind idR verschiedene Abteilungen für Verrechnungspreise und für die Umsatzsteuer zuständig → Wechselwirkungen sind zu beachten.



I. Umsatzsteuer innerhalb des Konzerns

- Beispiel: Muss bei Dienstleistungen ein Gewinnaufschlag verrechnet werden?
 - Umsatzsteuer: *Nein, auch der reine Kostenersatz gilt als Entgelt; es muss keine Gewinnerzielungsabsicht bestehen.*
 - Verrechnungspreise: *Bei Dienstleistungen ist idR ein Gewinnaufschlag zu berücksichtigen (VPR 2010, Rz 77); Ausnahme: bloße Nebenleistungen (VPR 2010, Rz 80).*

a) Funktionsverlagerung

- Funktionsverlagerungen:
 - Höhere Wertschöpfung für den Konzern durch Verlegung von betrieblichen Funktionen.
- Ertragsteuerliche Fragen:
 - Wurde überhaupt eine Funktion oder ein immaterielles Wirtschaftsgut verlagert?
 - Wie ist die verlagerte Funktion oder das immaterielle Wirtschaftsgut zu bewerten – Höhe des Verrechnungspreises?



a) Funktionsverlagerung

- Umsatzsteuerliche Fragen, wenn eine Entschädigung geleistet wird:
 - Liegt ein Leistungstausch vor?
 - Wer ist der Leistungsempfänger?
 - Liegt eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vor?
 - Wo ist der Ort der Leistung?

a) Funktionsverlagerung

■ Entschädigungen

- Lieferungen – Übergang von Vermögenswerten (zB Warenlager)
- Sonstige Leistungen:
 - Nachteilige Auswirkungen für die Konzerngesellschaft (zB Kündigungsentschädigungen, Schließungskosten)
 - Übergang von Gewinnchancen (zB Verzicht auf Marktbearbeitung)
 - Übergang von immateriellen Wirtschaftsgütern (zB Know-How, Markenrechte, Kosten der Markterschließung, Firmenwert)
 - Beendigung von Vertragsbeziehungen zu Kunden (zB Übertragung des Kundenstocks)



a) Funktionsverlagerung (Verzicht auf Marktbearbeitung)

Eine österreichische Konzerngesellschaft verzichtet auf Anordnung der deutschen Muttergesellschaft zugunsten einer schweizerischen Konzerngesellschaft (Schwestergesellschaft) auf die Bearbeitung des österreichischen Marktes. Die schweizerische Konzerngesellschaft leistet eine Entschädigung in angemessener Höhe.

▪ Umsatzsteuer:

- Verzicht auf Marktbeteiligung stellt eine Dienstleistung dar.
- Leistungsempfänger ist, wer sich die Leistung ausbedungen hat.
 - Muttergesellschaft oder Tochtergesellschaft? Aus dem Sachverhalt geht dies nicht hervor. Im Vertrag sollte daher festgehalten werden, wer der Leistungsempfänger ist.
- Ort der Leistung bestimmt sich idR nach § 3a Abs 6 UStG.
 - Empfängerort (Deutschland oder Schweiz) – nicht steuerbar in Österreich

a) Funktionsverlagerung (Veräußerung Kundenstock)

Eine österreichische Konzerngesellschaft überträgt den von ihr geschaffenen Kundenstock „Osteuropa“ auf eine britische Konzerngesellschaft und erhält dafür ein angemessenes Entgelt.

▪ Umsatzsteuer:

- Veräußerung eines Kundenstocks stellt eine Dienstleistung dar.
 - Bisher wurde der Firmenwert/Kundenstock von der Finanzverwaltung als Gegenstand angesehen – Änderung der Rechtsansicht:
 - 2009: Der EuGH entscheidet in der Rs *Swiss Re*, dass die Übertragung von Lebensversicherungen eine Dienstleistung ist.
 - 2011, Juni: Die deutsche Finanzverwaltung sieht im Lichte des Urteils des EuGH die Übertragung eines Firmenwerts/Kundenstocks als sonstige Leistung.
 - 2011, November: Die österreichische Finanzverwaltung vertritt nun auch diese Ansicht.
- Ort der Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs 6 UStG = Großbritannien.

