

I. Einleitung

Die Rechtsentwicklung, wonach auch für eigentümlöse Rechtsgebilde ein Korrektiv für „verdeckte Vermögenszuwendungen“ erforderlich ist, geht bereits auf die Rechtsprechung des VwGH aus den Sechzigerjahren zurück und wurde zuletzt auch für Vereine intensiv diskutiert.¹ Auch die Steuermaterialien zum PSG 1993 sprechen die Thematik der verdeckten Vermögenszuwendung bei Privatstiftungen bereits an.²

Der Fokus dieses Beitrags liegt auf den ertragsteuerlichen Folgen „verdeckter“ Vermögenszuwendungen von inländischen Privatstiftungen. Bei ausländischen Stiftungen sind die Rechtsfolgen fremdunüblicher Vermögenszuwendungen vielschichtiger und können von Fragen der Steuersubjektivität über die Vermögenszurechnung bis hin zu steuerlichen Spezialvorschriften in bilateralen Steuerabkommen reichen.³ In der Entscheidungspraxis der Behörden führen fremdunübliche Vermögenszuwendungen ausländischer Stiftungen vielfach bereits zur Versagung der inländischen Steuersubjektivität und Zurechnung des gesamten Stiftungsvermögens zum Stifter bzw Begünstigten.⁴ Diese Rechtsfolgen sollen jedoch ebenso wie umsatzsteuerliche Aspekte im vorliegenden Beitrag ausgeklammert bleiben.

II. Abgabenrechtliche Rechtsfigur

Bei Kapitalgesellschaften dient die Rechtsfigur der verdeckten Ausschüttung der Ermittlung des „richtigen“ Einkommens der Körperschaft sowie ihres Gesellschafters.⁵ Dogmatisch ist das Konzept der verdeckten Ausschüttung dem körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzip geschuldet, wobei der Bestimmung des § 8 Abs 2 KStG nach herrschender Auffassung in diesem Zusammenhang lediglich deklarative Bedeutung zukommt.⁶

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Körperschaft bewirkt dabei nicht zeitgleich auch eine steuerpflichtige verdeckte Ausschüttung auf Ebene des Gesellschafters.⁷ Es besteht daher auch keine verfahrensrechtliche Bindung des Körperschaftsteuerbescheids an den Einkommensteuer- oder KEST-Haftungsbescheid.⁸

Nach der Rechtsprechung des VwGH sind verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen an Anteilinhaber oder diesen nahestehende Personen, die ihre Wurzel in der Anteilinhaberschaft haben und das Vermögen der Körperschaft mindern.⁹

1 VwGH 30.4.1965, 2325/63; *Bergmann*, Verdeckte Vereinszuwendungen, RdW 2018, 670 ff; KStR 2013 Rz 586; *Urtz*, Verdeckte Zuwendungen von Privatstiftungen, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen 322.

2 Vgl Nachweise bei *Urtz* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen 322.

3 Vgl Art 2 Abs 1 lit o Steuerabkommen FL-AT.

4 Vgl zuletzt BFG 24.6.2020, RV/7103717/2019.

5 MwN *Kirchmayr* in diesem Band Pkt I Fußnote 2.

6 MwN *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG² § 8 Rz 96.

7 KStR 2013 Rz 569.

8 KStR 2013 Rz 655.

9 Vgl die Rechtsprechungsnachweise zu KStR 2013 Rz 566.

Ähnlich lautet die Rechtsprechung des VwGH zu verdeckten Zuwendungen bei Privatstiftungen, wonach Zuwendungen von Privatstiftungen in offener oder verdeckter Form erfolgen können.¹⁰ Sie setzen eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung und einen subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung, der durch ihre Organe gebildet wird, voraus.

In Anlehnung an die VwGH-Rechtsprechung werden im Schrifttum¹¹ folgende Kriterien iZm verdeckten Zuwendungen diskutiert:

- Vermögensvorteil
- Subjektiver Zuwendungswille
- Veranlassung durch Stiftungsverhältnis
- Fehlender Vorteilsausgleich

Nachfolgend sollen die genannten Kriterien näher beleuchtet werden.

A. Vermögensvorteil

Die Zuwendung eines Vermögensvorteils setzt in einem ersten Schritt die steuerliche Zurechnung des betreffenden Vermögensgegenstands bei der Privatstiftung voraus. Die steuerliche Zurechnung erfolgt dabei nach den allgemeinen Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums. Vermögensgegenstände, die der Privatstiftung steuerlich nicht zurechenbar sind, können daher keine verdeckte Zuwendung bewirken. Derartige Fallkonstellationen kommen in der Praxis jedoch selten vor und wären allenfalls bei der Zuwendung von treuhändig verwahrten Vermögensgegenständen denkbar.

