

Quick Check: Bedeutung und Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes – How to deal at arm's length

„Der Fremdvergleichsgrundsatz gilt nach wie vor als das ‚Urmeter‘ des Transfer Pricing. Dementsprechend kann es in der Praxis hilfreich sein, Sinn und Zweck dieses Grundprinzips in den Vordergrund zu stellen. Verbundene Unternehmen sollen in ihren Geschäftsbeziehungen fremden Dritten gegenüber gleichgestellt, keineswegs aber benachteiligt werden.“

Florian Rosenberger

Wichtige Begriffe

Fremdvergleichsgrundsatz, Arm's-Length-Prinzip (ALP), Controlled Transaction, Uncontrolled Transaction, Vergleichbarkeit, Verdeckte Gewinnausschüttung, Angehörigenjudikatur, Primärberichtigung, Sekundärberichtigung, Beweislast, Schriftlichkeit, Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer, Schrankenwirkung, Sperrwirkung, Niederlassungsfreiheit, Materieller Fremdvergleich, Formeller Fremdvergleich, Sonderbedingungen, Bandbreite

Wichtige Quellen

OECD

- OECD-VPL 2022 Kapitel I
- Leitlinien zu den Verrechnungspreisfolgen der COVID-19-Pandemie (deutsch) bzw Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic (englisch) (18.12.2020)

VPR 2021

- Rz 1 ff
- Rz 514 ff

Verwaltungspraxis

- BMF 27.3.1995, EAS 604
- KStR 2013 Rz 490
- KStR 2013 Rz 572 f
- KStR 2013 Rz 763, 790

Judikatur

- VwGH 31.7.1996, 92/13/0172
- BFH 10.4.2013, I R 45/11
- BFH 11.7.2018, I R 44/16
- BFH 27.2.2019, I R 73/16
- EuGH 21.1.2010, C-311/08, *SGI*
- EuGH 31.5.2018, C-382-16, *Hornbach-Baumarkt*
- EuGH 8.10.2020, C-558/19, *Impresa Pizzarotti*
- Högsta förvaltningsdomstolen, 19.6.2019, 1913-18, *The Absolut Company Aktiebolag*

Literatur

- *Beiser*, Das Arm's-Length-Prinzip ist unionsrechtskonform! SWI 2010, 303
- *Damböck/Galla/Nowotny* (Hrsg), Verrechnungspreisrichtlinien (2012)
- *Eigelshoven* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁷ Art 9, 1037
- *Fiala*, Das abgabenrechtliche Ermittlungsverfahren bei Verrechnungspreisthemen, TPI 2021, 110
- *Kofler* in *Reimer/Rust* (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ Art 9, 577
- *Kofler*, Die „Sperrwirkung“ des Art 9 OECD-MA, TPI 2017, 70
- *Lang*, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung, in FS Dietmar Gosch (2016), 235
- *Rosenberger* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA² Art 9, 674
- *Rosenberger*, Ab ins Mittelmaß – tickt der Fremdvergleich noch richtig? TPI 2017, 7
- *Rosenberger*, Guilty by association? ÖStZ 2019, 593
- *Rosenberger*, Österreichische Verrechnungspreisrichtlinien „reloaded“ – ausgewählte Aspekte zum Begutachtungsentwurf der VPR 2020, SWI 2021, 2
- *Rosenberger*, Zur Reichweite der Sperrwirkung des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes, SWK 2019, 440
- *Stradinger*, Verdeckte Gewinnausschüttung, *ecolex* 2013, 563
- *Wittendorff*, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law (2010)

Bedeutung und Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes – How to deal at arm's length

Florian Rosenberger

- 1. Der Fremdvergleichsgrundsatz im Überblick**
- 2. Rechtsgrundlagen des Fremdvergleichsgrundsatzes**
 - 2.1. Der Fremdvergleichsgrundsatz im innerstaatlichen Steuerrecht
 - 2.2. Der Fremdvergleichsgrundsatz im Abkommensrecht
 - 2.3. Der Fremdvergleichsgrundsatz im Unionsrecht
 - 2.4. Wechselwirkungen zwischen nationalem und internationalem Steuerrecht
- 3. Materieller versus formeller Fremdvergleich**
- 4. Abgrenzung in der Praxis: Was ist (noch) fremdüblich?**

