

§ 27 Der Rechtfertigungsgrund der Verhinderung von Steuerumgehung und das *Arm's-Length-Principle*

Johannes Becker

Das Institut für Finanz- und Steuerrecht versteht sich seit seiner Gründung durch *Klaus Vogel* vor nunmehr 50 Jahren als Institution, in der die grundlegenden Fragen des Steuerverfassungsrechts, des nationalen Steuerrechts und nicht zuletzt des Internationalen Steuerrechts gestellt wurden und werden. Dabei sind diese Fragen immer im Kontext der jeweiligen Zeit zu sehen. So sind drängende Fragen der Gründerjahre des Instituts zwangsläufig andere als die der heutigen Forschung. Das Thema der Verrechnungspreise aus einer juristischen Perspektive spielte damals eine Nischenrolle, ist aber in den letzten Jahren in den Fokus nicht nur der steuerrechtlichen Diskussion geraten. Es erscheint daher auf den ersten Blick verwunderlich, dass sich der EuGH – gerade aufgrund ihrer Bedeutung für die innergemeinschaftlichen Wirtschaftsbeziehungen – bisher nur in sehr geringem Umfang mit den Verrechnungspreisregeln beschäftigen konnte. Einzig in der Rechtssache *SGI*¹ hatte der EuGH bisher Gelegenheit, sich explizit zur Vereinbarkeit von am *Arm's-Length-Principle* (ALP) orientierten Verrechnungspreisregeln mit den europäischen Grundfreiheiten zu positionieren. Diese Entscheidung wirft jedoch die grundsätzliche Frage nach der Aufgabe der Verrechnungspreise auf, die in der grundlagenorientierten Tradition des Instituts den Kern dieses Beitrags bilden soll.

1. Die Entscheidung des EuGH

Der Entscheidung des EuGH in der Rs. *SGI* lagen die Regelungen des belgischen Steuerrechts zur Korrektur von Verrechnungspreisen zugrunde. Diese sehen in ihrer Auslegung durch die nationalen Gerichte für den

¹ EuGH v. 21.01.2010, Rs. C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, ECLI:EU:C:2010:26.

grenzüberschreitenden Fall vor, dass nicht dem ALP entsprechende Verrechnungspreise zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft zu korrigieren sind. Der EuGH sah hierin zutreffend eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.² Gleichwohl sei der Eingriff gerechtfertigt und zwar gleich aufgrund zweier, nach Auffassung des EuGH und auch der Generalanwältin *Kokott*³ einschlägigen Rechtfertigungsgründe. Zum einen wird die zutreffende Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten, zum anderen die Vermeidung der Steuerumgehung herangezogen. Aufgrund dieser kumulativ durch den EuGH angewandten Rechtfertigungsgründe⁴ sei die Regelung gerechtfertigt, sofern dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben werde, nachzuweisen, dass außersteuerliche Gründe vorlägen, die den abweichenden Verrechnungspreis rechtfertigen.

2. Verrechnungspreise zur Vermeidung der Steuerumgehung?

Um zu bewerten, ob die vom EuGH gefundene Rechtfertigungslösung zutreffend ist, ist zunächst ein Blick auf die Aufgabe der Verrechnungspreise im System des internationalen Steuerrechts zu werfen (sogleich unter a.), um anschließend die in der Rs. *SGI* gefundene Lösung noch einmal kritisch zu beleuchten (sodann unter b.).

a. Aufgabe der Verrechnungspreise

Die Frage nach der Aufgabe von Verrechnungspreisen ist seit jeher umstritten und eng mit der Frage nach der Aufgabe von DBA im Grundsätzlichen verwoben. In der Literatur wird zum Teil argumentiert, dass die Korrektur von Verrechnungspreisen in erster Linie zur Vermeidung der Steuerumgehung diene.⁵ Diese Argumentation geht jedoch schon von der grundlegend falschen Prämisse aus. Es ist zuzugestehen, dass schon seit der Aufnahme der Bekämpfung von Steuervermeidung in das Arbeitsprogramm des Völkerbundes im Jahr 1922⁶, welches zum Musterabkommen des Jahres 1928 führte, ein Ziel der DBA eben diese Bekämpfung ist; und

² EuGH v. 21.01.2010, Rs. C-311/08, zust. statt aller: *R. Beiser*, SWI 2010, 300 (302).