b) Vorteilsausgleich

- Vorteilsausgleich bei internationalen Verrechnungspreisen
 - Leistungen stehen sich kompensatorisch gegenüber.
 - Vorteilsausgleich muss dokumentiert werden (VPR 2010, Rz 319).
 - Vorteilsausgleich muss fremdüblich sein (hypothetischer Fremdvergleich).
 - Um die Fremdüblichkeit nachzuweisen, müssen die gegenseitigen Leistungen idR quantifiziert werden.
- Umsatzsteuerliche Fragen:
 - Liegt ein Tausch oder ein tauschähnlicher Umsatz vor?
 - Wie ist die Bemessungsgrundlage zu ermitteln?

b) Vorteilsausgleich

- Vorteilsausgleich als Tausch oder tauschähnlicher Umsatz
 - Unmittelbarer Zusammenhang zwischen den gegenseitigen Leistungen
- Objektiver Wert oder subjektiver Wert?
 - Nach § 4 Abs 6 UStG ist bei einem Tausch oder tauschähnlichen Umsätzen die Bemessungsgrundlage der „*Wert jedes Umsatzes*“.
 - Mangels Bewertungsvorschrift wird in den UStR (Rz 671) auf den gemeinen Wert zurückgegriffen = objektiver Wert.
 - Nach unionsrechtlicher Auslegung ist der „*Wert der Gegenleistung*“ aber ein subjektiver Wert.

b) Vorteilsausgleich

- Grundsätze des EuGH zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage:
 - Eine Gegenleistung kann sowohl in Geldzahlungen als auch in Sachleistungen erbracht werden.
 - Der Wert der Gegenleistung muss feststellbar sein und in Geld ausgedrückt werden können.
 - Die Gegenleistung ist ein subjektiver Wert, „*da die Besteuerungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert.*“
 - Ist kein Geldbetrag vereinbart, ist der subjektive Wert der Gegenleistung auf andere Weise zu ermitteln.

Nach den
Umständen des
Einzelfalls zu
ermitteln

- Betrag den der Unternehmer aufwendet = Einkaufspreis (EuGH, Rs *Empire Stores Ltd*; Rs *Bertelsmann AG*)
- Großhandelspreis = Marktpreis – nicht der Einkaufspreis (EuGH, Rs *Naturally Yours Cosmetics Ltd*)

b) Vorteilsausgleich

- **Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Konzern:**
 - I. Primär direkte Bestimmung (zB bei einer Vereinbarung über einen Vorteilsausgleich, bei dem die gegenseitigen Leistungen fremdüblich quantifiziert werden) – Marktwert stellt idR den subjektiven Wert dar.
 - II. Steht fest, dass ein ausgeglichenes Austauschverhältnis gegeben ist, kann hilfsweise auch auf den subjektiven Wert des anderen Unternehmers zurück gegriffen werden.
 - III. Als „ultima ratio“ ist auch im Sinne des EuGH die Bemessungsgrundlage mit jenem Betrag zu schätzen, den der Unternehmer bereit ist aufzuwenden (=Selbstkosten).
 - Wird dazu hilfsweise der gemeine Wert herangezogen, sind jedenfalls die Umsatzsteuer und eine fremdüblicher Gewinnaufschlag herauszurechnen.

b) Vorteilsausgleich

- Beispiel:

Die österreichische Konzernmuttergesellschaft IT-Austria GmbH vereinbart mit ihrer irischen Tochtergesellschaft IT-Irland Ltd. sich gegenseitig Leistungen zu erbringen. Es werden alle Erfordernisse eines ertragsteuerlichen Vorteilsausgleichs erfüllt. Die Dienstleistungen der IT-Austria werden fremdüblich mit EUR 500 pro Stunde angenommen, die Selbstkosten betragen laut Kostenrechnung EUR 300 pro Stunde. Die Leistungen der IT-Irland werden fremdüblich mit EUR 200 pro Stunde angenommen, die Selbstkosten betragen laut Kostenrechnung EUR 100 pro Stunde. Im Jahr 2011 leistet die IT-Austria 100 Stunden (EUR 50.000) während die IT-Irland 200 Stunden (EUR 40.000) leistet. Die IT-Irland leistet am Jahresende eine Ausgleichszahlung iHv EUR 10.000 ($50.000 - 40.000$) an die IT-Austria.

- Umsatzsteuer:

- Bei beiden Umsätzen beträgt die Bemessungsgrundlage EUR 50.000, weil eine Vereinbarung zwischen den Gesellschaften vorliegt; mE ist hier nicht auf die Selbstkosten der jeweils „hingeebenen“ Dienstleistung abzustellen.

