

# Case Study 1: Auftragsfertigung durch verbundenes Unternehmen

## Fragestellung

- Wer ist der „Routineunternehmer“ (die tested party)?
- Wer ist der Strategieträger?
- Wie ist das österreichische Produktionsunternehmen zu typisieren?
- Inwieweit unterscheiden sich die Funktionen eines Lohnfertigers von denen eines Auftragsfertigers?
- Welche Verrechnungspreismethode bildet den Fremdverhaltensgrundsatz in einem Produktionssachverhalt idealtypisch ab?
- Welche Gewinnmarge und welche Kostenbasis (Stichwort Materialeinkauf) erscheint in Würdigung der Funktionen und Risiken beim österreichischen Produktionsunternehmen fremdüblich?

## Falldarstellung

Die deutsche DESTRA GmbH hat auf Grund des steigenden Kostendrucks (ua Lohnkosten) die Montage der Beta-Produktlinie in Österreich bei ihrer 100%igen Tochtergesellschaft, der ASTRA GmbH zentralisiert. Die DESTRA GmbH garantiert die langfristige Abnahme (acht Jahre) der Produktlinie (jedenfalls mindestens 100.000 Stück pro Jahr, dies entspricht 95 % der theoretisch möglichen Fertigungskapazität). Von der Muttergesellschaft werden bestimmte Qualitätsstandards (Fehlerquote < 0,025 %) sowie die Einhaltung von internationalen Umweltauflagen vorgeschrieben.

Fertigungsanlagen, Werkzeuge und technischer Support inkl Produktions-Know-how werden von der DESTRA GmbH zur Verfügung gestellt. Das Risiko und die Kosten der Produktion (ausgenommen Fertigungslöhne und Fertigungsgemeinkosten, Sonderkosten der Fertigung) werden von der deutschen Muttergesellschaft getragen. Der Wareneinkauf und die (Preis-)Verhandlungen mit den Lieferanten der Rohstoffe erfolgen durch den Geschäftsführer der österreichischen ASTRA GmbH, welche auch das diesbezügliche Preisrisiko trägt. Die Lieferung der Beta-Produkte erfolgt „ab Werk“, dh Kosten und Risiko des Transportes trägt die deutsche Muttergesellschaft. Bei der ASTRA GmbH handelt es sich um einen Auftragsfertiger – auch als „contract manufacturer“ bezeichnet (siehe dazu nachfolgende Funktions- und Risikoanalyse).

Vermögenswerte & Funktionen & Risiken	
deutsche – Muttergesellschaft	österreichische Tochtergesellschaft
Produktionsanlagen	
Werkzeuge	Fertigungsarbeiten
Qualitätsstandards	Qualitätskontrolle
Produktplanung, Mengendisposition	Materialeinkauf inkl Preisverhandlung
Forschung & Entwicklung	
• Produktmanagement	Anwendungsorientierte F&E
Lieferantenauswahl, -kontakte	Lagerhaltung
Preisverhandlung, Preisrisiko	
Immaterielle Wirtschaftsgüter	
• Patente	
• Lizenzen	
• Produktions-Know-how	
Finanzierung Rohstoffe, Materialien	Lagerfinanzierung
Leerkosten der Produktion	
Vertragsverhandlungen mit Kunden	Beschaffungsrisiko
Markt- und Absatzrisiko	
Innovationsrisiko	
Delkredere- und Wechselkursrisiko	
Produkthaftung	
Gewährleistung und Garantie	
Vertriebsfunktionen (Marketing etc)	

Laut dem der Bp vorliegenden Werkvertrag werden die Erlöse mittels Kostenaufschlagsmethode (Lohnfertigungskosten inkl Materialeinkauf, plus 12 % Gewinnaufschlag) kalkuliert. Die Fakturen der österreichischen Gesellschaft zeigten im Prüfungszeitraum 2010 bis 2012 folgendes Bild:

Gerundet, in tsd €	2010	2011	2012
<b>Lohnfertigungskosten</b>	100.000	150.000	180.000
<b>Materialeinkauf</b>	400.000	550.000	620.000
<b>Gesamt„kosten“</b>	500.000	700.000	800.000
<b>+ 12 % Gewinnaufschlag</b>	60.000	84.000	96.000
<b>Fakturierte Leistungserlöse</b>	560.000	784.000	896.000