Zur Abgeltung von gerichtlich durchsetzbaren Pflichtteilsergänzungsansprüchen mit Stiftungsvermögen hat der VwGH bereits judiziert, dass insoweit keine verdeckte Zuwendung vorliegt, als die Vermögenszuwendung in der gesetzlichen Verpflichtung der Privatstiftung zur Auszahlung der Pflichtteilsergänzungsansprüche wurzelt.¹² Methodisch wurde von Teilen des Schrifttums kritisiert, dass der VwGH diese Entscheidung nicht auf Ebene des Vermögensvorteils gelöst hat, sondern über das Nichtvorliegen der subjektiven Zuwendungsabsicht.¹³ Insoweit die Privatstiftung bereits aufgrund gesetzlicher Ansprüche zur Vermögensherausgabe verpflichtet ist, liege nach dieser Auffassung schon dem Grunde nach kein Vermögensvorteil vor.¹⁴

In einer jüngeren Entscheidung hat der VwGH ausgesprochen, dass dann nicht von einer Zuwendung einer Privatstiftung auszugehen ist, wenn und insoweit der Vermögenstransfer im Wege eines insolvenzrechtlichen Anfechtungsanspruches, als Schadenersatzanspruch oder als Bereicherungsanspruch gegenüber der Privatstiftung – auch gerichtlich – durchsetzbar war.¹⁵ Im Unterschied zum Erkenntnis aus dem Jahr 2016 wurde diese Entscheidung nicht mehr explizit auf den fehlenden Bereicherungswillen gestützt.

10 VwGH 10.2.2016, Ra 2014/15/0021; VwGH 21.2.2013, 2009/13/0257; VwGH 28.6.2016, 2013/13/0062.

11 Urtz in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen 322; *Fraberger/Kraus*, Verdeckte Zuwendungen aus der Privatstiftung, ZFS 2020, 39 ff.

12 VwGH 10.2.2016, Ra 2014/15/0021.

13 *Schaunig*, Bereicherungswille bei Zuwendungen von Privatstiftungen? PSR 2016, 138 ff.

14 So auch *Zorn*, Zum Pflichtteilsergänzungsanspruch bei Vermögensübertragung auf eine Privatstiftung, RdW 2016, 285.

15 VwGH 3.4.2019, Ra 2018/15/0060.

Der Vermögensvorteil kann dabei auch in einer unterpreisen Nutzungsüberlassung von Stiftungsvermögen (zB Liegenschaften) an den Zuwendungsempfänger liegen.¹⁶

B. Subjektiver Zuwendungswille

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Annahme einer verdeckten Zuwendung ein subjektiver Bereicherungswille auf Ebene der Privatstiftung festzustellen.¹⁷

Diese Feststellung erfordert eine auf Vorteilsgewährung gerichtete subjektive Willensentscheidung eines zur Willensbildung befugten Stiftungsorgans (idR Stiftungsvorstand). Bei mehreren Stiftungsorganen dürfte eine Willensbildung in der nach Zivilrecht bedingten vertretungsbefugten Anzahl steuerlich nicht maßgeblich sein. Dies wurde zwar zu verdeckten Zuwendungen bislang noch nicht explizit vom VwGH bestätigt, kann jedoch aus der Rechtsprechung zu verdeckten Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften abgeleitet werden.¹⁸

Der subjektive Bereicherungswille wird aus den äußeren Umständen des Einzelfalles erschlossen und unterliegt der freien Beweiswürdigung. Wie *Fraberger* zutreffend aufzeigt, kann der Bereicherungswille jedoch nicht allein aus dem objektiven Umstand der Vermögensverschiebung von der Stiftung hin zum Begünstigten abgeleitet werden.

Von Teilen des Schrifttums wird das Erfordernis einer subjektiven auf Vorteilsgewährung gerichteten Komponente kritisch gesehen, weil diese Komponente auch gesellschaftsrechtlich nicht gefordert wird und das Steuerrecht insoweit keine strengeren Vorschriften vorsehen darf.¹⁹ Zudem würden die Wertungen der subjektiven Komponente vielfach ohnehin in der Fremdvergleichsprüfung (vgl II.C.) aufgehen.

Zu den Anforderungen an die subjektive Komponente fordert die hA ein „Wissen“ um die Vorteilsgewährung.²⁰ Ein „Hätte-wissen-Müssen“ im Sinne der Verletzung der Sorgfalt eines ordnungsgemäßen Geschäftsführers erfüllt die subjektive Komponente daher nicht.

Nach der Finanzverwaltungspraxis soll lediglich ein Tatbestandsirrtum das Vorliegen des subjektiven Elements ausschließen können, ein Rechtsirrtum hingegen nicht.²¹ Die Auffassung, wonach ein Rechtsirrtum keinesfalls das Vorliegen des subjektiven Elements ausschließen kann, dürfte jedoch zu kurz gegriffen sein. Man stelle sich nur den Fall vor, dass der Stiftungsvorstand zur Rechtskonformität einer Zahlungsverpflichtung ein umfangreiches Rechtsgutachten eingeholt hat, von dem in weiterer Folge in der Betriebsprüfung abgewichen wird. Wenn es sich bei dem Gutachten um kein Gefälligkeitsgutachten handelt, wird eine verdeckte Ausschüttung unabhängig davon, ob darin

16 Jüngst BFG 9.4.2021, RV/4100488/2017.

17 VwGH 10.2.2016, Ra 2014/15/0021; VwGH 28.6.2016, 2013/13/0062; *Zorn*, VwGH: Zuwendungswille bei verdeckter Zuwendung einer Privatstiftung, RdW 2016, 641.