1. Der Fremdvergleichsgrundsatz im Überblick

Der Fremdvergleichsgrundsatz (Prinzip des „*Dealing at Arm's Length*“ bzw. „*Arm's Length Principle*“, ALP) fordert, dass Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen in ihren Bedingungen, insb hinsichtlich des Verrechnungspreises, dem entsprechen, was fremde Dritte für vergleichbare Transaktionen unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten. Auf diese Weise soll eine Gleichstellung verbundener Unternehmen mit unabhängigen Unternehmen gewährleistet und eine – den freien Markt gefährdende – Wettbewerbsverzerrung verhindert werden.¹ Ohne ein solches Korrektiv für konzerninterne Geschäftsvorfälle ist nach Ansicht der Finanzverwaltungen zu befürchten, dass Konzernverrechnungspreise nicht durch den natürlichen Interessengegensatz im Spiel externer Marktkräfte, sondern durch andere, insb steuerlich motivierte, Konzerninteressen beeinflusst würden.² Dies müsse nicht zuletzt deshalb vermieden werden, um unerwünschte Gewinnverkürzungen bzw Gewinnverlagerungen („*Base Erosion and Profit Shifting*“, BEPS) in multinationalen Konzernen hintanzuhalten.

Der Fremdvergleichsgrundsatz gilt insoweit gleichsam als „Urmeter“ des *Transfer Pricing* und soll demnach als zentraler Maßstab zur Gewinnabgrenzung zwischen separaten Konzernunternehmen herangezogen werden.³ Darüber besteht bis heute ein breiter internationaler Grundkonsens.⁴ Der Fremdvergleichsgrundsatz ist in seinem theoretischen Ansatz fundiert und kommt der Funktionsweise des freien Marktes am nächsten, auch wenn er in der Praxis nicht immer einfach anzuwenden ist. Insb lässt der Fremdvergleichsgrundsatz – und mit ihm das *Transfer Pricing* insgesamt – die Vorzüge einer exakten Wissenschaft mitunter schmerzlich vermischen,⁵ sodass auf allen Ebenen ein hinreichendes Maß an ökonomischem Urteilsvermögen unabdingbar ist.⁶ Dennoch ist eine legitime bzw realistische Alternative grundlegenden Charakters bis heute nicht endgültig absehbar.⁷ An dieser Auf-

1 Tz 1.8 OECD-VPL 2022.

2 Der Nachweis harter Verhandlungen zwischen verbundenen Unternehmen sei laut OECD für sich allein kein ausreichender Beleg zur Anerkennung konzerninterner Verrechnungspreise (Tz 1.5 letzter Satz OECD-VPL 2022).

3 Rechtspolitisch notwendig wurde dies erst mit Aufgabe der Filialtheorie, welche in den ersten Entwürfen des Völkerbunds in den späten 1920er Jahren Tochtergesellschaften zunächst noch als Betriebsstätten der Muttergesellschaft qualifizierte. Die abkommensrechtliche Emanzipation beherrschter Gesellschaften wurde erst durch die Entwicklung einer „Anti-Organ-Klausel“ (dh der Vorgängerregelung des Art 5 Abs 7 OECD-MA 2017) in den 1930er und 1940er Jahren vollzogen.

4 Tz 1.1 OECD-VPL 2022; zu nationalen Abweichungstendenzen *Kroppen/Dawid/Keil*, TPI 2019, 98 (103 f).

5 Tz 1.13, 3.55 und 4.8 OECD-VPL 2022.

6 Tz 1.13 OECD-VPL 2022; auch Tz 4.9 und 4.12 OECD-VPL 2022.

7 Tz 1.15 OECD-VPL 2022; insb trifft der Ansatz einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung nach wie vor auf Ablehnung auf breiter Front (Tz 1.16 ff OECD-VPL 2022; Rz 52 VPR 2021). Keineswegs auszuschließen ist aus heutiger Sicht jedoch, dass auf politischer Ebene letztlich doch Übereinkünfte getroffen werden, welche die Grundfesten des Fremdvergleichsgrundsatzes in Zukunft – ganz oder zT – erschüttern könnten (*Schreiber/Simons/Greil/Lagarden*, ITPJ 2020, 411 [411 ff]). Derartige Tendenzen lassen sich etwa aus den Bemühungen der EU um die Einführung einer „*Common Consolidated Corporate Tax Base*“ (CCCTB) ableiten. Unmittelbar absehbar ist aus heutiger Sicht bereits die ergänzende und auf Großkonzerne beschränkte Implementierung eines formelhaften Zugangs, zumal im „*Inclusive Framework*“ breite politische Einigung zur Umsetzung von „*Pillar One*“ erzielt werden konnte.