Auf Grund einer von der Bp durchgeführten Funktions- und Risikoanalyse stellt sich das „Lohnfertigungsgeschäft“ wie folgt dar: Bei der Fertigung der Produktlinie „Beta“ in Österreich erfolgen nur wenige einfache Bearbeitungsschritte und auch diese in enger Anbindung an die Muttergesellschaft. Die Produktionsanlagen sowie die Werkzeuge und das Fertigungsverfahren werden vom deutschen Auftraggeber beigestellt. Auf Grund eines „Just in time“-Liefermodells fallen weder Finanzierungskosten noch Lagerrisiken beim Auftraggeber an. Die Vorgabe der Qualitätsstandards erfolgt durch die deutsche Muttergesellschaft ebenso wie die Produktionsplanung. Lediglich die Qualitätskontrolle wird von der Tochtergesellschaft erbracht. Der Auftraggeber stellt weder die Materialien und Rohstoffe bei, noch nimmt er (maßgeblichen) Einfluss auf Beschaffungsvorgänge (inkl Beschaffungsrisiko) und Lieferantenauswahl sowie die Preisverhandlungen.

Die Produktentwicklung sowie die Weiterentwicklung der Produktlinie, das Produktmanagement, die Produktdiversifikation (Anpassung der Produkte an andere oder geänderte Märkte) fallen in die Zuständigkeit des Auftraggebers. Der „Lohnfertiger“ übernimmt in eingeschränktem Ausmaß anwendungsorientierte F&E im Bereich der Werkzeugtechnik. Das Eigentum an immateriellen Wirtschaftsgütern (Patente, Lizenzen, Produktions-Know-how, Markenrechte) liegt bei der DESTRA GmbH, dem Strategieträger (auch Principal oder Entrepreneur). Die Funktionen eines Lohnfertigers und die damit verbundenen Risiken sind im Vergleich zu einem Eigenproduzenten als gering zu qualifizieren. Zur Einstufung eines Produzenten als bloßen Lohnfertiger (Routineunternehmen) führen in der Regel folgende Umstände:

- über die Produktpolitik und die Fertigungsschritte entscheidet ein anderes Unternehmen (der Auftraggeber); daher besteht keine oder nur eine untergeordnete Dispositionsfreiheit im Produktionsablauf;
- die Technologie wird vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt; daher betreibt der Lohnfertiger keine eigene Forschung und Entwicklung und besitzt kein Eigentum an den entsprechenden immateriellen Vermögenswerten;
- großteils werden Rohstoffe vom Auftraggeber beigestellt, daher besteht nur eine sehr eingeschränkte Beschaffungsfunktion;
- es gilt in der Regel eine „Just in time“-Konzeption, sodass nur eine geringe Lagerhaltung beim Auftraggeber nötig ist;
- der Lohnfertiger hat keinen eigenen Vertrieb, die Ware wird im vollen Umfang zu garantierten Abnahmepreisen vom Auftraggeber erworben.

Die Auftragsfertigung ist weiter gefasst, in diesem Fall beschafft der Auftragsfertiger auch Roh- und Grundstoffe (Hauptmaterialien) selbst, dh die Funktion sowie das Risiko ist dementsprechend (tendenziell) höher als beim Lohnfertiger. Zusammenfassend lässt sich die Auftragsfertigung durch die ASTRA GmbH als Dienstleistung mit relativ geringem finanziellen Mitteleinsatz, relativ geringen unternehmerischen Risiken und für den Wertschöpfungsprozess vergleichsweise

geringen Funktionen in enger Anbindung an den Auftraggeber – die DESTRA GmbH – bezeichnen.

Die obige Definition des Begriffs Lohnfertiger wird in den deutschen Verwaltungsgrundsätzen zur Funktionsverlagerung (BStBl 2010 I, 774) in der Rn 204 bestätigt. Diese typischen Merkmale können sowohl auf vertraglicher Grundlage oder aufgrund tatsächlicher Übung gegeben sein. Im Ergebnis führt dies dazu, dass ein Lohnfertiger regelmäßig am Markt nicht eigenständig agieren kann. Ergänzend wird in Rn 205 dargelegt, dass sich der Auftragsfertiger vom Lohnfertiger dadurch unterscheidet, dass er die Rohstoffe und das Material im eigenen Namen und auf eigene Rechnung beschafft, ohne dass dadurch im Regelfall die vom Auftraggeber übernommenen Risiken wesentlich größer wären als beim Lohnfertiger.