18 VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046.

19 Vgl Meinungsstand bei *Schaunig*, Bereicherungswille bei Zuwendungen von Privatstiftungen? PSR 2016, 140.

20 MwN *Kirchmayr* in diesem Band Pkt VII.A.

21 KStR 2013 Rz 608.

Rechts- oder Tatfragen begutachtet werden, mangels Vorliegens eines subjektiven Elements ausscheiden.²² Für die Abgrenzung, ob ein Irrtum zum Ausschluss des subjektiven Elements führt, ist daher vielmehr auf die Frage der Vorwerfbarkeit des Irrtums abzustellen und nicht auf die im Detail schwierige Abgrenzung zwischen Rechts- und Tatbildirrtümern.

C. Veranlassung durch das Stiftungsverhältnis

Zur Identifizierung von sozietär veranlassten Vermögenszuwendungen bei Kapitalgesellschaften wird von der Rechtsprechung in der Regel eine Fremdvergleichsprüfung durchgeführt.²³ Danach müssen schuldrechtliche Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter folgenden kumulativ zu erfüllenden Kriterien entsprechen, um nicht als sozietär veranlasster Vorgang qualifiziert zu werden:

- Publizitätswirksamer, eindeutiger und klarer Inhalt (Fremdvergleich im formellen Sinn)
- Fremdübliche Konditionen (Fremdvergleich im materiellen Sinn)

Die Fremdüblichkeitsprüfung erfolgt individuell anhand der im konkreten Betrieb vorherrschenden Verhältnisse im Zeitpunkt des Eingehens der Leistungsbeziehung. Als Maßstab für die Fremdvergleichskonformität können interne oder externe Branchenwerte herangezogen werden. In Ermangelung interner oder externer Daten kann ausnahmsweise auch ein hypothetischer Fremdvergleich angestellt werden. Der hypothetische Fremdvergleich ist in Anlehnung an die Rechtsprechung des deutschen BFH am Verhalten eines ordentlichen und gewissenhafter Geschäftsführers in einer vergleichbaren Situation zu modellieren.²⁴

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften fehlt es bei eigentümlösen Rechtsgebilden an der Gesellschafterebene, sodass Leistungsbeziehungen schon begrifflich nicht ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis haben können. Ungeachtet der strukturellen Unterschiede sind jedoch auch bei eigentümlösen Rechtsgebilden Sachverhaltskonstellationen denkbar, in denen bestimmte Personen einen „eigentümlähnlichen“ Einfluss auf die Leistungsbeziehungen ausüben.

Im Fall der Privatstiftung hat insbesondere der Stifter bereits von Gesetzes wegen weitgehende Einflussmöglichkeiten auf die Privatstiftungsstruktur, sodass Leistungsbeziehungen mit ihm an den Fremdvergleichskriterien zu messen sind. Der Einfluss des Stifters auf Leistungsbeziehungen der Stiftungen kann dabei unterschiedlich stark ausgeprägt sein.²⁵ Sofern sich der Stifter umfassende Änderungs- und Widerrufsrechte vorbehalten hat oder selbst Begünstigter der Stiftung ist, liegt aus Sicht des steuerlichen Trennungsprinzips eine vergleichbare Gemengelage gegenläufiger Interessen vor, sodass die Übernahme der Wertungen zu verdeckten Ausschüttungen ein geeignetes Korrektiv darstellt. Unmaßgeblich für die Annahme einer verdeckten Zuwendung ist dabei auch, ob die vom Stifter veranlasste Vermögenszuwendung ihm selbst, dem Begünstigten oder einer

22 VwGH 27.7.1999, 94/14/0018.

23 Vgl ausführlich *Kirchmayr* in diesem Band Pkt VI.

24 Zuletzt BFH 11.11.2015, I R 5/14, BStBl II 2016, 491; 27.7.2016, I R 12/15, BStBl II 2017, 217.

25 Vgl *Thorbauer*, Steuerliche Angehörigenjudikatur im Zusammenhang mit Privatstiftungen, PSR 2015, 20.

anderen nahestehenden Person zukommt.²⁶ Eine verdeckte Zuwendung liegt beispielsweise auch dann vor, wenn der Begünstigte nicht selbst mit der Privatstiftung in eine Leistungsbeziehung tritt, sondern die Leistung über eine ihm zurechenbare Gesellschaft abwickelt und nicht fremdüblich abgegolten wird.

Je weiter sich jedoch der Stifter von einer „eigentümerähnlichen“ Position entfernt und je ausgeprägter der Einfluss eines autonom agierenden Stiftungsvorstands ist, desto höher liegt die Beweislast der Behörde für eine nicht fremdübliche Leistungsbeziehung. Zu kurz gegriffen wäre es jedenfalls, wenn aus der Stellung des Stifters ohne Hinzutreten weiterer Sachverhaltelemente automatisch auf das Vorliegen eines Naheverhältnisses zwischen Stifter und Privatstiftung geschlossen wird.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann eine verdeckte Zuwendung auch durch den Begünstigten veranlasst sein, wenn die wirtschaftliche Begründung der Vermögensverschiebung „in der Stellung des Begünstigten als Zuwendungsempfänger“ liegt.²⁷ Im Schrifttum wird die Veranlassung durch den Begünstigten aufgrund der eingeschränkten zivil- und gesellschaftsrechtlichen Einflussmöglichkeiten differenziert gesehen.²⁸ Einigkeit dürfte für jene Fälle bestehen, in denen der Begünstigte selbst Stifter oder naher Angehöriger iSd § 25 BAO eines Stifters ist. Darüber hinaus sind auch Konstellationen denkbar, in denen die verdeckte Zuwendung nicht an einen urkundlich erwähnten Begünstigten selbst, sondern an eine dem Begünstigten nahestehende Person erfolgt.