fassung hat die OECD letztlich auch im Zuge des ersten großen BEPS-Projekts nicht gerüttelt, sodass der Fremdvergleichsgrundsatz nach wie vor⁸ das zentrale Fundament zur Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen bildet. Daran wird letztlich auch die Umsetzung der ersten Säule („Pillar One“) des fortgesetzten BEPS-Projekts („BEPS 2.0“) nichts ändern. Denn „Pillar One“ wird die Abgrenzungsergebnisse des Fremdvergleichsgrundsatzes auch künftig nur sehr eingeschränkt durch eine formelhafte Gewinnaufteilung zu Gunsten der Marktstaaten überschreiben.⁹

Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes fußt auf dem Vergleich einer konzerninternen Geschäftsbeziehung („*Controlled Transaction*“) mit (mindestens) einer unabhängigen Referenztransaktion („*Uncontrolled Transaction*“). Zu diesem Zweck muss die Referenztransaktion mit dem konzerninternen Geschäftsvorfall ausreichend vergleichbar sein. Dabei ist der Anspruch der Vergleichbarkeit von dem Begriff der Identität zu unterscheiden. Nicht Identisches ist gefordert, sondern in gewisser Hinsicht Vergleichbares.¹⁰ Ob zwei Transaktionen vergleichbar sind, hängt nicht zuletzt vom gewählten Vergleichsmaßstab ab. IdS müssen für den steuerlichen Fremdvergleich die wirtschaftlich relevanten Merkmale¹¹ der Transaktionen (unter Berücksichtigung der so genannten Vergleichbarkeitsfaktoren)¹² einschließlich der wirtschaftlich relevanten Begleitumstände¹³ ausreichend vergleichbar sein.¹⁴ Ist auf diese Art zunächst keine ausreichende Vergleichbarkeit gewährleistet, können uU entsprechende Berichtigungen (etwa über Anpassungsrechnungen) vorgenommen werden, um die notwendige Vergleichbarkeit doch noch herzustellen.¹⁵

Nicht erforderlich ist, dass in jedem Fall ein tatsächlicher Fremdvergleich auf Basis empirisch nachvollziehbarer Vergleichsdaten realer Fremdgeschäftsvorfälle erfolgt. Vielmehr scheitert ein solcher tatsächlicher Fremdvergleich in der Praxis mitunter an der mangelnden Informationstransparenz oder schlicht daran, dass vergleichbare Transaktionen zwischen fremden Dritten überhaupt nicht stattfinden. Eine solche Konzernspezifität einzelner Geschäftsbeziehungen bedeutet für

8 An der zentralen Bedeutung des Fremdvergleichsgrundsatzes hat selbst die COVID-19-Pandemie nichts geändert (OECD, Leitlinien zu den Verrechnungspreisfolgen der COVID-19-Pandemie, 18.12.2020; Rosenberger, SWI 2020, 232 [232 ff]). Siehe dazu auch Rosar, TPI 2021, 2 (2 ff).

9 Letztlich wird nur ein vergleichsweise kleiner Teil des internationalen Steuersubstrats von „Pillar One“ betroffen sein. Dies ergibt sich zum einen schon daraus, dass zunächst nur die allergrößten – geschätzt werden etwa 100 – Konzerne weltweit (globaler Jahresumsatz > 20 Mrd Euro) von der ersten Säule erfasst sein sollen. Darüber hinaus soll der formelhafte Aufteilungsmechanismus durch Zuordnung eines so genannten „Amount A“ nur insoweit greifen, als die Gewinnmarge 10 % übersteigt. Insoweit bleibt der Scope von „Pillar One“ erwartungsgemäß auf besonders große und ertragstarke Konzerne beschränkt.

10 Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 9 Rz 87.

