
1. Einleitung

Literaturhinweise: *Lowell/Wells*, Tax Base Defence: History and Reality, ITPJ 2013, 72; *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013); *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013); *OECD*, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (2017); *Österreichisches BMF*, Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (2010); *Owens*, Should the Arm's Length Principle Retire?, ITPJ 2005, 99; *Rosenberger*, Verrechnungspreise, in: *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015); *Schön/Konrad* (Hrsg), Fundamentals of international transfer pricing in law and economics (2012); *UN*, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017).

Die Entwicklungen der letzten Jahrzehnte in den Bereichen Telekommunikation und Informationstechnologie zusammen mit sinkenden Transportkosten und Deregulierungen haben den Welthandel und Direktinvestitionen im In- bzw Ausland signifikant erhöht. Die wirtschaftlichen Grenzen unternehmerischer Tätigkeit sind zunehmend losgelöst von bestimmten Jurisdiktionen bzw Staaten, während steuerliche Vorschriften hinsichtlich der **Aufteilung der Unternehmensgewinne** immer noch auf solche geografischen Abgrenzungen angewiesen sind. Innerhalb dieser globalisierten Welt nehmen multinationale Unternehmensgruppen („MNE“) eine bedeutende Rolle ein, da Schätzungen zufolge **60 % des Welthandels** innerhalb solcher MNE stattfinden (*Owens*, International Transfer Pricing Journal [2005], 99).

Verrechnungspreise entstehen, wenn **zwei Geschäftseinheiten derselben MNE** Transaktionen miteinander durchführen, zB einander Waren verkaufen oder Dienstleistungen erbringen. Während solche Geschäftseinheiten für ertragsteuerliche Zwecke als eigenständige Unternehmen behandelt werden, sind die Transaktionen zwischen ihnen vermeintlich nicht immer das Ergebnis konkurrierender wirtschaftlicher Interessen. Denn gesamtheitlich betrachtet sind diese Geschäftseinheiten ohnehin Teil einer MNE. Durch den Ansatz entsprechender Verrechnungspreise soll gewährleistet werden, dass das Ergebnis der MNE-internen Transaktionen möglichst jenem entspricht, wie es **bei vergleichbaren Transaktionen zwischen fremden Dritten** zu Stande gekommen wäre.

Neben ihrer Bedeutung als Instrument zur steuerlichen Ergebnisverteilung stellen Verrechnungspreise aber insbesondere auch ein wichtiges **betriebswirtschaftliches Kontrollinstrument** dar. Nur durch den Ansatz angemessener Verrechnungspreise ist es aus betriebswirtschaftlicher Sicht möglich, den tatsächlichen Erfolg der jeweiligen Geschäftseinheit akkurat zu beurteilen.

Obwohl Fälle missbräuchlicher Verrechnungspreisgestaltungen eher die Ausnahme zur Regel darstellen, haben Verrechnungspreise insbesondere in den letzten Jahren mehr und mehr – auch mediale – Aufmerksamkeit auf sich gezogen. Viele vermeintlich missbräuchliche Verrechnungspreissysteme bewegen sich zwar innerhalb der jeweiligen rechtlich vorgegebenen Rahmenbedingungen, profitieren allerdings von **Asymmetrien zwischen nationalen und internationalen Steuervorschriften**. Aus diesem Grund gehen die aktuellen Bestrebungen dahin, die rechtlichen Rahmenbedingungen entsprechend anzupassen und deren Effektivität durch eine international akkordierte Umsetzung weitestgehend zu gewährleisten.

BEPS Box:

Die Finanzminister der G20 haben die OECD dazu aufgerufen, Maßnahmen gegen die geplante Verminderung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und das grenzüberschreitende Verschieben von Gewinnen (Base Erosion and Profit Shifting, kurz: BEPS) zu entwickeln. Als Ergebnis veröffentlichte die OECD am 12. 2. 2013 den Bericht „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS Report) und

am 19. 7. 2013 den konkreten „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“ (Action Plan), wobei zumindest 4 der 15 darin enthaltenen Maßnahmen (Actions) in unmittelbarem Zusammenhang mit Verrechnungspreisen stehen.

Das Thema Verrechnungspreise ist jedoch nicht etwa erst in den letzten Jahren entstanden. Vielmehr ist es ein Thema, das sich bis in die Anfänge des 20. Jahrhunderts zurückverfolgen lässt. Bereits damals sahen sich einige Staaten mit dem Problem konfrontiert, dass Unternehmen ihre steuerlichen Gewinne ins Ausland verlagerten. In Zeiten des Ersten Weltkriegs kam hinzu, dass viele Staaten mit horrenden Schulden zu kämpfen hatten und Steuereinnahmen dringend benötigten. Hier ist eine gewisse Parallele zur aktuellen Situation erkennbar. Dass das politische Engagement hinter dem **G20/OECD BEPS-Projekt** in einem gewissen Zusammenhang mit dem erhöhten Druck auf die öffentlichen Haushalte in den letzten Jahren steht, ist wohl nur schwer von der Hand zu weisen.