### **Methodenwahl**

Erbringt ein verbundenes Unternehmen Dienstleistungen, so sind dafür Verrechnungspreise zu berechnen, die dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechen. Ist dies nicht der Fall, so ist die Abgabenbehörde ermächtigt, entsprechende Gewinnkorrekturen durchzuführen (Art 9 OECD-MA). Für die Beurteilung des Vorliegens einer fremdverhaltenskonformen Verrechnungspreisgestaltung sind die OECD-VPG im Zusammenwirken mit den Bestimmungen des DBA als Auslegungshilfe zu betrachten.

Entscheidende Bedeutung kommt der Methodenwahl zu. Die OECD-VPG sehen eine Rangreihenfolge insofern vor, dass die Anwendung der Preisvergleichsmethode als direkteste Methode den besten, sachgerechtesten „Fremdpreis“ ergibt. Die Preisvergleichsmethode ist dann anzuwenden, wenn Daten vorhanden sind, die hierfür eine „uneingeschränkte Vergleichbarkeit“ gewährleisten. Uneingeschränkte Vergleichbarkeit liegt vor, wenn der Fremdpreis durch direkten oder indirekten Preisvergleich ermittelt werden kann. In diesem Fall ist die Preisvergleichsmethode nicht anwendbar, da fremde Dritte Waren nur in geringem Umfang abnehmen (< 5 %). Fremdverkäufe in einem größerem Ausmaß (> 10 %) könnten dazu führen, dass (auch) die Preisvergleichsmethode – nach entsprechender Anpassungsrechnung – als sachgerecht angesehen werden könnte. Im vorliegenden Fall müsste diesfalls jedoch eine Lösung für das von der DESTRA GmbH zur Verfügung gestellte IP (Know-how, Patente, Maschinen) gefunden werden.

Da Vergleichspreise fehlen, ist bei Auftragsfertigern (Dienstleistern/Service Provider) in der Regel die Kostenaufschlagsmethode anzuwenden, wobei der Routinecharakter der Funktionen der ASTRA GmbH keinen Anspruch auf Teilnahme an dem vom Konzern erzielten Residualgewinn gestattet. Bei der Entgeltermittlung sind grundsätzlich alle direkten und indirekten Kosten einzubeziehen, die der Erbringung der Dienstleistung zu Grunde liegen. Die Kostenaufschlagsmethode gewährleistet, dass die vom verbundenen Unternehmen erbrachten

Dienstleistungen tatsächlich mit einem innerbetrieblichen Verrechnungspreis honoriert werden. Als Kostenbasis dienen die Vollkosten, wobei der Materialeinsatz keinen (vollen) Gewinnanspruch vermittelt.

Eine analoge Aussage findet sich in den deutschen VWG Funktionsverlagerung (BStBl 2010 I, 774) in Rn 66: demnach ist es bei Routinefunktionen wie Lohnfertigung sachgerecht, das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und für die Erbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln. In solchen Fällen erschöpft sich die laufende Vergütung für die Leistung des Routineunternehmens in einem bloßen Tätigkeitsentgelt.

### **Gewinnaufschlag**

Der Grundsatz des Fremdvergleiches verlangt den Ansatz eines Gewinnaufschlages (OECD-VPG Z 2.39). Die Höhe des angemessenen Gewinnaufschlages kann nicht generell festgelegt werden, sondern es muss darüber in jedem Einzelfall gesondert entschieden werden. Die OECD-VPG (Z 2.40) schlagen vor, dass der Gewinnaufschlag idealtypisch durch Vergleich mit Gewinnaufschlägen ermittelt wird, die der gleiche Liefernde oder Leistende bei Lieferungen oder Leistungen gegenüber fremden Dritten ansetzt. Diesfalls erscheint dieser Drittvergleich aufgrund der geringfügigen Drittgeschäfte nicht sachgerecht.

Die Beurteilung der Angemessenheit der Verrechnungspreise mit Hilfe der Cost-Plus-Methode hängt von den jeweils ausgeübten Funktionen und den übernommenen Risiken ab. Die Höhe des Gewinnaufschlages beim Lohn- bzw Auftragsfertiger ist vom Ausmaß der Übernahme dieser Funktionen und Risiken sowie der Höhe der eingesetzten Mittel abhängig. Der Gewinnaufschlag muss dabei umso höher sein, je mehr Funktionen ausgeübt, je mehr Risiken übernommen und – in Ausnahmefällen – je mehr immaterielle Wirtschaftsgüter von einer Gesellschaft in den Gesamtwertschöpfungsprozess eingebracht werden.