II. Umsatzsteuer und Verrechnungspreiskorrekturen

- Aufteilung von Unternehmensgewinnen (Art 7 und 9 OECD-MA) → „arm’s length principle“
 - Gewinnerhöhung in einem Staat → Primärberichtigung
 - Anpassung der Gewinne im anderen Staat → Gegenberichtigung
- Ein DBA ist selbst keine Rechtsgrundlage zur Erhöhung von Gewinnen
- DBA sehen keine bestimmte innerstaatliche Rechtsgrundlage zur Erhöhung von Gewinnen vor. In Österreich zB:
 - § 6 Z 6 EStG (Überführung von Wirtschaftsgütern) → primär anzuwenden
 - § 6 Z 14 EStG (Einlage oder Einbringung)
 - § 8 Abs 2 KStG (Verdeckte Gewinnausschüttung)

II. Umsatzsteuer und Verrechnungspreiskorrekturen

- Sekundärberichtigungen
 - Einstellen einer Forderung oder einer Verbindlichkeit
 - Zweck: Gewinne rückführen
 - Ansonsten liegt idR eine Vermögenszuwendung vor:
 - Verdeckte Ausschüttung
 - Verdeckte Einlage

c) Äquivalenz

- Bemessungsgrundlage
 - Umsatzsteuerlich ist keine Äquivalenz zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich.
 - Gegenleistung muss nicht dem Fremdvergleich entsprechen.
 - Gegenleistung kann auch untern den Selbstkosten liegen.

c) Äquivalenz

- Mindestbemessungsgrundlage (zur Verhinderung von Missbrauch)
 - Option nach Art 80 MwSt-Syst-RL den Normalwert (Art 72 MwSt-Syst-RL) anzuwenden:
 - Gilt jedoch nur für Fälle, in denen der Leistungsempfänger oder Leistungserbringer nicht zum (vollen) Vorsteuerabzug zugelassen ist.
 - Österreich hat davon nicht gebrauch gemacht – es wurden der Kommission keine Maßnahmen bekanntgegeben.
 - Möglichkeit, gem Art 395 MwSt-Syst-RL abweichende Sondermaßnahmen zu beantragen (von Österreich nicht in Anspruch genommen).

d) Berichtigung des Entgelts

- Die Finanzverwaltung nimmt an, dass durch eine
 - Verrechnungspreisforderung das umsatzsteuerliche Entgelt erhöht wird
 - Verrechnungspreisverbindlichkeit das umsatzsteuerliche Entgelt verringert wird
- Bei einer Änderung der Gegenleistung hat eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage zu erfolgen (§ 16 UStG).
- Ob eine Berichtigung zu erfolgen hat, muss mE im Einzelfall geprüft werden – die Einstellung der Verrechnungspreisforderung/verbindlichkeit ist nämlich lediglich ertragsteuerlich motiviert.



e) Die pragmatische Lösung der VPR 2010

- Umsatzsteuerliche Berichtigungen können unterbleiben (VPR 2010, Rz 338 ff), wenn
 - die Berichtigungen keine Auswirkung auf das Steueraufkommen haben, und
 - keine Störung des Informationssystems über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen (MIAS) eintritt.
- Keine Rechtsgrundlage, daher nur eingeschränkte Rechtssicherheit (Vertrauensschutz bei Erlässen des BMF)



e) Die pragmatische Lösung der VPR 2010

- Störung des Informationssystems über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen (MIAS):
 - Wenn, bei ig Erwerben oder ig Lieferungen eine Berichtigung der ZM erfolgt.
 - Wenn, bei sonstigen Leistungen innerhalb der EU eine Berichtigung der ZM erfolgt.
 - Wenn, bei einem der beteiligten Unternehmer aufgrund der Verrechnungspreisberichtigungen eine (neue) UID erteilt wird.

f) Forderung und Verbindlichkeiten

- Die pragmatische Lösung der VPR 2010 - keine Auswirkung auf das Steueraufkommen bei Forderungen oder Verbindlichkeiten:
 - Steuerfreier Export
 - Ausfuhrlieferung oder ig Lieferung (VPR 2010, Rz 339)
 - Steuerpflichtige Leistung (voller Vorsteuerabzug oder Erstattung der USt)
 - Steuerbare sonstige Leistung (VPR 2010, Rz 340)
 - EUSt-pflichtige Waren (VPR 2010, Rz 341)
 - IG-Erwerbe (VPR 2010, Rz 342)
 - Nicht steuerbare Leistung
 - zB B2B-Umsätze, deren Leistungsort sich nach § 3a Abs 6 UStG bestimmt (VPR 2010, Rz 343)