Während also Staaten danach trachten, ihre Steuereinnahmen zu sichern, laufen MNE potenziell Gefahr, einer Doppel- bzw sogar Mehrfachbesteuerung über die betroffenen Staaten hinweg zu unterliegen. Aus diesem Grund wurden bereits sehr früh **Steuerabkommen** – heutzutage im Wesentlichen auf Basis des OECD- und des UN-Musterabkommens – zwischen Staaten geschlossen, um einerseits Steuereinnahmen zu sichern und andererseits Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Die Ursprünge solcher Abkommen lassen sich bis in die 1920er-Jahre zurückverfolgen, wobei die Ergebnisverteilung damals eher auf Basis der Restgewinnmethode oder einer formelhaften Aufteilung erfolgte.

Info Box:

Bei der formelhaften Aufteilung von Unternehmensgewinnen, auch Global Formulary Apportionment genannt, wird die MNE als einheitliches Unternehmen betrachtet. Auf Basis des konsolidierten Jahresabschlusses wird das Ergebnis der MNE zwischen den Staaten, in denen die MNE tätig ist, aufgeteilt. Die Aufteilung kann dabei auf Basis von Umsätzen, Mitarbeitern, Vermögen oder ähnlichen Kennzahlen erfolgen, auch eine Kombination solcher Kennzahlen ist möglich. Während die OECD eine formelhafte Ergebnisaufteilung grundsätzlich ablehnt, gehen aktuelle Bestrebungen in der EU mit den Arbeiten zur Common Consolidated Corporate Tax Base hin zur formelhaften Ergebnisaufteilung.

Als **internationaler Standard** zur Bestimmung der Verrechnungspreise hat sich schließlich der **Fremdvergleichsgrundsatz** („arm’s length principle“) durchgesetzt. Ausgewiesenes Ziel ist es, durch den Ansatz fremdüblicher Verrechnungspreise eine Verteilung der steuerlichen Gewinne entsprechend der jeweiligen Wertschöpfung und damit eine faire Verteilung zwischen den betroffenen Staaten zu erreichen.

2. Der Fremdvergleichsgrundsatz

Literaturhinweise: Lang, Introduction to the Law of Double Tax Conventions (2013); Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013); Loukota, Österreichs Außensteuerrecht (2002); OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013); OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013); OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (2017); Österreichisches BMF, Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (2010); Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993); Rosenberger, Verrechnungspreise, in: Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015); UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017).

→ Lesen Sie aufmerksam OECD-VPL 2017 Tz 1.1-1.15 sowie öVPR 2010 Rz 1-19

2.1. Begriffsbestimmung

Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt, dass Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen durch den Ansatz entsprechender Verrechnungspreise in ihren steuerlichen Auswirkungen jenen angepasst werden, die zustande gekommen wären, wenn die **Geschäftspartner sich als fremde Dritte** gegenübergestanden hätten. Damit verlangt der Fremdvergleichsgrundsatz, die einzelnen Geschäftseinheiten einer MNE als selbständige Unternehmen und nicht als untrennbare Teile einer einzigen einheitlichen Unternehmensgruppe zu behandeln („separate entity approach“).

Damit gehen mehrere Implikationen einher, die teilweise auch als Kritik am Fremdvergleichsgrundsatz vorgebracht werden. So negiert die **Fiktion selbständiger Unternehmen** etwa den Umstand, dass MNE durch ihre Integration Synergieeffekte erzielen und wechselseitige Beziehungen eingehen, wie sie zwischen fremden Dritten eben nicht bestehen. Weiters ist zu berücksichtigen, dass auch fremde Dritte ihre Geschäftsbeziehungen nicht immer unter den gleichen Bedingungen abschließen, sondern diese regelmäßig das Ergebnis von Verhandlungen zwischen den beiden Vertragsparteien darstellen.

