

TPI

Transfer Pricing International

Roland Macho | Florian Rosenberger | Gerhard Steiner | Alfred Storck

Interview

Stefan Bendlinger über die Dynamik von BEPS

Zusammenarbeit mit Behörden

International Compliance Assurance Programme

Verrechnungspreisdokumentation

Verhaltensorientierte Verrechnungspreissetzung (II)

Zurechnung immaterieller Werte nach dem VPDG

Finanzstrafrecht

Verrechnungspreise und Strafprävention

Unternehmensbesteuerung

Die Schweizer Patentbox

Peer Review

Attributions of Participations to Permanent Establishments (II)

Verrechnungspreise und Strafprävention

Strafrechtlicher Fokus, Sorgfaltsmaßstab und Risikovermeidung

Alexandra Dolezel / Martin Spornberger



Mag. Alexandra Dolezel ist Steuerberaterin bei PwC in Wien.



Mag. Martin Spornberger, LL.M. ist Rechtsanwalt und Steuerberater sowie Partner der Althuber Spornberger & Partner Rechtsanwälte GmbH in Wien.

Bei der Festlegung eines angemessenen Verrechnungspreises besteht ein gewisser Spielraum. Umso wichtiger ist es, die zulässige Bandbreite an Preisen wasserdicht zu dokumentieren und auch einzuhalten. Bei einer Verletzung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist das finanzstrafrechtliche Risiko nicht zu unterschätzen. Geschäftsleiter einer juristischen Person sind primär verantwortlich für die Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben. Zur Strafprävention steht die Offenlegung der bedeutsamen Umstände iSd § 119 Abs 1 BAO zur Verfügung. Deren Umfang geht nicht so weit wie bei der Selbstanzeige.

1. Verrechnungspreise und Finanzstrafrecht im Kurzüberblick

Bekanntlich gibt es iZm innerkonzernalen Leistungsbeziehungen nicht den einzigen angemessenen – dem Fremdvergleich entsprechenden – Verrechnungspreis, auf den sich der Abgabepflichtige festlegen muss, sondern regelmäßig eine ganze Bandbreite angemessener Preise.¹ Daher besteht für den Abgabepflichtigen ein entsprechender Ermessensspielraum, innerhalb dessen er sich mit der Finanzverwaltung über die Rechtsfolge der Angemessenheit streiten müssen. Er ist demnach gut beraten, diese Bandbreite zu dokumentieren und darauf zu achten, dass die vereinbarten Verrechnungspreise innerhalb dieses Bandes liegen.

Liegen Verrechnungspreise außerhalb und können keine Argumente für die Abweichung dokumentiert werden (zB Verschiedenheit der Märkte, unterschiedliches Ausmaß an Funktionen und Risiken zwischen den an der Transaktion beteiligten Rechtsträgern), steht in abgabenrechtlicher Hinsicht häufig eine verdeckte Ausschüttung im Raum.

Obwohl grundsätzlich Bindungsfreiheit des Abgabenverfahrens vom Finanzstrafrecht besteht, kommt in der Praxis der im Abgabenverfahren zugrunde gelegten steuerlichen Korrektornorm eine nicht unwesentliche Indizwirkung hinsichtlich der strafrechtlichen Subsumtion unter die einschlägigen finanzstrafrechtlichen Tatbestände zu. Aufgrund der für die verdeckte Ausschüttung geforderten subjektiven Voraussetzung, einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung (Wissen und Wollen), liegt verständlicherweise tendenziell die Annahme nahe, dass im Zuge der beabsichtigten Bereicherung des Gesellschafters eine Verkürzung von Abgaben vorsätzlich bewirkt wurde.

Bezogen auf die Angemessenheit der Verrechnungspreise bedeutet das, dass der Abgabepflichtige die Verletzung des Fremdvergleichsgrundsatzes zumindest billigend in Kauf ge-

nommen hat.² Ein entsprechender Verkürzungsvorsatz wird oft auch in Fällen relativ einfach zu unterstellen sein, in denen eine augenscheinlich falsche Methode bei der Ermittlung der Verrechnungspreise verwendet wird. Zu denken ist hier daran, dass eine inländische Vertriebsgesellschaft über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren Verluste erzielt, ohne dass sich hierfür ein einziger wirtschaftlicher Grund anführen ließe. Entsprechendes gilt für Konzernumlagen (zB „Management-Fees“), die den ausschließlichen Zweck verfolgen, Gewinne zu lasten des Fiskus in eine Steueroase zu verschieben. Unter diesen Prämissen wäre der Tatbestand nach dem Grundfall der Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs 1 FinStrG) nicht nur in objektiver, sondern auch in subjektiver Hinsicht erfüllt. Würde diese Abgabenhinterziehung von der Fälschung von Belegen oder Scheingeschäften begleitet, stünde ab einem Verkürzungsbetrag von über 100.000 € auch Abgabebetrug nach § 39 FinStrG im Raum, der mit primärer Freiheitsstrafe sanktioniert ist.