11 Tz 1.36 OECD-VPL 2022 zu den „*economically relevant characteristics*“ (Local File-Ebene).

12 Tz 1.42 ff OECD-VPL 2022.

13 Tz 1.34 OECD-VPL 2022 zu den „*economically relevant circumstances*“ (Master File-Ebene).

14 Tz 1.33 ff OECD-VPL 2022.

15 Tz 3.47 ff OECD-VPL 2022.

sich genommen freilich nicht, dass ein Widerspruch zum Fremdvergleichsgrundsatz vorliegt.¹⁶ Stattdessen wird in solchen Fällen in erster Linie ein hypothetischer Fremdvergleich anzustellen sein.¹⁷ Dabei ist durch Nachdenken zu ermitteln, ob unabhängige Unternehmen unter ähnlichen Umständen vergleichbare Bedingungen vereinbart hätten.¹⁸ Zur Konkretisierung dieser Hypothese werden in der Praxis Fremdvergleichsmaßstäbe wie zB die Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers (siehe Kap 2.1.) herangezogen.

2. Rechtsgrundlagen des Fremdvergleichsgrundsatzes

2.1. Der Fremdvergleichsgrundsatz im innerstaatlichen Steuerrecht

Die primäre innerstaatliche Rechtsgrundlage zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im betrieblichen Bereich¹⁹ stellt § 6 Z 6 EStG dar,²⁰ welcher über den Verweis des § 7 KStG auch für Körperschaften relevant ist. Diese aus Verrechnungspreissicht zentrale Rechtsnorm ordnet an, dass bei grenzüberschreitenden – nicht bloß vorübergehenden²¹ – Überführungen von Betrieben, Betriebsstätten oder Wirtschaftsgütern (oder sonstigen zu einer Einschränkung bzw Entstehung des österreichischen Steuerrechts führenden Umständen²²) grds²³ jene Werte anzusetzen sind, „die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären“.²⁴ Für Dienstleistungen ist dies sinngem zu berücksichtigen.²⁵ Im Fokus dieser Vorschrift steht demnach die Abgrenzung der Besteuerungshoheit Österreichs im Wege der „Entstrickung“ (*Outbound*-Leistungsfluss) bzw „Verstrickung“ (*Inbound*-Leistungsfluss) von Steuersubstrat, dessen nationale Steuerverhaftung wechselt. Die steuerpolitische Grundlage einer solchen Ent- bzw Verstrickung liegt darin, dass die stillen Reserven zwischen Abgangs- und Zugangsstaat verursachungsgerecht aufgeteilt werden sollen. Insoweit soll der Abgangsstaat grds die Möglichkeit zur finalen Besteuerung des ihm noch zustehenden Steuersubstrats haben („*Exit Taxation*“), während der Zugangsstaat zur Vermeidung von Doppelbesteuerung eine steuerneutrale

16 Tz 1.11 ff OECD-VPL 2022.

17 Nach der Angehörigenjudikatur des VwGH sollen Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen danach zu beurteilen sein, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die einander nahe stehen (Rz 1139 EStR 2000).

18 Tz 1.142 f OECD-VPL 2022.

19 Für Korrekturen im außerbetrieblichen Bereich ist § 6 Z 6 EStG hingegen keine taugliche Rechtsgrundlage (BFG 18.7.2019, RV/1100628/2016; Rz 14 VPR 2021).

20 Rz 14 VPR 2021; Rz 2511 EStR 2000.

21 Rz 2510 EStR 2000.

22 § 6 Z 6 lit b und g EStG.

23 In bestimmten Ausnahmefällen hat der Gesetzgeber aufgrund der Rechtsprechung des EuGH vorgesehen, dass keine (sofortige) Entstrickung erfolgt (§ 6 Z 6 lit c–e, § 27 Abs 6 Z 1 EStG).

24 § 6 Z 6 lit a und f EStG.

25 § 6 Z 6 lit a und f EStG.

Aufwertung auf den Wert im Zeitpunkt des virtuellen Grenzübertritts („*Step-up*“) zugestehen soll. In der Verrechnungspreispraxis basiert ein Großteil der nach innerstaatlichem Recht vorgenommenen Primärberichtigungen²⁶ auf § 6 Z 6 EStG.²⁷ Diese Bewertungsnorm findet letztlich dann Anwendung, wenn Lieferungen oder sonstige Leistungen zwischen dem Steuerpflichtigen einerseits und einem nicht völlig unabhängigen Betrieb andererseits stattfinden. Eine Abhängigkeit (is einer Verbundenheit bzw eines Nahestehens) sieht § 6 Z 6 EStG in folgenden Fällen gegeben:

- Der ausländische Betrieb gehört demselben Steuerpflichtigen; oder
- der Steuerpflichtige ist Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebs; oder
- der Steuerpflichtige ist an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder die ausländische Kapitalgesellschaft am Steuerpflichtigen wesentlich, dh zu mehr als 25 %, beteiligt²⁸; oder
- bei beiden Betrieben (bzw Betriebsstätten²⁹) üben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle aus oder haben Einfluss darauf.