Demgegenüber sind rechtswidrig erlangte Vermögensvorteile des Stiftungsvorstands regelmäßig nicht durch das Stiftungsverhältnis veranlasst.²⁹ Die erlangten Vorteile führen beim Stiftungsvorstand daher nicht zu Einkünften nach § 27 Abs 5 Z 7 EStG, sondern sind regelmäßig Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit. Diese Wertung ist auch auf Stiftungsprüfer, Mitglieder des Aufsichtsrates sowie fakultative Stiftungsorgane (zB Beirat) zu übertragen, sofern diese Organe mit fremden Dritten besetzt werden.

D. Vorteilsausgleich

Für Kapitalgesellschaften wird anerkannt, dass kein vGA-Sachverhalt verwirklicht ist, wenn dem von der Körperschaft zugewendeten Vermögensvorteil ein kompensierender Vermögensausgleich des Gesellschafters gegenübersteht.³⁰ Die diesbezüglich von der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis geforderten Voraussetzungen sind jedoch sehr restriktiv und praktische Anwendungsfälle selten.³¹

Methodisch ist der Vorteilsausgleich bei der Prüfung der objektiven Voraussetzungen angesiedelt, sodass subjektive Kriterien keine Rolle spielen. Wenn daher die objektiven Voraussetzungen (ausdrückliche Vereinbarung, enger sachlicher und zeitlicher Zusam-

26 Von der Veranlassungsthematik ist die Frage der steuerlichen Behandlung auf Ebene des Zuwendungsempfängers zu trennen, die individuell zu unterschiedlichen Steuerfolgen führen kann (insb bei im Ausland ansässigen Zuwendungsempfängern).

27 VwGH 21.2.2013, 2009/13/0257.

28 Thorbauer, PSR 2015, 22; Urtz in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen 324.

29 Urtz in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen 328; StfR 2009 Rz 232.

30 Ressler/Stürzlinger in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG² § 8 Rz 136 ff.

31 Vgl KStR 2013 Rz 614 ff.

I. Einleitung

Das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung ist nicht auf nationale Sachverhalte beschränkt. Vielmehr ist die sich im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen stellende Vorfrage nach der Fremdüblichkeit von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Anteilseignern bzw zwischen Gesellschaften untereinander eine Thematik, die auf internationaler Ebene zentrale Bedeutung für die Bepreisung von Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaften von multinationalen Konzernen in Form von Verrechnungspreisen hat.

Verbunde Unternehmen, die in unterschiedlichen Staaten ansässig sind, haben ihre konzerninternen Transaktionen fremdüblich zu gestalten. Dies fordern zum einen die zwischenstaatlichen Normen der jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen sowie zum anderen das österreichische Steuerrecht. Ziel der Bewertung der konzerninternen Transaktionen mit dem Fremdüblichkeitsgrundsatz ist dabei sowohl die Vermeidung von Gewinnverlagerungen in sog „Niedrigsteuerländer“ als auch die Vermeidung von wirtschaftlicher „Doppelbesteuerung“. Denn im Rahmen einer Wertschöpfungskette, an der in unterschiedlichen Staaten ansässige Konzerngesellschaften beteiligt sind, ist die Höhe des zwischen den Konzerngesellschaften vereinbarten Verrechnungspreises maßgeblich für die Aufteilung des aus der Wertschöpfung des Konzerns erzielten Gesamtgewinns auf die einzelnen Ansässigkeitsstaaten.

Beispiel

Das in Österreich ansässige Produktionsunternehmen Ö-GmbH ist Teil des D-Konzerns, deren Konzernobergesellschaft die in Staat D ansässige D-AG ist. Zur Vermarktung der Produkte in Staat N wird die dort ansässige Konzerngesellschaft N-Ltd beauftragt. Die N-Ltd verkauft die Produkte der Ö-GmbH an fremde Kunden zu einem Preis von 1.000, hat eigene Kosten von 200 und zahlt an Ö-GmbH einen Einkaufspreis von 600. Die bei der Ö-GmbH zur Herstellung des Produkts anfallenden Einzel- und Gemeinkosten betragen 300. Somit erzielt die Ö-GmbH einen Gewinn von 300 ($= 600 - 300$) und die N-Ltd einen Gewinn von 200 ($= 1.000 - 200 - 600$). Würde nun der von N-Ltd an Ö-GmbH zu bezahlende Verrechnungspreis von 600 auf 400 herabgesetzt werden, erzielt die Ö-GmbH nur mehr einen Gewinn von 100 ($= 400 - 300$), die N-Ltd aber einen Gewinn von 400 ($= 1.000 - 200 - 400$).

Österreich verliert hierdurch einen wesentlichen Teil des steuerbaren Gewinnsubstrats, wohingegen Staat N dieses hinzugewinnt. Daher würde Österreich die Änderung des Verrechnungspreises kritisch hinterfragen. Sofern Staat N nämlich eine niedrigere Steuerbelastung als Österreich (derzeit 25 % für Körperschaften) vorsieht, beispielsweise 10 %, könnte die Änderung des Verrechnungspreises vom Motiv der Reduktion der Konzernsteuerquote geleitet sein. Im Beispiel beträgt die Gesamtsteuerbelastung vor Anpassung des Verrechnungspreises insgesamt 95 ($= 300 \times 25 \% + 200 \times 10 \%$). Nach der Anpassung des Verrechnungspreises würde sich die Gesamtsteuerbelastung hingegen auf nur mehr 65 ($= 100 \times 25 \% + 400 \times 10 \%$) belaufen.