Von Vorsatz kann dann nicht ausgegangen werden, wenn zwar die Abgabenbehörde die ermittelten Verrechnungspreise nicht akzeptiert, der Abgabepflichtige jedoch anhand einer ordnungsgemäßen Dokumentation eine vertretbare Vorgehensweise nachweisen kann. Der bloße Umstand, dass der Abgabepflichtige keine Verrechnungspreisdokumentation erstellt, reicht im Übrigen für sich genommen nicht aus, um den für die Abgabenhinterziehung geforderten Verkürzungsvorsatz zu bejahen. Vielmehr muss er von der Fremdunüblichkeit der angesetzten Verrechnungspreise ausgegangen sein und damit eine Verkürzung für möglich gehalten haben.

Freilich wirkt die unterlassene Dokumentation indiziell für die Annahme von Vorsatz, der in praktischer Hinsicht bloß unter Hinweis auf innere Vorgänge (Vertrauen auf das Ausbleiben der Verkürzungsfolge) nur schwer entgegenzutreten ist. Selbst wenn diese Beweisfüh-

¹ Vgl BFH 17. 10. 2001, I R 103/00, BStBl II 2004, 171

² Vgl hierzu BGH 17. 3. 2009, 1 StR 479/08, zur vorsätzlichen Steuerverkürzung (subjektiver Tatbestand) bei Verrechnungspreisen.

rung gelingt, wird die unterlassene Dokumentation zumeist zur Bejahung (auffallend) sorgfaltswidrigen Verhaltens führen, das einen Irrtum begründet hat, der im Rahmen der Fahrlässigkeitsstrafbarkeit zu würdigen ist.

Bei einem Irrtum über das Vorliegen eines dem Fremdvergleich entsprechenden Preises gilt schon in abgabenrechtlicher Hinsicht anderes. Die KStR halten hierzu fest, dass die Rechtsfolgen einer verdeckten Ausschüttung nicht eintreten sollen. Vielmehr soll der Fehler nach Entdeckung durch Ansatz des „richtigen“ Verrechnungspreises auf Ebene der Körperschaft korrigiert werden, was entsprechende Berichtigungspflichten im Verjährungszeitraum auslösen kann (§ 139 BAO).³

Derartige Korrekturen ziehen finanzstrafrechtliche Konsequenzen in der Praxis zumeist nur im Fahrlässigkeitsbereich nach sich, weil ein beachtlicher Irrtum im Finanzstrafrecht den tatbildlich geforderten Hinterziehungsvorsatz regelmäßig ausschließt. Ist der Irrtum entschuldbar oder auf einen Fehler zurückzuführen, der auch einem sonst sorgfältigen Menschen in der konkreten Beurteilungssituation schon einmal unterlaufen kann – ist also von bloß leichter Fahrlässigkeit auszugehen –, scheidet jede Strafbarkeit aus. Nur dann, wenn die Schwelle zur groben Fahrlässigkeit überschritten wird, also mit „*auffallender Sorglosigkeit*“ bei der Festlegung der Verrechnungspreise gehandelt wurde, steht die Strafbarkeit wegen grob fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 FinStrG im Raum. Die Grenze von leichter zu grober Fahrlässigkeit ist allerdings schwer zu ziehen.

Schätzungsweise Korrekturen anlässlich von Außenprüfungen geben jedenfalls häufig Anlass dazu, die zugrunde liegenden Sachverhalte als nicht strafrelevant zu qualifizieren. Ähnliches gilt für Korrekturen auf einen bestimmten Preis innerhalb einer Bandbreite (zB Korrektur zum Medianwert). Hier ist zutreffend schon in objektiver Hinsicht das Vorliegen einer strafbaren Verkürzung zu verneinen, wenn der von Abgabepflichtigen gewählte Verrechnungspreis das obere oder untere Ende der Bandbreite nicht überschritten hat (dh innerhalb der Bandbreite lag) und in der Prüfung somit nur der aus Sicht der Abgabenbehörde „richtigere“ Verrechnungspreis angesetzt wurde.