g) Verdeckte Ausschüttungen – unangemessen niedriges Entgelt

■ Vorsteuerabzug

- Schritt 1: § 12 Abs 2 Z 1 UStG – „*unternehmerischen Zwecken dienen*“
- Schritt 2: § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG – Überwiegend verdeckte Ausschüttung
 - Die VPR 2010 gehen auch bei einem Überwiegen der verdeckten Ausschüttung von der Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges aus (Rz 344).
 - Nach dieser Ansicht der Finanzverwaltung ist bei einer verdeckten Ausschüttung durch eine Verrechnungspreiskorrektur keine Vorsteuerkorrektur erforderlich.



g) Verdeckte Ausschüttungen – unangemessen niedriges Entgelt

- Leistungstausch liegt auch bei einem nicht kostendeckenden Entgelt vor (EuGH Rs *Skripalle*, Rs *Scandic*, Rs *Campsa*).
- Bei einer Leistung unter den Selbstkosten kann nicht automatisch ein Eigenverbrauch angenommen werden (weder gänzlich noch teilweise)
 - In Ö mangelt es an der Rechtsgrundlage – keine Mindestbemessungsgrundlage umgesetzt (Rs *Campsa*).
- Eigenverbrauch liegt nur bei Unentgeltlichkeit vor – Wird etwas geleistet, kann aber Unentgeltlichkeit bei einem nicht ernstlich gemeinten (symbolischen) Entgelt vorliegen.
 - Beweisfrage = im Einzelfall zu entscheiden.

g) Verdeckte Ausschüttungen – unangemessen niedriges Entgelt

- Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit
 - Wann werden Leistungen aus unternehmensfremden Gründen erbracht?
 - Es kommt auf das Motiv des Leistenden an.
 - Es liegt wieder eine Beweisfrage vor → diese entspricht jener nach einem symbolischen Entgelt, denn es geht um die Frage, ob eine Leistung gegen Entgelt oder unentgeltlich erbracht wird.
 - Die Finanzverwaltung sieht eine Leistung zu einem nicht kostendeckenden Entgelt an einen Gesellschafter jedenfalls als außerbetrieblich an → Eigenverbrauch.
 - Gegenargument 1: *Widerspricht der Rechtsprechung des EuGH (Rs, Scandic, Rs Campsa).*
 - Gegenargument 2: *Die Mindestbemessungsgrundlage gem Art 80 MwSt-Syst-RL wäre bei einer derartigen Auffassung nicht notwendig.*

g) Verdeckte Ausschüttungen – unangemessen niedriges Entgelt

- Eigene Auffassung:
 - Leistung an eine natürliche Person als Gesellschafter
 - Bei privaten Gegenstände (zB eine Villa) ist ein unternehmensfremder Zweck naheliegend – der Gesellschafter ist wohl der Letztverbraucher. Es ist (widerlegbar) von einem Eigenverbrauch auszugehen.
 - Leistung an ein verbundenes Unternehmen (Unternehmer iSv § 2 UStG)
 - Bei Leistungen innerhalb der Unternehmerkette ist mE primär von einem Leistungsaustausch auszugehen → ein Eigenverbrauch ist von der Finanzverwaltung nachzuweisen.
 - Argument 1: *Bei einem nicht kostendeckenden Entgelt wird nur auf einen Teil des Entgelts verzichtet – es liegt aber dennoch ein entgeltlicher Umsatz vor.*
 - Argument 2: *In der Rs Campsa, hat der EuGH eine Leistung zwischen zwei verbundenen Unternehmen erkannt, obwohl die Gegenleistung nicht dem Marktwert entsprochen hat.*



g) Verdeckte Ausschüttungen – unangemessen niedriges Entgelt

- Die pragmatische Lösung der VPR 2010, Rz 345 f:
 - Wird bei konzerninternen Leistungsbeziehungen ein Eigenverbrauch angenommen, kann eine Berichtigung unterbleiben, wenn
 - die Umsatzsteuer gem § 12 Abs 15 UStG in Rechnung gestellt werden kann und
 - der Empfänger eine vollständige Entlastung erwirken kann.
 - Gilt dies auch für rein nationale Fälle (in denen kein Konzern vorliegt)?



Herzlichen Dank für die Aufmerksamkeit!

Univ.-Ass. Mag. Martin Lehner

Johannes Kepler Universität Linz

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

martin.lehner@jku.at

0732 – 2468 - 8498