Die Ö-GmbH hat in diesem Fall gegenüber der österreichischen Finanzverwaltung zu rechtfertigen, dass die Anpassung des Verrechnungspreises dem Fremdüblichkeitsgrundsatz entspricht, dh auch zwischen fremden Dritten so vereinbart worden wäre. Ein (fremdüblicher) Grund für die Anpassung könnte sein, dass das Produkt mittlerweile nur mehr ein Standardprodukt darstellt, für dessen Produktion das Know-how frei zugänglich ist, und die wesentliche Wertschöpfung nunmehr im richtigen Vertrieb bzw in der Vermarktung des Produkts besteht. Sollte dagegen kein fremdüblicher Grund vorliegen, würde Österreich eine Verrechnungspreiskorrektur bei der Ö-GmbH vornehmen und hierdurch deren Gewinn erhöhen. Zur Vermei-

derung einer (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung müsste der Staat N eine entsprechende Gegenberichtigung bei der N-Ltd vornehmen und deren Gewinn reduzieren. Die Korrektur bei der Ö-GmbH würde zudem zu einer verdeckten Gewinnausschüttung von der Ö-GmbH an die D-AG (und einer verdeckten Einlage der D-AG in die N-Ltd) führen, welche 25 % KEST auslöst.

Aus dem Blickwinkel eines Konzerns stellt sich die Thematik der Verrechnungspreise bei Transaktionen in folgenden Teilbereichen, welche sich untereinander teilweise überlappen:¹

- Warenlieferungen
- Dienstleistungen
- Finanztransaktionen
- Transaktionen von immateriellen Werten
- Konzernstrukturänderungen

Ziel dieses Beitrags ist es, herauszuarbeiten, welchen grundsätzlichen Rahmenbedingungen Gesellschaften von multinationalen Konzernen bei der Bepreisung von Leistungsbeziehungen auf Basis der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze unterliegen und welche Normen den Steuerjurisdiktionen zur Korrektur von fehlerhaften Verrechnungspreisen auf Basis abgeschlossener Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zur Verfügung stehen. Anschließend soll dargelegt werden, wie die international geltenden Verrechnungspreisgrundsätze Niederschlag in das innerstaatliche österreichische Steuerrecht finden und welche Berichtigungen aufgrund fehlerhafter Verrechnungspreise drohen. Darüber hinaus wird darauf eingegangen, welchen Dokumentationspflichten in Österreich ansässige Konzerngesellschaften unterliegen und welche Konsequenzen bei deren Verletzung drohen.

Vorweg ist festzuhalten, dass aus fehlerhaften Verrechnungspreisen massive finanzielle Folgen für österreichische Konzernunternehmen resultieren können. Zum einen kann eine Verrechnungspreiskorrektur zu einer hohen Nachbelastung an Körperschaftsteuer (KöSt) führen, sofern es zu einer Gewinnerhöhung bzw zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs auf Ebene der österreichischen Konzerngesellschaft kommt. Zum anderen ziehen aus Verrechnungspreiskorrekturen resultierende verdeckte Gewinnausschüttungen eine Vorschreibung von Kapitalertragsteuer (KESt) nach sich. Eine Korrektur von Verrechnungspreisen erfolgt in der Regel Jahre nach einer bereits durchgeführten Transaktion im Rahmen einer Betriebsprüfung. Zu einem solchen Zeitpunkt ist nicht gesichert, ob das Unternehmen über die erforderliche Liquidität zur Tragung der nachträglich vorgeschriebenen KöSt bzw einer durch eine verdeckte Gewinnausschüttung in weiterer Folge allenfalls ausgelösten KESt verfügt. Darüber hinaus drohen Doppelbesteuerungen durch mehrere Steuerjurisdiktionen, die mitunter nur durch langwierige (und kostenintensive) Verständigungsverfahren vermeidbar sind. Außerdem ist es etwa auch denkbar, dass die ausländische Konzerngesellschaft, mit welcher die Transaktion durchgeführt wurde, für etwaige Rückforderungen bzw Rückerstattungen nicht mehr zur Verfügung steht. Zu beachten ist weiters, dass es durch die Berichtigung der gewählten Verrechnungspreise auch zu einer Korrektur und Nachbelastung der Umsatzsteuer kommen kann.

¹ Vgl auch Kapitel 1 der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2020 („VPR 2020“; Entwurf aus 12/2020).

II. Verrechnungspreise

A. Der Fremdüblichkeitsgrundsatz

Wenn unabhängige Unternehmen miteinander in Geschäftsbeziehungen treten, werden die Konditionen der kommerziellen und finanziellen Transaktionen (zum Beispiel der Preis der Ware oder der Dienstleistung) in der Regel von den Kräften des freien Marktes bzw. von wirtschaftlichen Interessengegensätzen (der Verkäufer möchte einen möglichst hohen Preis erzielen, der Käufer hingegen einen möglichst geringen) beeinflusst. Diese natürlichen Interessengegensätze können indes bei Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen außer Kraft gesetzt sein. Vielmehr könnten verbundene Unternehmen, die in verschiedenen Staaten ansässig sind, in Festlegung der Konditionen ihrer Geschäftsbeziehungen (*Verrechnungspreise*) davon getrieben sein, Gewinne in Staaten mit einer möglichst geringen Steuerbelastung anfallen zu lassen.