2. Lokaler Geschäftsleiter im Fokus

2.1. Allgemeines

Eine juristische Person (zB AG, GmbH) kann nur durch natürliche Personen handeln. Gemäß § 80 Abs 1 BAO haben die Organe alle abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der vertretenen abgaben- oder abfuhrpflichtigen juristischen Person obliegen. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten zählt folglich auch die Pflicht zur Verrechnung angemessener Preise zwischen konzernzu-

gehörigen Unternehmen, die sich im Rahmen der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht, die auf die vollständige und richtige Mitteilung der abgabenrelevanten Umstände bezieht, in der Steuererklärung niederschlägt. Als Organ und damit Pflichtenträger der juristischen Person kommt ua bei der GmbH der Geschäftsführer und bei der AG und der Privatstiftung der Vorstand in Betracht. Dieser ist sohin auch der primär finanzstrafrechtlich Verantwortliche (unmittelbare Täter), an den sich der gesetzliche Auftrag zur ordnungsgemäßen Pflichtenwahrnehmung richtet.

Dieser Verantwortung kann sich der einzelne Geschäftsführer auch nur bedingt durch eine Ressortverteilung im Geschäftsführungsgremium entziehen. In einem mehrköpfigen Geschäftsführergremium trifft diese Verpflichtung grundsätzlich alle Geschäftsführer. Auch eine wirksame Geschäftsverteilung kann letztlich die für die abgabenrechtlichen Belange (unternehmensintern) unzuständigen Geschäftsführer niemals vollständig von ihren abgabenrechtlichen Pflichten (einschließlich der des § 119 BAO) befreien.⁴ Denn auch beim unzuständigen Geschäftsleiter verbleiben Überwachungs- und Kontrollpflichten, deren Intensität nach den gegebenen Umständen variiert.

Aber nicht nur die gesetzlichen Vertreter von Körperschaften kommen als „Täter“ in Frage, sondern auch jene Personen, denen die Wahrnehmung der entsprechenden abgabenrechtlichen Aufgaben vertraglich übertragen wurden, sowie jene, die nur faktisch die abgabenrechtlichen Belange wahrnehmen (ohne dazu vertraglich verpflichtet oder eingesetzt zu sein). Ähnlich dem Fall der Geschäftsverteilung kann auch die Übertragung der abgabenrechtlichen Pflichten an eine sachkundige Person (zB Dienstnehmer, Buchhalter, Steuerberater) den Geschäftsleiter vor finanzstrafrechtlicher Verantwortung nicht schützen, wenn im Finanzstrafverfahren nachgewiesen werden kann, dass diese Aufgabenübertragung an eine ungeeignete Person (Auswahlverschulden) vorgenommen wurde oder dass es der Geschäftsleiter verabsäumt hat, die von ihm beauftragte Person bei der Ausführung der übertragenden Pflichten in angemessener Weise zu überwachen.

Weiters kann auch das Unternehmen bzw die Gesellschaft selbst nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) verfolgt werden. Vereinfacht ausgedrückt, basiert diese Form der unternehmensrechtlichen Verantwortlichkeit auf der Verwirklichung eines Finanzstrafvergehens durch einen Entscheidungsträger (insb Geschäftsführer oder Vorstandsmitglieder) oder einen Mitarbeiter. Hat ein Mitarbeiter das Finanzvergehen begangen, muss als weitere Voraussetzung zur Strafbarkeit ein Fehler im Überwachungs- und Kontrollsystem des Unternehmens hinzutreten („Organisationsverschulden“).

³ Vgl KStR, Rz 608.

⁴ Heffermann/Twardosz in Althuber, Geschäftsführer- und Vorstandshaftung², 158.

2.2. „Druck von oben“

Gerade in internationalen Konzernen werden Verrechnungspreise häufig zentral festgelegt und den einzelnen Konzerngesellschaften einheitlich „übergestülpt“. Gestaltungsmöglichkeiten, die aufgrund spezieller Umstände oder zwingender Rechtsvorschriften im jeweiligen Staat der einzelnen Gesellschaft notwendig sein können, sind oftmals aus verwaltungstechnischen Gründen implementiert.

Weisungen an die lokalen Geschäftsführer (Vorstände), die intern vorgegebenen Vorschriften ohne Rücksicht auf die örtlichen Gegebenheiten bzw. Gesetze einzuhalten, erscheinen jedoch im Lichte des österreichischen Modells der Einheitstäterschaft problematisch. Dieses besagt, dass nicht nur der unmittelbare Täter nach dem jeweiligen Finanzvergehen zu bestrafen ist, sondern jeder der diesen dazu bestimmt (angestiftet) oder sonst zur Verwirklichung beigetragen hat. Keinen Unterschied macht es, ob sich dieser Bestimmungs- oder Beitragstäter in Österreich oder im Ausland befindet, wenn sich die entsprechende Handlung in der Verkürzung österreichischer Abgaben auswirkt.