³ *J. Kokott*, Schlussanträge der Generalanwältin v. 10.09.2009, Rs. C-311/08, Rn. 56 ff.

⁴ So ausdrücklich EuGH v. 21.01.2010, Rs. C-311/08, Rn. 69.

⁵ So schon: *E. Weber*, Inst. FSt, Nr. 204 (1981), 12; *P. Baker*, *Double Taxation Conventions*, 3. Aufl. Lbl. (06.2016), Rn. D.01.

⁶ Völkerbund Dokument Nr. C115 M.55, 1925 II, Februar 1925.

heute weisen die Arbeiten der OECD im Rahmen des BEPS-Projektes ebenfalls in diese Richtung. Hauptaufgabe der DBA ist und bleibt aber die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die Bekämpfung der Steuervermeidung und der damit eng verknüpften doppelten Nichtbesteuerung ist ein Sekundärziel des Abkommens.⁷ Wenn aber die Bekämpfung der Steuervermeidung nicht das primäre Ziel der DBA ist, vermag nicht zu überzeugen, warum Art. 9 OECD-MA isoliert diese Aufgabe erfüllen soll.⁸

Art. 9 OECD-MA hat grundsätzlich keine vom generellen Zweck des OECD-MA abweichende Zielsetzung. Die Verrechnungspreisregeln dienen – wie keine andere Vorschrift innerhalb der DBA – dazu, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsgrundlage auf die Vertragsstaaten zu erreichen.⁹ Dies zeigt sich schon daran, dass das Besteuerungsrecht nicht, wie bei anderen Verteilungsnormen, einem der Vertragsstaaten zugewiesen wird. Das Abkommen nimmt nicht die Wertung vorweg, wie eine aus Sicht der Vertragsstaaten statisch gerechte Aufteilung der Besteuerungsgrundlage im konkreten Fall zu bewirken ist. Vielmehr dienen die Verrechnungspreisregeln dazu, zu bestimmen, wo die Wertschöpfung einer wirtschaftlichen Tätigkeit liegt; diese Wertschöpfung wird dann dem Vertragsstaat zugewiesen, in dem sie erwirtschaftet wurde.¹⁰ Verrechnungspreisregeln dienen damit der Umsetzung der vertraglichen Wertung, dass die Besteuerung einer unternehmerischen Tätigkeit dort zu erfolgen hat, wo innerhalb des verbundenen Unternehmens die Wertschöpfung stattfindet.¹¹

Diese Erkenntnis wirkt auch auf die Frage nach der Funktion der Verrechnungspreise als Missbrauchsbekämpfungsinstrument zurück. Jeder Norm, die der Aufteilung von Besteuerungssubstrat zwischen verschiedenen Steuersubjekten dient, sei es im nationalen, sei es im Internationalen Steuer-

⁷ So auch statt aller: *J. Schönfeld*, FG Wassermeyer, Beitrag 14, Rn. 7 ff.

⁸ *G. Kofler*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. (2015), Art. 9 Rn. 4.

⁹ *H. Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. (2010), Rn. 16.290; *G. Kofler*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. 2015, Art. 9, Rn. 4 m.w.N.

¹⁰ *OECD*, Verrechnungspreisleitlinie 2010, Vorwort, Abs. 7.

¹¹ Verrechnungspreise übernehmen damit die Rolle, die beispielsweise der Grund und Boden im Bereich des Art. 6 OECD-MA übernimmt. Sie füllen die vertragliche Wertung aus, dass am Ort der Wertschöpfung zu besteuern ist; bei Art. 6 OECD-MA am Ort der Belegenheit.