Die OECD-Staaten haben sich vor diesem Hintergrund darauf geeinigt, dass Gewinne verbundener Unternehmen korrigiert werden können, wenn die vereinbarten Verrechnungspreise nicht den Marktkräften bzw. dem Fremdüblichkeitsgrundsatz (*dealing at arm's length principle*) entsprechen. In einem solchen Fall soll eine Anpassung dergestalt erfolgen, dass solche Konditionen geschaffen werden, die auch unabhängige Unternehmen in vergleichbaren Transaktionen unter vergleichbaren Umständen miteinander vereinbart hätten.²

Der Fremdüblichkeitsgrundsatz wurde in Artikel 9 des OECD-Musterabkommens, welches idR als Vorlage für Doppelbesteuerungsabkommen zwischen OECD-Staaten herangezogen wird, festgelegt:

(1) Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“

(2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.

² Vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2017 („OECD-VPG“) Rz 1.3.

Die Adressaten dieser Norm sind ausschließlich Unternehmen eines Vertragsstaates, die zu einem Unternehmen eines anderen Vertragsstaates verbunden sind. Angeknüpft wird dabei an die Beteiligung „*an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens*“, wobei diese Beteiligungskategorien zueinander alternativ zu verstehen sind. Daher ist es für das Verbundensein iSd Art 9 ausreichend, wenn nur eines dieser drei Kriterien erfüllt ist.³

Die Beteiligung iSd Art 9 ist ein eigener, relativ weit gefasster Begriff und umfasst sowohl mittelbare als auch unmittelbare Beteiligungsverhältnisse. Zum quantitativen Mindestumfang der Beteiligung trifft Art 9 keine Aussage. Daraus ließe sich folgern, dass allein der Umstand einer Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital für das Vorliegen einer Beteiligung iSv Art 9 genügt. Dennoch ist darüber hinaus sehr wohl eine gewisse Kontrolle über das Unternehmen erforderlich, da ansonsten keine ausreichende Veranlassung für das Abweichen vom Fremdvergleichsgrundsatz bestehen würde.⁴ Um in den Anwendungsbereich des Art 9 zu fallen, ist also eine „kontrollierende“ Beteiligung erforderlich. Diese kann nicht nur in horizontaler, sondern auch – in Form der gemeinsamen Kontrolle gem Abs 1 lit b – in vertikaler Linie ausgeübt werden.

Ob eine kontrollierende Beteiligung vorliegt, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen. In Bezug auf die Beteiligung an der Geschäftsleitung wird idR eine Position als Geschäftsführer bzw Vorstandsmitglied gefordert. Alternativ kann die erforderliche Beteiligung auch durch einen entsprechenden Beherrschungsvertrag hergestellt werden. Für die Beteiligung an der Kontrolle wird insbesondere auf bestehende Stimmrechte abgestellt, während im Hinblick auf die Kapitalbeteiligung angenommen werden kann, dass lediglich das gezeichnete Nominalkapital zu berücksichtigen ist.⁵

B. Die Verrechnungspreismethoden

Um festzustellen, ob eine Transaktion zwischen zwei verbundenen Unternehmen fremdüblich ausgestaltet ist, bedarf es zur Referenz geeigneter Vergleichstransaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen. Diesbezüglich ist es elementar, dass die wirtschaftlich relevanten Eigenschaften der gegenübergestellten Geschäftsvorfälle möglichst ähnlich und somit vergleichbar sind.⁶ Wirtschaftlich relevant ist dabei primär, was die Preisbildung beeinflusst. Zur Präzisierung der wirtschaftlich bedeutsamen Merkmale wurden von der OECD fünf Vergleichbarkeitsfaktoren festgelegt, die die Bedingungen von Geschäftsvorfällen typischerweise beeinflussen. Im Einzelnen sind das die spezifischen Eigenschaften der Wirtschaftsgüter bzw Dienstleistungen, die von den beteiligten Unterneh-

3 Vgl Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar² (2019) Art 9, II. Art 9 Abs 1 (Rz 57 ff); Wassermeyer in Wassermeyer/Kaesler/Schwenke (Hrsg), Doppelbesteuerung 150 Art 9 Rz 41.

4 Vgl Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar² (2019) Art 9, II. Art 9 Abs 1 (Rz 21, 61); Wassermeyer in Wassermeyer/Kaesler/Schwenke (Hrsg), Doppelbesteuerung 150 Art 9 Rz 41a; Wittendorf, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law (2010) 215 f.

5 Vgl Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar² (2019) Art 9, II. Art 9 Abs 1 (Rz 61 ff); Stürzlinger, Business Restructurings (2011) 91; Wassermeyer in Wassermeyer/Kaesler/Schwenke (Hrsg), Doppelbesteuerung 150 Art 9 Rz 41, 44.