Als Fremdvergleichsmaßstab der Höhe nach dient im Anwendungsbereich des § 6 Z 6 EStG ein fiktiver Veräußerungserlös (Fremdvergleichspreis). Insoweit scheidet daher im grenzüberschreitenden Kontext – anders als bei rein nationalen Überführungen bzw Entnahmen – der Ansatz des Teilwerts aus.³⁰

Neben § 6 Z 6 EStG können Korrekturen auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes allenfalls auch unter dem Titel der (verdeckten) Einlage³¹ (§ 8 Abs 1 KStG) bzw der (verdeckten) Gewinnausschüttung³² (§ 8 Abs 2 KStG) erfolgen. Dies gilt sowohl für Primärberichtigungen als insb auch für Sekundärberichtigungen, die nicht über den – seitens der österreichischen Verwaltungspraxis an sich bevorzugten³³ – Ansatz von Verrechnungspreisforderungen und -verbindlichkeiten

26 Sekundärberichtigungen werden hingegen durch § 6 Z 6 EStG nicht abschließend geregelt (*Lehner in Damböck/Galla/Nowotny* (Hrsg), Verrechnungspreisrichtlinien K 26). Insoweit kann selbst im Fall einer Primärberichtigung gem § 6 Z 6 EStG für die Sekundärberichtigung § 8 KStG herangezogen werden.

27 Das Konkurrenzverhältnis zwischen den beiden Normkomplexen des § 6 Z 6 EStG und des § 8 Abs 1 und 2 KStG ist zum Teil umstritten. *Toifl* (in *Jirousek/Lang*, Praxis des Internationalen Steuerrechts, 552 f) geht mE überzeugend davon aus, dass diesbzgl kein generelles Verhältnis der Spezialität besteht (und daher grds auch beide Normkomplexe nebeneinander auf einen Sachverhalt anwendbar sein können). Im jeweiligen Einzelfall könne aber sehr wohl ein Vorrangverhältnis – etwa zugunsten einer Primärberichtigung nach § 6 Z 6 EStG als *lex specialis* für grenzüberschreitende Überführungen und sonstige Leistungen – bestehen, was freilich die Vornahme einer Sekundärberichtigung auf Grundlage des § 8 Abs 1 bzw 2 KStG in demselben Einzelfall keineswegs ausschließe.

28 Nach Rz 2515 EStR 2000 genügen mittelbare Beteiligungen.

29 *Laudacher* in *Jakom*¹⁴ § 6 Rz 149.

30 *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 6 Rz 380.

31 Rz 520 VPR 2021.

32 Rz 514 ff VPR 2021.

33 Rz 514 iVm 507 ff VPR 2021.

abgebildet werden können. Wesentliches Tatbestandsmerkmal der (verdeckten) Einlage bzw (verdeckten) Gewinnausschüttung ist, dass die fremdunübliche Vorgehensweise (und die dadurch verursachte objektive Bereicherung bzw Belastung der Körperschaft) ihre Erklärung nur in der Anteilsinhaberstellung findet. Damit sind freilich nicht nur Transaktionen der Gesellschaft mit ihrem unmittelbaren Gesellschafter, sondern auch mit diesem nahestehenden Personen (einschließlich verbundener Unternehmen des Gesellschafters) erfasst.³⁴ Neben dem objektiven Tatbild der fremdunüblichen Gestaltung ist außerdem – im Gegensatz zu § 6 Z 6 EStG – auch der Nachweis des subjektiven Tatbilds einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung (dh einer Zuwendungsabsicht *causa societatis*) im Anwendungsbereich des § 8 Abs 1 und 2 KStG erforderlich.³⁵ Der als Maßstab heranzuziehende Fremdvergleichswert stimmt nach wohl überwiegender Auffassung inhaltlich mit dem nach § 6 Z 6 EStG anzusetzenden Wert überein.³⁶ Im Gegensatz zu § 6 Z 6 EStG bleibt § 8 KStG jedoch auch im rein nationalen Fall anwendbar. Lediglich Nutzungseinlagen (zB unentgeltliche Dienstleistungen an die Gesellschaft) werden generell nicht von § 8 Abs 1 KStG erfasst, sodass diese letztlich nur im grenzüberschreitenden Kontext – diesfalls über § 6 Z 6 EStG – einer Fremdvergleichskorrektur zugänglich sind.³⁷