Umgekehrt schützt die Befolgung einer rechtswidrigen Weisung nicht vor finanzstrafrechtlicher Verfolgung, denn eine solche muss nach österreichischem Recht ignoriert werden. Druck von oben befreit daher nicht! Ein Geschäftsleiter, der bei der ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner Obliegenheiten behindert wird, muss entweder sofort die Behinderung seiner Funktionsausübung beseitigen oder seine Funktion umgehend niederlegen und als Geschäftsleiter ausscheiden. Tut er dies nicht, stellt dies einen haftungsbewährten schuldhaften Pflichtverstoß dar.⁵

Beispiel

Die ausländische Muttergesellschaft verrechnet an die inländische Tochtergesellschaft Management-Fees. Den Fees stehen offenbar keine adäquaten Leistungen gegenüber, und es gibt keine Unterlagen, aufgrund deren die Angemessenheit stichhaltig überprüft werden könnte. Dennoch werden die Fees bezahlt, weil der österreichische Geschäftsführer vom Finanzvorstand (CFO) der Muttergesellschaft die strikte Anweisung zur Zahlung mit der Begründung erhält: „Das ist ohnehin alles geprüft und von Ihnen nicht zu hinterfragen.“

Sollte auf Basis dieser Weisung eine Abgabenverkürzung verwirklicht werden, käme – neben dem CFO – selbstverständlich auch der lokale Geschäftsführer als Finanzstraftäter in Betracht, weil er die greifbare Verkürzung sehenden Auges hingenommen hat. Eine hohe persönliche Drucksituation (Angst vor dem Jobverlust)

kann allenfalls einen Milderungsgrund für die Strafbemessung darstellen, aber nicht – im Sinne eines Rechtfertigungs- oder Schuldabschließungsgrundes – zur Strafflosigkeit führen. Akzessorisch der Strafbarkeit des Geschäftsführers folgt die Verantwortlichkeit des von ihm vertretenen Verbandes nach dem VbVG.

2.3. Sorgfaltsmaßstab des Geschäftsleiters

2.3.1. Relevanz im Strafrecht

Nobody is perfect! Für den steuerehrlichen Geschäftsführer stellt sich im Lichte der Strafprävention naheliegender die Frage nach dem Sorgfaltsmaßstab, an dem sein Handeln letztlich gemessen wird, wenn es um die Beurteilung geht, ob er die ihn treffenden abgabenrechtlichen Pflichten ordnungsgemäß wahrgenommen hat.

Nach strafrechtlichen Gesichtspunkten ist eine Handlung dann sorgfaltswidrig, wenn sich ein einsichtiger und besonnener Mensch aus dem Verkehrskreis des Täters, ausgestattet mit dessen Sonderwissen („differenzierte Maßfigur“) in der konkreten Situation anders verhalten hätte.⁶ Zu beachten ist dabei die besondere Lage des Täters, dh, der „Maßmensch“ muss dem Verkehrskreis des Täters angehören. Zur näheren Spezifizierung können Rechtsvorschriften oder Verkehrsnormen herangezogen werden.

Für den GmbH-Geschäftsführer ist damit die Brücke zu § 25 GmbHG geschlagen, der als Maßstab für die Erfüllung seiner Pflichten die „Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes“ verlangt, zu denen eben auch die Pflicht zur Einhaltung aller abgabenrechtlichen Bestimmungen zählt. Entsprechende Sorgfaltsmaßstäbe finden sich auch in § 84 AktG, nach dem die Vorstandsmitglieder bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden haben, oder in § 17 Abs 2 PSG, der anordnet, dass jedes Mitglied des Stiftungsvorstands seine Aufgaben sparsam und mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters zu erfüllen hat.

Nach zutreffender neuer Ansicht ist dieser Sorgfaltsmaßstab weder mild noch streng zu beurteilen, sondern nach der Sorgfalt, den Fähigkeiten und den Kenntnissen, die von einem Geschäftsleiter in dem betreffenden Geschäftszweig und nach der Größe des Unternehmens und in der konkreten Entscheidungssituation üblicherweise erwartet werden können. Wesentlich ist, dass der Sorgfaltsmaßstab nicht überspannt werden darf und Fehlschläge nicht *per se* haftungsbegründend sind. Ansonsten würde dem Geschäftsführer – vergleichbar einer Erfolgshaftung – das typische, die Gesellschaft treffende Unternehmensrisiko aufgebürdet werden.⁷

⁶ Vgl. Kienapfel/Höpfel/Kert, Strafrecht – Allgemeiner Teil¹⁵ (2016) Anhang 3.

⁷ Vgl. hierzu Reich-Rohrwig in Straube/Ratka/Rauter, Wiener Kommentar zum GmbHG, § 25 Rz 24 und 32.