Als Orientierungshilfe kann für den Gewinnaufschlag bei Dienstleistungen mit Routinecharakter lt den VPR 2010 eine Größenordnung zwischen 5 % und 15 % herangezogen werden. Durch diese Unter- und Obergrenze wird aber nicht eine „Bandbreite“ im Sinn von Z 3.55 OECD-VPG aufgezeigt, innerhalb der jeder Prozentsatz gleichermaßen zu einem zuverlässigen Fremdpreis führt. Ob Fremdüblichkeit nach einem Aufschlagsatz verlangt, der zur Unter- oder Obergrenze tendiert, ist nach den Gegebenheiten (dh nach den Funktionen und Risiken) des Einzelfalles zu beurteilen.

Verlässliche und verwendbare Vergleichszahlen für Gewinnaufschläge bei Lohn-, Auftragsfertigern können auch den am Markt zur Verfügung stehenden Datenbanken entnommen werden. Die Datenbanken AMADEUS (14 Mio Unternehmen aus 34 Ländern Europas) bzw ORBIS (mehr als 100 Millionen Unternehmen weltweit) werden vom BUREAU VAN DIJK ([www.bvdep.com](http://www.bvdep.com)) zur Verfügung

gestellt; diese kommen in der täglichen Praxis am häufigsten zur Anwendung (vgl auch Case Studies 30–32).

Die deutschen Verwaltungsgrundsätze zur Einkunftsabgrenzung (BStBl 1983 I, 218) fordern in Tz 2.2.4 einen angemessenen Gewinnaufschlag, deren Höhe sich an betriebsüblichen bzw branchenüblichen Werten orientiert. In der deutschen Verrechnungspreispraxis hat sich indessen ein Gewinnaufschlag von 5 % bis 10 % auf die Selbstkosten etabliert. Dieser Ansatz wird in der Regel auch durch die deutsche Finanzverwaltung akzeptiert und ist auch international üblich. Bei dieser Richtgröße, die der Tz 3.1.2 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze (BStBl 1999 I, 1076) angelehnt ist, handelt es sich um einen rein pragmatischen Ansatz ohne ausreichenden betriebswirtschaftlichen Bezug.

Auch das EU-Verrechnungspreisforum untersuchte auf EU-Ebene die konzerninternen Dienstleistungen und kam 2010 in seinem Bericht in der Rn 100 zu folgendem Ergebnis: In Fällen, in denen ein Aufschlag angemessen ist, fällt dieser in der Regel mäßig aus und beträgt zwischen 3 und 10 %, häufig um 5 %. Diese Feststellung hängt jedoch von den Umständen ab, die ggf auch einen anderen Aufschlag rechtfertigen können (vgl den Bericht der EU Joint Transfer Pricing Forum vom 25.1.2011 als Leitlinien für konzerninterne Dienstleistungen auf: [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu) (abgefragt 25.4.2014) unter der Nummer 52011DC0016 in deutscher Sprache).

### Lösungsvorschlag

Die BP akzeptiert im Rahmen der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode für die Verrechnung von oa Dienstleistungen einen Gewinnaufschlag bei Lohnfertigung (auf Grund des oa eingeschränkten Funktions- und Risikoprofils) im Bereich von ca 5 %. Bei Auftragsfertigern ist der Aufschlagssatz tendenziell höher, abhängig von der Funktion und dem Risiko im Zusammenhang mit dem Materialeinkauf. Im vorliegenden Fall erfolgt die fremdübliche Abgeltung durch eine zusätzliche (zum Gewinnaufschlag auf die Lohnfertigungskosten) Handlingfee iHv 0,5 % des Materialeinkaufs (vgl auch OECD-VPG Z 2.50, wonach bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode nur die Kosten zu berücksichtigen sind, die dem Erbringer der Dienstleistung erwachsen).

Gerundet, in tsd €	2010	2011	2012
<b>Lohnfertigungskosten</b>	100.000	150.000	180.000
<b>+ 5 % Gewinnaufschlag</b>	5.000	7.500	9.000
<b>Materialeinkauf</b>	400.000	550.000	620.000
<b>+ 0,5 % Handlingfee</b>	2.000	2.750	3.100
<b>Verrechnungspreis lt BP</b>	<b>507.000</b>	<b>710.250</b>	<b>812.100</b>
<b>Fakturierte Leistungserlöse/bisher</b>	560.000	784.000	896.000

## Rechtslage

### Abkommensrecht

- Art 9 OECD-MA für (rechtlich selbstständige) verbundene Unternehmen

### Innerstaatlich

- § 6 Z 6 EStG hinsichtlich der Bewertung von ins Ausland überführten Wirtschaftsgütern und sonstigen Leistungen
- § 8 Abs 1 und 2 KStG hinsichtlich verdeckter Einlagen und Ausschüttungen