Ergänzend hat der VwGH für die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber die sog Angehörigenjudikatur entwickelt. Demnach ist zu beachten, dass Vereinbarungen zwischen nahestehenden Personen³⁸ nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (Klarheit bzw Transparenz) und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (Fremdvergleich) müssen.³⁹ Die geforderte Publizität bedeutet zwar nicht, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen unbedingt schriftlich getroffen werden müssen. Vielmehr sei – zumindest in Ausnahmefällen – die Schriftform grds auch verzichtbar.⁴⁰ Allerdings wäre diesfalls in Kauf zu nehmen,

34 Rz 487 und 593 KStR 2013; Rz 464 VPR 2021.

35 Rz 514 VPR 2021.

36 Zwar sind (verdeckte) Einlagen gem § 6 Z 14 EStG grds mit dem gemeinen Wert anzusetzen, doch ist dieser mit dem nach § 6 Z 6 EStG maßgebenden Fremdvergleichswert gleichzusetzen (*Lehner in Damböck/Galla/Nowotny* (Hrsg), Verrechnungspreisrichtlinien K 30 f mwN).

37 Rz 503 KStR 2013. Eine derartige Differenzierung zwischen rein innerstaatlichen Fällen einerseits und grenzüberschreitenden Fällen andererseits kann auch vor dem Hintergrund des Unionsrechts gerechtfertigt sein (EuGH 21.1.2010, C-311/08, *SGI*; EuGH 31.5.2018, C-382/16, *Hornbach-Baumarkt*; EuGH 8.10.2020, C-558/19, *Impresa Pizzarotti*).

38 Als nahestehende Personen bzw „nahe Angehörige“ idS gelten ua auch Kapitalgesellschaft und (beherrschender) Gesellschafter bzw Gesellschafter-Geschäftsführer sowie einem Gesellschafter nahestehende Personen (Rz 1129 EStR 2000).

39 Rz 1127 ff und 1196 ff EStR 2000; Rz 509 und 570 ff KStR 2013; Rz 16 VPR 2021.

40 Rz 1132 f EStR 2000; idS ist das für bestimmte Vereinbarungen seitens der Verwaltungspraxis zum Teil immer noch ins Treffen geführte Schriffterfordernis (zB Rz 162 VPR 2021 zu Kostenverteilungsverträgen sowie – in gegenüber dem Begutachtungsentwurf etwas abgeschwächter Form – Rz 100 VPR 2021 zu Konzernumlageverträgen) wohl überschießend.

dass die Beweislast für die Angemessenheit mangels nachvollziehbarer schriftlicher Unterlagen ausnahmsweise den Steuerpflichtigen trifft.⁴¹

Als zusätzlicher Fremdvergleichsmaßstab ist die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers heranzuziehen.⁴² Dabei muss sich diese Rechtsfigur nach Auffassung der Finanzverwaltung an einem durchschnittlichen (idealtypischen) Geschäftsführer orientieren, der bemüht ist, sich unternehmens- und steuerrechtlich richtig zu verhalten.⁴³ Freilich ist bei Anlegen dieses Maßstabs stets von einer gewissen Bandbreite an Vergleichswerten bzw Verhaltensweisen auszugehen.⁴⁴ Alles andere käme einer systematischen Benachteiligung verbundener Unternehmen gleich.⁴⁵

2.2. Der Fremdvergleichsgrundsatz im Abkommensrecht

Zusätzlich wird der Fremdvergleichsgrundsatz auch abkommensautonom definiert. IdS ermöglicht Art 9 Abs 1 OECD-MA die Zurechnung und entsprechende Besteuerung von Unternehmensgewinnen,⁴⁶ wenn

- verbundene Unternehmen unterschiedlicher Vertragsstaaten
- in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen (insb Verrechnungspreise) gebunden sind,
- die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden,
- soweit eines der Unternehmen wegen dieser Bedingungen Gewinne nicht erzielt hat, die es ohne diese Bedingungen erzielt hätte.