⁵ Vgl. zB VwGH 22. 1. 2004, 2003/14/0097.

Hält der Geschäftsführer bei der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten diesen Sorgfaltsstandard nicht ein und hat dies eine Abgabeverkürzung zur Folge, handelt er fahrlässig. Je nach Schweregrad wird zwischen leichter und grober Fahrlässigkeit unterschieden, wobei in letzterem Fall die Schwelle zur Strafbarkeit nach § 34 FinStrG überschritten wird.

Zu beachten ist, dass der fahrlässig Handelnde prinzipiell rechtstreu ist und nur unachtsam handelt – er lässt zwar die erforderliche Sorgfalt außer Acht, es fehlt ihm aber an einem der Vorsatzelemente (Wissen und Wollen) zur Verwirklichung der Abgabeverkürzung. Erst wenn er diese Schwelle überschreitet und die Abgabeverkürzung zumindest billigend in Kauf nimmt, kann er wegen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG bestraft werden, wozu im Urteil freilich konkrete Feststellungen zu treffen sind.

2.3.2. Vergleichsmaßstab zur Beurteilung des Fremdüblichkeit

Die Referenz auf die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers findet man zunehmend auch in der österreichischen Rechtspraxis⁸ der Verrechnungspreise, deren Bedeutung auf diesem Gebiet hierzulande in Rechtsprechung und Literatur noch weitgehend unklar scheint.

In der Rechtsprechung des deutschen BFH scheint diese Rechtsfigur dagegen relativ klar umrissen: Dort wurde sie dem Gesellschaftsrecht entlehnt, um zur Beurteilung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung einer (möglichen) verdeckten Ausschüttung herangezogen zu werden. Liegen die Bedingungen für den tatsächlichen Fremdvergleich nicht vor, so bedarf es für den dann zu führenden hypothetischen Fremdvergleich eines Maßstabes, an dem sich die Preisfindung zu orientieren hat. Dieser Maßstab wird durch den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter repräsentiert, der zB dafür sorgt, dass der Gesellschaft aus dem Abschluss von Geschäften idR ein angemessener Gewinn verbleibt,⁹ und diesen vermehrt, indem er Vorteile für die Gesellschaft wahrnimmt und Schäden nach Möglichkeit von ihr abwendet.¹⁰ Auch ihm werden aber Fehlentscheidungen und -maßnahmen zugestanden, sofern diese nicht im privaten Interesse eines Gesellschafters getroffen bzw. veranlasst werden.¹¹

Vergleichsmaßstab ist damit das idealisierte, abstrakte Bild eines gedachten Geschäftsleiters aus steuerlicher Sicht, der nach hA auch im österreichischen Rechtsbereich als ergänzender Maßstab zur Beurteilung des Fremdvergleichs

bei der Angemessenheitsprüfung von Leistungsbeziehungen auf schuldrechtlicher Basis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter heranzuziehen ist.¹²

Entsprechend ist die Rechtsfigur des gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsleiters auch in Rz 790 KStR verankert, die sich an einem durchschnittlichen Geschäftsführer orientiert, der bemüht ist, sich unternehmens- und steuerrechtlich richtig zu verhalten. Die Relevanz dieses Fremdvergleichsmaßstab für die österreichische Verwaltungspraxis ergibt sich auch aus den OECD-VPL, in die dieser Fremdvergleichsmaßstab schon in der Fassung vor BEPS (2010) in Tz 5.4 (Hinweise für Vorschriften und Verfahren bei der Nachweisführung) Eingang gefunden hat:

OECD-VPL, Tz 5.4

„Die Überlegungen des Steuerpflichtigen in Bezug auf die steuerliche Angemessenheit seiner Verrechnungspreisgestaltung müssen nach den gleichen Grundsätzen einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitung vorgenommen werden, die für Entscheidungen in kaufmännischen Angelegenheiten von vergleichbarer Komplexität und Bedeutung maßgebend sind.“

Im Lichte seiner Pflicht zur Verrechnung angemessener Preise zwischen konzernzugehörigen Unternehmen wird ein gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsleiter sohin ua auf das Vorliegen einer adäquaten Dokumentation seiner Verrechnungspreise zu achten haben und aus dem Konzern vorgegebene Preise aus lokaler Sicht auf ihre betriebswirtschaftliche Rechtfertigung kritisch hinterfragen. In Abhängigkeit von der Intensität seiner Einbindung in die Steuerfunktion des Unternehmens wird er die Unterstützung durch externe Beratern selbst einholen oder deren Beiziehung im Rahmen des von ihm zu etablierenden Tax Compliance-Management-Systems („Steuer-IKS“) ermöglichen, um sich etwa über die zum Business-Case passende Verrechnungspreismethode instruieren zu lassen.