Verrechnungspreise sind deshalb auch nicht als exakte Wissenschaft zu sehen („transfer pricing is an art, not science“). Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes führt in der Regel nicht zu einer einzigen richtigen Lösung. Insofern wird regelmäßig eine **Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise** gegeben sein, wobei grundsätzlich jeder Preis innerhalb dieser Bandbreite anzuerkennen wäre. Am Ende sollte eine möglichst genaue Annäherung an fremdvergleichskonforme Geschäftsvorfälle erfolgen. Diese Annäherung an fremdvergleichskonforme Geschäftsvorfälle ist entsprechend zu belegen. Obwohl in der Praxis beispielsweise häufig zu beobachten ist, dass die einzelnen Geschäftseinheiten einer MNE sehr unabhängig agieren und miteinander wie mit fremden Dritten verhandeln (können), reicht der **Nachweis einer harten Verhandlungsstrategie** jedenfalls nicht als Nachweis für die Fremdüblichkeit eines Geschäftsvorfalles aus.

2.2. Rechtsgrundlagen

2.2.1. Internationale Rechtsgrundlagen

Der Fremdvergleichsgrundsatz wurde als internationaler Konsens bereits 1936 in einem Entwurf eines Steuerabkommens der League of Nations artikuliert. Bis heute ist diese Definition weitestgehend unverändert geblieben und findet sich in **Art 9 Abs 1 des OECD-Musterabkommens** („OECD-MA“) sowie **Art 9 Abs 1 des UN-Musterabkommens** („UN-MA“) wieder. Demnach gilt:

„[Wenn zwei verbundene] 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.“

Art 9 des OECD-MA ist auf Grund des Erfordernisses, dass es sich um zwei **verbundene Unternehmen** handeln muss, welche **jeweils in dem anderen Vertragsstaat ansässig** sein müssen, primär auf **intransparente Gesellschaften**, das heißt nach österreichischem Verständnis primär auf Kapitalgesellschaften anwendbar. Für Beziehungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft bzw zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ergibt sich die Anwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes aus Art 7 OECD-MA (vgl dazu Kapitel 5).

Info Box:

Die österreichische DBA-Politik entspricht grundsätzlich weitestgehend den Vorgaben des OECD-MA. Infolgedessen wird in diesem Skriptum bei Verweisen auf Doppelbesteuerungsabkommen stellvertretend auf den jeweiligen Artikel des OECD-MA verwiesen. Zu beachten ist allerdings, dass „lediglich“ 35 Staaten Mitglied der OECD sind. Und obwohl die Arbeiten der OECD – einschlägig in diesem Zusammenhang sind insbesondere die OECD-Verrechnungspreisleitlinien – international eine sehr hohe Akzeptanz genießen, kommt es in der Praxis regelmäßig vor, dass verschiedene Nicht-OECD-Staaten abweichende Ansichten vertreten.

Art 9 Abs 1 erlaubt einem Vertragsstaat somit, die **Gewinne eines Unternehmens seines Staates insofern zu erhöhen**, als diese auf Grund der Verbundenheit dieses Unternehmens zu niedrig sind. Nachdem Doppelbesteuerungsabkommen („DBA“) die Besteuerungsrechte eines Vertragsstaates nur einschränken können und demgegenüber keine Besteuerungsrechte schaffen („*Schrankenwirkung der DBA*“), bedarf es jeweils einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage, um die durch die jeweiligen DBA zugewiesenen Besteuerungsrechte wahrnehmen zu können.

Art 9 Abs 2 OECD-MA normiert demgegenüber die entsprechende Gegenberichtigung in einem Vertragsstaat, wenn der andere Vertragsstaat eine Gewinnerhöhung in Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vorgenommen hat. Nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung hat Art 9 Abs 2 OECD-MA jedoch nur eine **klarstellende Funktion**, da sich eine Verpflichtung zur entsprechenden Gewinnkorrektur bereits aus Absatz 1 ergäbe (vgl öVPR Rz 5). Abs 2 findet sich auch nicht in sämtlichen österreichischen DBA. Dies kann insofern problematisch sein, als nicht alle Staaten diese Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung teilen. Vgl dazu ausführlich Kapitel 7.

2.2.2. Die österreichischen Rechtsgrundlagen

Die österreichische rechtliche **Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes** findet sich in § 6 Z 6 EStG. Die österreichische Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, dass der in § 6 Z 6 EStG normierte Fremdvergleichsgrundsatz deckungsgleich mit dem Fremdvergleichsgrundsatz des Art 9 OECD-MA ist (vgl öVPR Rz 14f). Unter den in § 6 Z 6 EStG genannten Voraussetzungen kann eine Gewinnerhöhung in Österreich deshalb jedenfalls vorgenommen werden.

Anzumerken ist allerdings, dass die Anwendungsvoraussetzungen des Art 9 OECD-MA und die des § 6 Z 6 EStG nicht ident sind. Während für die Anwendbarkeit des Art 9 OECD-MA eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital unabhängig eines bestimmten Ausmaßes ausreicht, ist im Rahmen des § 6 Z 6 EStG beispielsweise bei Kapitalgesellschaf-