6 OECD-VPG Rz 1.33.

men wahrgenommenen Funktionen und Risiken und die von ihnen eingesetzten Vermögenswerte (Funktions- und Risikoanalyse), die Vertragsbedingungen (Aufteilung von Verpflichtungen, Risiken und Vorteilen), die Bedingungen des Marktes (zB in Bezug auf geografische Lage, Wettbewerbsintensität, Größe) sowie die von den Unternehmen verfolgten Geschäftsstrategien. Diese Faktoren sind für die Transaktionen, die verglichen werden sollen, zu erheben und anhand der Art des Geschäftsvorfalles sowie der gewählten Verrechnungsmethode entsprechend zu gewichten.⁷

Bezüglich der Ermittlung des Verrechnungspreises legt die OECD fünf jedenfalls zulässige Methoden fest, die sich in zwei Kategorien – die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden und die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden – einteilen lassen. Diese fünf Verrechnungsmethoden sollen nachfolgend kurz vorgestellt werden.⁸

Die Preisvergleichsmethode (*comparable uncontrolled price method, CUPM*) gehört zu den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden und ist bei Vorliegen passender Vergleichsgeschäftsvorfälle die zuverlässigste Methode zur Ermittlung von fremdüblichen Preisen. Dabei werden die beim Geschäftsvorfall zwischen den verbundenen Unternehmen verrechneten Preise mit jenen verglichen, die bei einem ähnlichen Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen verrechnet werden. In der Praxis ist es häufig schwierig, einen ausreichend ähnlichen Geschäftsvorfall zu identifizieren, da sich bereits geringe Unterschiede erheblich auf den Preis auswirken können. Diese Methode wird etwa angewendet, wenn dasselbe Produkt auch von einem unabhängigen Unternehmen verkauft wird.⁹

Auch die Wiederverkaufsmethode (*resale price method, RPM*) fällt in die Kategorie der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden. Bei dieser Methode wird der Preis herangezogen, der bei der Weiterveräußerung des von einem verbundenen Unternehmen erworbenen Produkts an ein unabhängiges Unternehmen erzielt wird. Dieser wird um eine angemessene Bruttomarge („Handelsspanne“) reduziert und kann sodann als Verrechnungspreis für den Geschäftsvorfall zwischen den verbundenen Unternehmen angesehen werden. Produktunterschiede sind bei dieser Methode von geringerer Bedeutung als bei der Preisvergleichsmethode. Sie eignet sich besonders für Vertriebstätigkeiten, bei denen sich der Wert des Produkts vor dem Wiederverkauf nicht wesentlich erhöht.¹⁰

Die letzte der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden ist die Kostenaufschlagsmethode (*cost plus method, CPM*). Zur Ermittlung des Verrechnungspreises wird bei dieser Methode von den dem liefernden bzw leistenden Unternehmen entstandenen Kosten für die Lieferung bzw Dienstleistung ausgegangen. Dieser Betrag wird um einen angemessenen Kostenaufschlag (*cost plus mark up*) zur Erzielung eines in Bezug auf die übernommenen Funktionen und die Marktbedingungen angemessenen Gewinns erhöht. Auch dieser Aufschlag sollte fremdüblich gewählt werden. Besonders vorteilhaft

7 Vgl. *Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), DBA-Kommentar² (2019) Art 9, II. Art 9 Abs 1 (Rz 88, 93, 98, 106, 108, 111); OECD-VPG Rz 1.37.

8 Vgl. *Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), DBA-Kommentar² (2019) Art 9, II. Art 9 Abs 1 (Rz 145).

9 Vgl. OECD-VPG Rz 2.13 ff, 2.18.

10 Vgl. OECD-VPG Rz 2.21, 2.24, 2.29.

ist die Anwendung dieser Methode etwa bei konzerninternen Dienstleistungen oder auch beim Verkauf von Halbfabrikaten an verbundene Unternehmen.¹¹

Die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden befassen sich mit Gewinnen aus Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen. Zulässig sind dabei nur solche Gewinnmethoden, die mit den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD konform sind.¹²

Die erste der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden ist die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (*transactional net margin method, TNMM*). Bei dieser wird der Nettogewinn, der bei einem einzelnen Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen erzielt wird, in Relation zu einer geeigneten Grundlage (zB Kosten, Umsatz, Kapital) gebracht, woraus ein Nettogewinnindikator resultiert. Dieser muss einem Fremdvergleich standhalten. Die Methode weist Ähnlichkeiten zur Kostenaufschlags- und der Wiederverkaufspreismethode auf, obwohl bei diesen grundsätzlich nur der Bruttogewinn betrachtet wird. Ein Vorteil dieser Methode wäre etwa die im Vergleich zum Preis geringere Beeinflussbarkeit der Nettogewinnindikatoren durch Unterschiede zwischen den betrachteten Transaktionen.¹³