Aus dem Blickwinkel des Verfahrensrechts kommt die Rechtsfigur des ordentlichen Geschäftsleiters in der Praxis der Betriebsprüfung (erst) dann ins Spiel, nachdem eine Abweichung des Verrechnungspreises vom Fremdvergleichspreis festgestellt wurde.¹³ Dann obliegt es dem

⁸ Siehe zuletzt hierzu BFG 30. 6. 2015, RV/510410/2012.

⁹ BFH 24. 2. 2001, I R 18/01, BStBl II 2002, 670.

¹⁰ BFH 17. 2. 1993, I R 3/92, BStBl II 1993, 457.

¹¹ Wilk in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG Anm 137 mwH; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 8 Tz 304.

¹² Vgl. Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in: Leitner (Hrsg.), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² (2014) 162; KStR, Rz 763.

¹³ Dass dieser Maßstab nach der Verwaltungspraxis nur ausnahmsweise zum Tragen kommt, wenn kein tatsächlicher Fremdvergleich möglich ist (vgl. Kirchmayr-Schliesselberger in Leitner, Verdeckte Gewinnausschüttung², 162) kann aus der Praxis der Verrechnungspreise so nicht bestätigt werden.

Abgabepflichtigen, nachzuweisen, dass auch ein sorgfältig handelnder Geschäftsführer diesen vom Fremdvergleichspreis abweichenden Preis angesetzt hätte.¹⁴ Inhaltlich läuft dies auf einen Entlastungsbeweis hinaus, der dahingehend zu führen ist, dass eine betriebliche Rechtfertigung für den vom Fremdvergleichspreis abweichenden Verrechnungspreis vorliegt.¹⁵

2.3.3. Fazit und Folgen für die Praxis

Der Sorgfaltsmaßstab des „*gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsleiters*“ kommt also sowohl im Finanzstrafrecht als auch im Rahmen der Nachprüfung der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen zur Anwendung. Der herangezogene idealtypische Pflichtenstandard ist in beiden Fällen derselbe. Werden daher in Anknüpfung an diesen Standard etwa steuerliche Feststellungen zur Fremdunüblichkeit der Verrechnungspreise im Außenprüfungsbericht getroffen, stellt sich die Frage, ob hieraus nicht auch notwendigerweise auf ein strafbares Handeln im Lichte des Finanzstrafrechts geschlossen werden muss.

Dies ist vor allem aufgrund unterschiedlicher Beweisregeln im Abgaben- und Finanzstrafverfahren klar zu verneinen. Im Finanzstrafrecht kommt die Maßfigur zur Feststellung von Fahrlässigkeit oder Vorsatz zum Einsatz. Hier geht es also um die Feststellung pflichtwidrigen oder schuldhaften menschlichen Handelns als Voraussetzung der Tatbestandserfüllung in einem strafrechtlichen Verfahren, das vor allem durch besondere Beweisgrundsätze geprägt ist. Hervorzuheben sind hier der Zweifelsgrundsatz (*in dubio pro reo*), nach dem zweifelhafte Tatsachen, die den Beschuldigten entlasten, zugunsten des Beschuldigten zu berücksichtigen sind, und der Untersuchungsgrundsatz, nach dem die Beweislast, dass der Beschuldigte der Täter des eines Finanzvergehens ist, bei der Behörde liegt.

Die Beweissituation ist demnach eine völlig andere als bei dem unter Fremdüblichkeitsgesichtspunkten anzutretenden Entlastungsbeweis der betrieblichen Rechtfertigung. Hier kommt das Beweisverfahren nach der BAO zur Anwendung, das grundsätzlich frei von Beweisregeln ist und von *Tanzer* so vortrefflich als das „*einvernehmliche gemeinsame Ringen um Aufklärung des maßgeblichen Sachverhalts, bei der eine Seite des Verfahrens die andere jeweils nach Kräften zu unterstützen hat*“, beschrieben wird, „*was es in der Praxis vielfach zur Utopie werden*

lässt“.¹⁶ Folglich können die Feststellungen nicht maßstabsgerechten Verhaltens im Abgabeverfahren sowie auch die daraus abgeleitete Vermögenszuwendungsabsicht bestenfalls eine gewisse Indizwirkung für das Finanzstrafverfahren haben, in dem die Sorgfalts- und Verschuldensprüfung dennoch eine selbständige Prüfungsebene zu bilden hat.¹⁷