Art 9 Abs 1 OECD-MA ist als bloße Ermächtigungsvorschrift zu verstehen. Dementsprechend bedarf die tatsächliche Vornahme einer gewinnerhöhenden Primärberichtigung stets einer geeigneten materiellrechtlichen Grundlage auf Ebene des innerstaatlichen Rechts (siehe Kap 2.1.).⁴⁷

Darüber hinaus ordnet Art 9 Abs 2 OECD-MA iS einer Korrespondenzklausel an, dass zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung tatsächlich auf Grundlage des Art 9 Abs 1 OECD-MA vorgenommene Gewinnerhöhungen einer korrespondierenden Gegenberichtigung (Gewinnminderung) zuzuführen sind. Dieser Bestimmung wird überwiegend lediglich klarstellender Charakter beigemessen

41 Rz 573 KStR 2013. Die pauschale Annahme einer Beweislastumkehr wegen unzureichender Aufzeichnungen ginge freilich zu weit (*Fiala*, TPI 2021, 110 [112]).

42 Rz 16 VPR 2021.

43 Rz 790 KStR 2013; Rz 16 VPR 2021.

44 Rz 763 KStR 2013; Rz 16 VPR 2021.

45 Siehe Kap 4.; *Rosenberger*, ÖStZ 2019, 593 (593 ff); *Rosenberger*, TPI 2017, 7 (7 ff).

46 Art 9 OECD-MA ist nicht als eigenständige Verteilungsnorm zu verstehen. Vielmehr wird dadurch die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne (Art 7 OECD-MA) idS ergänzt, als die Abgrenzung der Gewinne eines Unternehmens von denen eines verbundenen Unternehmens auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes näher spezifiziert wird.

47 Rz 7 VPR 2021.

sen.⁴⁸ Aufgrund der abkommensrechtlichen Schranken- bzw Sperrwirkung (siehe Kap 2.4.) bedarf es bei Gewinnminderungen gem Art 9 Abs 2 OECD-MA keiner zusätzlichen materiellrechtlichen Korrektornorm auf originär innerstaatlicher Ebene.

Verbundene Unternehmen iSd Art 9 OECD-MA liegen dann vor, wenn

- ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist, oder
- 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.

Die korrekte Auslegung des Art 9 OECD-MA stellt mitunter eine ernstzunehmende Herausforderung für alle Beteiligten dar. Insoweit mag es auch nicht verwundern, dass die OECD dem Anwender des *Arm's Length*-Prinzips umfangreiche Auslegungshilfen an die Hand gibt. In diesem Zusammenhang sind – neben dem OECD-MK und diversen einzelprojektbezogenen Berichten bzw Arbeitspapieren – insb die OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD-VPL) hervorzuheben.

Bei jenen DBA, die den Empfehlungen des UN-MA folgen, besteht zunächst insoweit kein Unterschied, als Art 9 Abs 1 und 2 UN-MA den vergleichbaren Bestimmungen des OECD-MA wortgleich entspricht. Im Übrigen wird auf UN-Ebene auch eine konsistente Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes angestrebt, um internationale Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen möglichst zu verhindern. Dementsprechend werden auch die OECD-VPL als wertvolle Auslegungshilfe für Art 9 UN-MA anerkannt.⁴⁹ Ergänzend dazu bemüht man sich auf UN-Ebene, auch die besonderen Herausforderungen für Entwicklungsländer in einem eigenen *Transfer Pricing Manual*⁵⁰ darzustellen.

2.3. Der Fremdvergleichsgrundsatz im Unionsrecht

Der EuGH hat die unionsrechtliche Relevanz des Fremdvergleichsgrundsatzes als Maßstab für zwischen verbundenen Unternehmen getätigte Geschäftsvorfälle grds bestätigt.⁵¹ Allerdings ist der Fremdvergleichsgrundsatz stets auch im Lichte der Grundfreiheiten (insb der Niederlassungsfreiheit)⁵² zu betrachten. Demnach darf iSd gebotenen Verhältnismäßigkeit nicht jeder Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz eine Gewinnkorrektur nach sich ziehen. Vielmehr ist dem Steuerpflichtigen die Rechtfertigungsmöglichkeit einzuräumen, etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss eines unter nicht fremdüblichen Bedingungen abgeschlossenen

48 Rz 6 VPR 2021.

49 Tz 4 UN-MK zu Art 9 UN-MA 2017; Rz 2 VPR 2021.

50 UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2021).

51 EuGH 21.1.2010, C-311/08, SGI; Beiser, SWI 2010, 303 (301 ff).

52 Art 49 ff; ex-Art 43 ff EG.