Die zweite Methode aus der Kategorie der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (*transactional profit split method, TPSM*). Dabei wird versucht, den gesamten aus den zwischen verbundenen Unternehmen vorgenommenen einzelnen Transaktionen entstandenen Gewinn bzw. Verlust angemessen aufzuteilen.¹⁴ Bei dieser Verteilung ist insbesondere die Zuweisung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten zu berücksichtigen. Generell kann entweder nach dem Wert der von den Unternehmen geleisteten Beiträge (Beitragsanalyse) oder mittels der sogenannten Restgewinnanalyse, bei der erst Routinefunktionen bewertet und vergütet werden und in einem weiteren Schritt der verbleibende Gewinn bzw. Verlust zugerechnet wird, aufgeteilt werden.¹⁵ Diese Methode ist in der Praxis unter Umständen schwierig, da sie etwa erhöhte Mitwirkungspflichten ausländischer verbundener Unternehmen erfordert. Auch müssen Bücher und Aufzeichnungen nach gemeinsamen Prinzipien geführt und eventuell Anpassungen in Bezug auf die Rechnungslegung oder Währung vorgenommen werden.¹⁶ Die Anwendung dieser Methode bietet sich zum Beispiel in Fällen an, in denen zwei oder mehrere Geschäftspartner einzigartige und besonders wichtige Beiträge zum Geschäftsvorfall leisten.¹⁷

Gemein ist allen diesen Methoden, dass zur Feststellung der Fremdüblichkeit sowohl interne als auch externe Vergleichswerte herangezogen werden können. Es kann also beispielsweise bei der Bestimmung der Handelsspanne im Rahmen der Wiederverkaufspreismethode entweder eine Spanne betrachtet werden, die derselbe Wiederverkäufer bei ähnlichen Geschäftsvorfällen mit fremden Unternehmen erzielen würde (interner

11 Vgl OECD-VPG Rz 2.39 f.

12 Vgl OECD-VPG Rz 2.56.

13 Vgl OECD-VPG Rz 2.58 ff, 2.62.

14 Vgl VPR 2010 Rz 39; im Begutachtungsentwurf der neuen VPR 2020 (Stand 4.12.2020) nunmehr Rz 45.

15 Vgl OECD-VPG Rz 2.119, 2.150 f, 2.168.

16 Vgl OECD-VPG Rz 2.123, 2.155.

17 Vgl VPR 2010 Rz 40, 78; VPR 2020 Rz 47, 92.

Vergleichswert), oder jene, die ein anderer Wiederverkäufer bei einem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall erzielen kann (externer Vergleichswert).¹⁸

Wird keine der genannten Verrechnungspreismethoden als passend erachtet, können im Einzelfall auch andere Methoden zur Anwendung gelangen.¹⁹ Die fünf Methoden der OECD sind gleichwertig, es kann also jene Methode gewählt werden, die sich für den Einzelfall am besten zur Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises eignet.²⁰

C. Die Primärberichtigung

Sofern die vereinbarten Bedingungen der kaufmännischen oder finanziellen Transaktion zwischen verbundenen Unternehmen nicht dem Fremdüblichkeitsgrundsatz entsprechen und ein verbundenes Unternehmen hierdurch einen niedrigeren Gewinn als ein unabhängiges Unternehmen in einer vergleichbaren Transaktion erzielt, ermächtigt Artikel 9 Abs 1 OECD-MA zur Hinzurechnung von Gewinnen.²¹ Diese Gewinnkorrektur wird als **Primärberichtigung** bezeichnet.

Auf Basis der Primärberichtigung kommt es somit zu einer Gewinnerhöhung eines der an der Transaktion beteiligten verbundenen Unternehmen, dh es werden entweder Betriebseinnahmen erhöht oder Betriebsausgaben gekürzt. Eine Korrektur auf nur einer Seite der an der Transaktion beteiligten verbundenen Unternehmen würde in aller Regel zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen, da den erhöhten Betriebseinnahmen niedrigere Betriebsausgaben bzw den reduzierten Betriebsausgaben höhere Betriebseinnahmen gegenüberstehen würden. Daher ordnet Artikel 9 Abs 2 OECD-MA eine Verpflichtung des anderen Vertragsstaates zur Vornahme einer **korrespondierenden Gegenberichtigung** an.²²

Eine Primärberichtigung auf Basis von Artikel 9 OECD-MA bedarf einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage, denn Artikel 9 Abs 1 OECD-MA ermächtigt die Vertragsstaaten lediglich zur Vornahme einer Gewinnkorrektur und stellt keine eigenständige Korrekturvorschrift dar (keine „*Self-executing-Wirkung*“).²³ Die diesbezüglichen innerstaatlichen Gewinnkorrekturvorschriften sind § 6 Z 6 EStG bzw § 8 KStG.

Artikel 9 OECD-MA ist nicht lediglich als Ermächtigungsvorschrift für die Vertragsstaaten zur Vornahme von Gewinnerhöhungen zu sehen, sondern beschränkt darüber hinaus auch die sich aus innerstaatlichen Vorschriften ergebenden Steuerpflichten (*Schrankenwirkung*).²⁴ Da Artikel 9 Abs 2 OECD-MA in Anwendung der Schrankenwirkung auf eine Gewinnminderung durch eine korrespondierende Gegenberichtigung

18 Vgl OECD-VPG Rz 2.22.

19 Vgl OECD-VPG Rz 2.9.

20 Vgl OECD-VPG Rz 2.2.

21 Vgl *Rosenberger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar² (2019) Art 9, I. Allgemeines (Rz 10).

22 Vgl VPR 2010, Rz 322; VPR 2020 Rz 450.

23 Vgl *Ditz* in *Schönfeld/Ditz* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)² (2019) Artikel 9 Verbundene Unternehmen Rz 19.

24 Vgl *Rosenberger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar² (2019) Art 9, I. Allgemeines (Rz 23); VPR 2010 Rz 6.