Im Lichte der Strafprävention sollte aber gerade im Außenprüfungsverfahren zur Vermeidung jeder Indizwirkung tunlichst darauf geachtet werden, dass dem Geschäftsleiter sorgfaltswidriges Verhalten nicht angelastet werden kann. Als Gefahrenquellen stellen sich in der Praxis immer wieder Einvernahmen im Abgabeverfahren heraus, wonach das vom Geschäftsleiter beschriebene Business-Modell oder die von ihm beschriebenen Funktionen und getragenen Risiken ganz offenkundig nicht zur gewählten Verrechnungspreismethode passen. Der Verweis auf sachkundige Mitarbeiter, denen die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten übertragen wurde, hilft im Unterschied zu sonstige Steuerthemen iZm Verrechnungspreisen nur bedingt, weil dem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter wohl idR zu unterstellen sein wird, dass er gerade die betriebswirtschaftlichen Parameter des von ihm vertretenen Unternehmens kennt, die er bei der Verrechnungspreisermittlung mit Blick auf den Wettbewerb entsprechend einzuschätzen wird wissen.

2.4. Strafprävention durch Offenlegung

In der Praxis kommt es durchaus vor, dass im Zuge der Einreichung einer Steuererklärung Unsicherheit über die Zulässigkeit einer Verrechnungspreisgestaltung besteht. Es stellt sich daher die Frage, wie dieser Unsicherheit im Lichte der Strafprävention begegnet werden soll.

Ausgangspunkt ist hier die Überlegung, dass der bloße Verkürzungseintritt den Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG nicht erfüllt. Eine Abgabenhinterziehung verlangt vielmehr als Tatmodalität die Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht. Darüber hinaus muss der Betroffene zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt haben. Wird sohin im Zuge der Einreichung der Steuererklärung die Offenlegungspflicht nach § 119 Abs 1 BAO nicht verletzt, kann auch die Strafbarkeit nach § 33 Abs 1 FinStrG nicht eintreten.

Nach § 119 Abs 1 BAO hat der Abgabepflichtige alle für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung soll die Abgabenbehörde in die Lage versetzen, die näheren Umstände des jeweils verwirklichten Steuertatbestands zu be-

¹⁴ BFH 16. 3. 1967, I 261/63; 10. 5. 1967, I 1987/64; 18. 5. 1967, IV 167/63; aus letzter Zeit etwa BFH 9. 7. 2003, I R 100/02; 25. 5. 2004, VIII R 4/01; siehe hierzu auch *Leitner/Toifl*, Verrechnungspreise und Finanzstrafrecht, ÖStZ 2004/674, 304.

¹⁵ Siehe hierzu auch die gesellschaftsrechtliche Judikatur zur verbotenen Einlagenrückgewähr (zB OGH 20. 1. 2000, 6 Ob 288/99; 1. 12. 2005, 6 Ob 271/05d), nach welcher der Gegenbeweis bei festgestellter Äquivalenzstörung einzuräumen ist.

¹⁶ *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch (2015) § 115 S 332.

¹⁷ Vgl *Leitner*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Finanzstrafrecht, in *Leitner*, Verdeckte Gewinnausschüttung², 335.

urteilen, um die rechtmäßige Abgabenschuld festsetzen zu können.¹⁸ Auf welche Weise diese Kenntnisnahme erfolgt, ist nicht bedeutsam. Zu denken ist hier insb auch an Beilagen zum Steuererklärungsformular.

Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Eine vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Dies bezweckt, der Abgabenbehörde die näheren Umstände des jeweils verwirklichten Steuertatbestands so mitzuteilen, dass die Abgabe bemessen werden kann.

Es stellt sich daher die Frage, in welchem Umfang die Offenlegung erfolgen muss. Die gem § 119 Abs 1 BAO offenlegungspflichtigen bedeutsamen Umstände sind ausschließlich Tatsachen, die unter einen Steuertatbestand subsumiert werden können, niemals jedoch rechtliche Beurteilungen. Dennoch ist eine der Offenlegung vorgelegte rechtliche Beurteilung erforderlich, da ansonsten das Herausfiltern der abgabenrechtlich maßgeblichen Sachverhaltselemente nicht möglich ist. Der Steuerpflichtige hat somit die Subsumtion vorwegzunehmen, um zu erkennen, welche Tatsachen für die Beurteilung durch die Behörde bedeutsam sind. Dabei läuft er Gefahr, einer Fehlbeurteilung zu unterliegen; er trägt somit ein gewisses Subsumtionsrisiko.

