

§ 26 Fremdvergleich im Internationalen Steuerrecht

Kamilla Zembala-Börner

Der Fremdvergleich beherrscht die Artikel 7 und 9 des OECD-Musterabkommens und kann aufgrund der Bedeutung der Unternehmensgewinne als wichtigste Einkunftsart des Abkommensrechts¹ in seiner Tragweite nicht überschätzt werden. So steht er als Fundamentalprinzip des Internationalen Steuerrechts auch stets im Fokus von Versuchen, die Steuerverteilung und -gerechtigkeit international zu optimieren. Der Fremdvergleich gilt als praktikabel im Sinne seiner Einfachheit und Kostengünstigkeit². Er ist internationaler Konsens, erprobt sowie bereits ausgefeilt und der weiteren Präzisierung für die praktische Anwendung zugänglich³. Entsprechend steht er im Fokus der Arbeiten der OECD. Zur Vereinheitlichung der Anwendung des Fremdvergleichs werden die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze⁴ für deren Anwendung im Verhältnis verbundener Unternehmen sowie der OECD-Betriebsstättenbericht⁵ für dessen Anwendung im Verhältnis rechtlich unselbständiger Teile eines internationalen Einheitsunternehmens stetig weiterentwickelt.

1. Grundzüge und Hintergrund

Der Fremdvergleich beinhaltet den Vergleich von Geschäftsvorfällen zwischen nahestehenden Personen – juristischen oder natürlichen – mit vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Dritten. Fremdvergleichskonformität bedeutet dabei, dass die involvierten Parteien für ihre Lieferungs- und Leistungsbeziehungen einen Preis vereinbart haben,

¹ *Hemmelrath*, in: Vogel/Lehner (6. Auflage 2015), Art. 7 Rn. 2.

² *Carroll*, Colum L Rev 1934, 473 (489 f.).

³ OECD, Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (2011), Rn. 1.15.

⁴ OECD, Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (2011), zuletzt geändert durch OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*.

⁵ Zuletzt OECD (2010), *2010 Report on Attribution of Profits to PEs*.

den auch fremde Dritte auf dem freien Markt für eine vergleichbare Leistung vereinbart hätten⁶. Dieser Vergleich dient Steuerverwaltungen als Instrument zur gerechten Steueraufteilung⁷, d.h. zur Sicherung von Steuersubstrat⁸. Er setzt dort an, wo es um den Unternehmensgewinn und gegebenenfalls ungewollten Einfluss des Unternehmensträgers bzw. Steuerpflichtigen auf den zu versteuernden Gewinn geht⁹. Andererseits ist er Mittel zur Vermeidung von ungewollter Doppelbesteuerung und dient damit kehrseitig dem internationalen Handel. Ziel des Fremdvergleichs ist die Gleichbehandlung von verbundenen Unternehmen und Einzelunternehmen, um steuerliche Vor- oder Nachteile zu verhindern, die allein auf der Unternehmensstruktur beruhen und damit zu Wettbewerbsverzerrungen führen können; hierdurch sollen wirtschaftliche Aktivitäten im internationalen Rahmen gefördert werden, da so zumindest steuerliche Gründe bei der Entscheidung für oder gegen internationale Tätigkeiten keine Rolle spielen¹⁰.

2. Die abkommensrechtlichen Ausformungen und Interpretationen

Um Doppelbesteuerung zu vermeiden, die sich aus der unterschiedlichen Interpretation des Fremdvergleichs zweier Staaten ergeben kann, hält die OECD Artikel 7 und 9 OECD-MA und die dazu gehörigen Auslegungshilfen vor. Das OECD-Musterabkommen statuiert in Artikel 9, dass beide Vertragsstaaten fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise annehmen und den Gewinn der betreffenden Gesellschaft entsprechend anpassen können¹¹ sowie dass infolge einer Gewinnkorrektur des einen Staates auch

⁶ Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law* (2010), S. 6 f.

⁷ Zur horizontalen Steuergerechtigkeit zwischen den Staaten Valta, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe* (2014), S. 45 ff.

⁸ Wilkie, in: Schön/Konrad (Hrsg.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics* (2012), 137 (140).

⁹ Wilkie, in: Schön/Konrad (Hrsg.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics* (2012), 137 (144).

¹⁰ OECD, *Verrechnungspreisrichtlinien 2010* (2011), Rn. 1.8.

¹¹ Wassermeyer, in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), *Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen* (2014), Rn. 1.18.

der andere Vertragsstaat eine entsprechende Gewinnberichtigung vorzunehmen hat, um Doppelbesteuerung zu vermeiden¹². Leitlinien zur Festsetzung des Fremdvergleichspreises finden sich in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, die durch das BEPS-Projekt umfangreiche Neuerungen erfahren haben¹³. Während bisher die Vertragsfreiheit verbundener Unternehmen beim Fremdvergleich geachtet wurde, hat dies durch das BEPS-Projekt entscheidende Änderungen erfahren. Künftig sollen verbundene Unternehmen Funktionen und Risiken nicht mehr unüberprüft untereinander aufteilen und verschieben können¹⁴. Es soll sichergestellt werden, dass Verrechnungspreise auf Verträgen beruhen, die die wirtschaftliche Realität, das heißt die tatsächlich übernommenen Beiträge der Parteien, widerspiegeln¹⁵, so dass Nicht-Anerkennung schuldrechtlicher Vereinbarungen in Ausnahmefällen möglich sein soll, sofern die Vereinbarung wirtschaftlich unvernünftig ist¹⁶.