### Literatur/EAS

- Rz 960 KStR 2013, Gewinnaufschlag 10 %–15 % bei Konzernumlagen (jedoch nicht näher begründet und uE vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung des VwGH und des UFS notwendigerweise jedenfalls zu begründen – siehe unten)
- *Kroppen in Kroppen* (Hrsg), Handbuch Internationale Verrechnungspreise, zu Tz 7.40
- *Baumhoff in Flick/Wassermayer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm 581.2
- *Dolezel in Lang/Weinzierl* (Hrsg), Europäisches Steuerrecht (FS Rödler – 2010), Restructuring of operations – the issue of exit taxes from a business perspective, 149ff
- *Eckersdorfer/Nowotny in Dammböck/Galla/Nowotny* (Hrsg), Verrechnungspreisrichtlinien, zur vorzugsweisen Ableitung des Gewinnaufschlags aus einem inneren Vergleich, K64
- *Engler in Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise, 3. Aufl, M Rz 443 – 461
- *Halwachs*, in *Bernegger/Rosar/Rosenberger* (Hrsg), Handbuch Verrechnungspreise<sup>2</sup> (2012), Produktion im Konzern: Produktionsstrukturen (Lohn-, Auftrags- Lizenz- und Eigenfertiger, 253ff
- *Herve/Bodenstein/Stock*, Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis – Teil I: Kostenaufschlagsmethode, BC 2005, 169ff
- *Macho*, Verrechnungspreise und Lohnfertigung – Herausforderung Gewinnaufschlag, ÖStZ 2006, 99
- *Macho/Steiner/Spensberger*, Verrechnungspreise kompakt<sup>2</sup> (2011), Kap 6.7 – Kostenaufschlagsmethode bzw Kap 12.4 – Lohnfertigung/Auftragsfertigung
- *Macho/Steiner*, Einsatz von Datenbanken zur Überprüfung der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen, taxlex 2005, 369ff
- EAS 2837 v 23.3.2007 – Gewinnaufschlag/Umsatzmarge
- EAS 3164 v 21.6.2010 – Kostenaufschlagsmethode bei „Produktionsbetriebsstätte“ (vergleichbar mit Lohnfertiger)
- *Rupp*, Haufe Steueroffice Kanzlei-Edition, Haufe-Index 2061149, Tz 2.4
- *Zech*, Funktionsverlagerung auf einen Eigenproduzenten und auf ein Routineunternehmen, IStR 2011, 131 (Tz 2.2)

### **Entscheidungen**

- BFH 17.10.2001, I R 203/00, IStR 2001, 746 – Es bestehen keine Bedenken, wenn die Finanzverwaltung ihre Vergleichsdaten mit Hilfe von Datenbanken ermittelt, soweit die Datenbank hinsichtlich der Qualität der Datenerfassung Mindestanforderungen erfüllt
- BFH 2.2.1960, I 194/59, BB 1960, 371 – Gewinnaufschläge zwischen 5 % und 15 % sind bei Dienstleistungen nicht unangemessen
- VwGH 20.10.2009, 2006/13/0116 zur Nachweispflicht der Abgabenbehörde bei der Schätzung von Gewinnaufschlägen (fortgesetztes Verfahren zu UFS 28.4.2010, RV/3837-W/09)
- Der UFS hat einen 5%igen Gewinnaufschlag bei Dienstleistungen auf 10 % angehoben (UFS 6.4.2007, RV/4687-W/02)
- FG Saarbrücken, „ein Reingewinnzuschlag von 5% stößt auf keine Bedenken“, Urteil v 18.12.1996, EFG 1997, 485, DStRE 1997, 460

### **OECD-Guidelines approved 22.7.2010**

- Z 2.39ff – Gewinnaufschlag
- Z 2.50 – Gewinnaufschlag nur für Leistungen des Lohn-, Auftragsfertigers
- Z 7.40 – Auftragsfertigung ist Dienstleistung
- JTPF Report (Guidelines on low value adding intra-group services); JTPF/020/REV3/2009/EN – February 2010: „typically agreed mark ups fall within the range of 3 %–10 %“

### **Verrechnungspreisrichtlinien 2010**

- Rz 42ff – Methodenwahl
- Rz 69 und 70 – Lohnfertiger
- Rz 63ff – Margenermittlung durch Datenbanken
- Rz 320 – Datenbankanwendung