*Ehrke-Rabel*¹⁹ hat wohlbegründet dargelegt, dass die abgabenrechtliche Offenlegungspflicht nicht jener im Rahmen einer Selbstanzeige entspricht, weil § 29 Abs 2 FinStrG insoweit nicht bloß auf § 119 BAO verweist, sondern verlangt, dass der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt werden. Dies sei auch legitim, weil es im Anwendungsbereich des § 29 Abs 2 FinStrG darum gehe, ein bereits eingetretenes Offenlegungsdefizit zwecks Rückkehr zur Steuerehrlichkeit zu korrigieren. Anderes habe für die Offenlegung nach § 119 BAO zu gelten, zumal diese nur eine Mitwirkungspflicht statuiere, während nach der Konzeption der BAO die Abgabenbehörde die Herrschaft über das Verfahren habe und nach § 115 BAO dem Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens verpflichtet sei. Die Amtswegigkeit befreie den Abgabepflichtigen nicht von der Verpflichtung, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen. Zur Erfüllung der Offenlegungspflicht sei es aber ausreichend, wenn der Steuerpflichtige den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt in einer Weise offenlege, die der Behörde das Erkennen des verwirklichten Sachverhalts ermöglicht. Die Zumutbarkeit derartiger ergänzender Nachforschungen durch die Behörde sei eben Ausfluss des Amtswegigkeitsgrundsatzes.

Dieser Sichtweise ist zuzustimmen.²⁰ Sie bedeutet gerade im Bereich der Verrechnungspreise wohl eine spürbare Vereinfachung, zumal es hier schon in Abhängigkeit von der gewählten Methode relevante Sachverhaltsmomente gibt, die zwar bei der einen, nicht aber bei der anderen Methode offenzulegen wären. Dennoch muss letztlich im Einzelfall die Abwägung getroffen werden, wann der abgabenrelevante Sachverhalt genügend „aufgeheilt“ ist, zumal gerichtliche Entscheidungen mit entsprechenden verallgemeinerungsfähigen Aussagen zum Umfang der Offenlegungspflicht derzeit noch nicht auffindbar sind.

Aus strafpräventiver Sicht ist daher nach wie vor zu empfehlen, die Offenlegung analog zu jener bei der Selbstanzeige möglichst umfassend zu vorzunehmen. Dabei gilt es, die der gewählten Vorgehensweise allenfalls entgegenstehenden Argumente der Abgabenbehörde und deren Rechtsansicht zu antizipieren und die insoweit relevanten Sachverhalte offenzulegen, sodass die Behörde nach eigenem Dafürhalten festsetzen kann. Hat sich in der konkreten steuerlichen Rechtsfrage bereits eine herrschende Ansicht gebildet oder ist dem Abgabepflichtigen eine konkrete Ansicht bekannt, die von der eigenen abweicht, sollte der Abgabepflichtige darauf hinweisen. Unterlagen, wie zB die Verrechnungspreisdokumentation oder Teile hiervon (zB „Local File“), können im Sinne einer solchen offenen Vorgehensweise ebenso vorgelegt werden.

Auf den Punkt gebracht

Obwohl es den einzigen angemessenen Verrechnungspreis nicht gibt, sind finanzstrafrechtliche Konsequenzen insb aufgrund der Indizwirkung einer verdeckten Ausschüttung nicht von der Hand zu weisen. Im Fokus steht primär der Geschäftsleiter, zu dessen abgabenrechtlichen Pflichten auch die Verrechnung angemessener Preise zählt. Strafpräventiv steht bei der Einreichung der Steuererklärung die vorsorgliche Offenlegung der maßgeblichen Umstände zur Verfügung, wobei sich die Frage nach ihrem Umfang stellt. Gute Gründe sprechen dafür, dass die Offenlegungspflicht nach § 119 BAO infolge des Grundsatzes der Amtswegigkeit des Verfahrens weniger umfassend ist als jene nach § 29 Abs 2 FinStrG. Um das strafrechtliche Restrisiko mangelnder Aufhellung auszuschließen, sollten Offenlegungen im Zuge von Steuererklärungen für Verrechnungspreise umfassend – eventuell auch unter Beilage von Dokumentationsunterlagen – vorgenommen werden.

¹⁸ *Fellner*, FinStrG I, § 33 Rz 16.

¹⁹ *Ehrke-Rabel*, Der Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten und seine finanzstrafrechtlichen Konsequenzen, ZWF 2016, 126.

²⁰ Vgl auch *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ (2017) Rz 1330; aA *Lässig in Höpfel/Ratz*, Wiener Kommentar zum StGB², § 33 FinStrG Rz 7; möglicherweise auch OGH 10. 3. 1992, 14 Os 61/91.

TPI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle ☐ Exemplare

TPI-Jahresabo 2018 inkl. Onlinezugang und App
(2. Jahrgang 2018, Heft 1-6)

EUR 252,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____ Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____ E-Mail _____

Telefon (Fax) _____ Newsletter: ☐ ja ☐ nein

Datum/Unterschrift _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53