Auf multinationale Einheitsunternehmen, die mittels rechtlich unselbständigen Unternehmenseinheiten agieren, findet der Fremdvergleich seit 2010 in Form des AOA (*authorized OECD approach*) Anwendung. Abkommensrechtlich sind der Ansässigkeitsstaat sowie der Quellen- bzw. Betriebsstättenstaat berechtigt, Gewinne eines Unternehmensträgers zu besteuern, der im Betriebsstättenstaat eine Betriebsstätte unterhält, Artikel 7 Abs. 1 OECD-MA. Daraus resultiert die schwierige Frage der Gewinnallokation. Hierfür wird zunächst die uneingeschränkte Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte vorgenommen, so dass einer Betriebsstätte der Gewinnanteil des Gesamtunternehmens zuzuordnen ist, welchen die Betriebsstätte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erwirtschaftet hätte, wäre sie ein selbständiges, unabhängiges Unternehmen, das unter gleichen oder vergleichbaren Bedingungen die gleichen oder vergleichbaren Geschäfte

¹² Baumhoff, in: Mössner (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen (4. Aufl. 2012), Rn. 3.4.

¹³ OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* (2015).

¹⁴ So auch *Eigelshoven*, in: Vogel/Lehner (6. Auflage 2015), Art. 9 Rn. 52d., was allerdings aufgrund des Eingriffs in die privatrechtliche Dispositionsfreiheit gegebenenfalls Änderungen innerstaatlichen Rechts erfordere.

¹⁵ OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* (2015), S. 13 f.

¹⁶ OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* (2015), S. 13.

getätigt hätte¹⁷. Die Anwendung des Fremdvergleichs auf Einheitsunternehmen hat eine weitreichende Geschichte und Entwicklung. Die frühere Interpretation der Norm stellte eine abweichende Vorgehensweise dar, wobei nur eine eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion vorgenommen wurde¹⁸, so dass insbesondere unternehmensinterne Leistungsbeziehungen nicht dem Fremdvergleich unterzogen wurden¹⁹.

Für beide Fallkonstellationen – verbundene Unternehmen sowie Einheitsunternehmen – ist die Entwicklung der OECD-Arbeiten also beträchtlich. Insbesondere durch das in den vergangenen Jahren intensiv verfolgte BEPS-Projekt der OECD und G20-Staaten fällt auf, dass sich die Doppel-funktion des Fremdvergleichs – Steueraufteilung und Vermeidung der Doppelbesteuerung – stark in Richtung der ersteren verschiebt. Es scheint so, dass anhand des Fremdvergleichs nun nicht mehr allein festgestellt werden soll, was unabhängige Dritte in einer vergleichbaren Situation verhandelt und durchgeführt hätten, sondern darüber hinaus getestet werden soll, ob hinter vertraglichen Konstruktionen nicht doch eine unerwünschte Steuervermeidung steckt. Wo Missbrauchsvorschriften nicht greifen, scheint nun der Fremdvergleich das Mittel der Wahl zu sein, um den Steuerpraktiken multinationaler Konzerne Herr zu werden. Wenn aber der Fremdvergleich künftig solch große Ziele verfolgt, bleibt es nicht lange abzuwarten, bis eine bis dato möglicherweise gefundene Vereinheitlichung wiederum in divergierende Anwendungen münden wird, je nachdem wie stark ein Staat den Fokus auf die Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken stellt. Darüber hinaus betreffen die jüngsten Neuerungen durch das BEPS-Projekt bislang nur den Fremdvergleich des Artikel 9 Abs. 1, nicht jedoch des Artikel 7 Abs. 2 OECD-MA, so dass sich hier eine abkom-

¹⁷ Insofern ist es nicht nur die „Selbständigkeitsfiktion“ des AOA, sondern genauer die „Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion“ – aus Vereinfachungsgründen wird in dieses Beitrages aber, außer es soll eine gezielte Differenzierung vorgenommen werden, nur von der Selbständigkeitsfiktion die Rede sein.

¹⁸ Vgl. Schön, in: Lüdicke (Hrsg.), *Besteuerung von Unternehmen im Wandel* (2007), 71 (79), mit den entsprechenden Nachweisen.

¹⁹ Für weiterführende Darstellungen siehe z.B. Mödinger, *Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA* (2012), S. 40 ff. sowie S. 95 ff.; Heyd, *Internationale Gewinnabgrenzung bei der Geschäftstätigkeit über Betriebsstättenstrukturen* (2014), S. 25 f.

mensinterne Uneinheitlichkeit ergeben kann. Der Fremdvergleich ist folglich im steten Fluss – dabei gilt es kritisch zu beobachten, ob seine Leistungsfähigkeit nicht überspannt wird.