recht, wohnt als logische Kehrseite des Zwecks einer zutreffenden Aufteilung die Vermeidung einer unzutreffenden Aufteilung und damit die Vermeidung der mit der unzutreffenden Steueraufteilung potentiell verbundenen Steuervermeidung inne. Eine Norm ist nicht schon deshalb als eine Norm anzusehen, die primär der Vermeidung der Steuerumgehung dient, weil sie in dieser logischen Reihe steht. Vielmehr dient eine Norm erst dann primär der Vermeidung der Steuerumgehung, wenn sie hierauf vorrangig abzielt oder zumindest wesentlich über die logische Kehrseite der zutreffenden Aufteilung eines Besteuerungssubstrats hinausgeht. Dies ist bei den Verrechnungspreisvorschriften, die dem Muster des Art. 9 OECD-MA folgen, nicht der Fall.

b. Zutreffender Rechtfertigungsgrund

Daraus ergeben sich Folgen für die Bewertung von Verrechnungspreisregelungen in der Rechtfertigungs“dogmatik“¹² des EuGH. Der EuGH rekurriert in der Entscheidung in der Rs. *S.G.I.* auf seine Rechtsprechung aus der Rs. *Thin Cap GLO*¹³. Die hier im Rahmen der Unterkapitalisierungsvorschriften geltenden Grundsätze sollen in vollem Umfang auch im Bereich der Verrechnungspreise gelten. Dies führt der EuGH zwar nicht explizit aus. Er zitiert jedoch in großen Teilen wörtlich die Grundsätze der Rs. *Thin Cap GLO*.¹⁴ Der EuGH wendet auch auf Verrechnungspreisregelungen die dort entwickelte Gesamtbetrachtung der Rechtfertigungsgründe „zutreffende Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen“ und „Vermeidung der Steuerumgehung“ an. In der Folge verlangt der EuGH, dass es die Korrekturvorschriften der Mitgliedstaaten aufgrund der Anwendbarkeit des Rechtfertigungsgrunds der Vermeidung der Steuerumgehung gestatten dürfen, außersteuerliche Gründe dafür nachzuweisen, dass die gewählten Verrechnungspreise ausnahmsweise anzuerkennen sind, obwohl sie nicht fremdvergleichskonform sind. Teile der Literatur¹⁵ und wohl auch der

¹² Zur Dogmatik der Rechtfertigungsgründe des EuGH allgemein und kritisch, B. Straßburger, *Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten* (2012), 224 ff.

¹³ EuGH v. 13. 3. 2007 Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Thin Cap GLO)*, ECLI:EU:C:2007:161.

¹⁴ So schon: M. Glahe, *IStR* 2015, 97 (99), a.A. D. Hohenwarter-Mayer, *RdöW* 2010, 538 (540 f.).

¹⁵ Statt vieler: K. Becker/S. Sydow, *IStR* 2010, 195 (198), D. Hohenwarter-Mayer, *RdöW* 2010, 538 (540 f.).

BFH¹⁶ sehen hierin nichts anderes als den Fremdvergleichsgrundsatz i.S.d. Verrechnungspreisvorschriften, daher seien die Verrechnungspreisvorschriften in Gänze gerechtfertigt. Andere meinen, der EuGH sei so zu verstehen, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit offen stehen müsse, außersteuerliche Gründe auch neben dem Fremdvergleich nachzuweisen.¹⁷ Dieser Streit in der Literatur ist schon deswegen obsolet, weil richtigerweise aus der Anwendung des Rechtfertigungsgrundes der Vermeidung der Steuerumgehung nicht die Konsequenz hätte gezogen werden dürfen, dass die Möglichkeit des Nachweises außersteuerlicher Gründe bestehen muss.

Wie unter a. gezeigt, dienen Verrechnungspreise in erster Linie der zutreffenden Aufteilung der Besteuerungsgrundlage. Die damit als logische Kehrseite verbundene Zielsetzung der Vermeidung der Steuerumgehung, die jeder Aufteilungsnorm innewohnt, kann keinen Vorrang beanspruchen. Damit sind die Eingriffe aufgrund von Verrechnungspreisregelungen, die am ALP orientiert sind, in erster Linie aufgrund des Rechtfertigungsgrundes der zutreffenden Aufteilung der Besteuerungshoheit gerechtfertigt. Das ALP stellt durch den Fremdvergleichstest sicher, dass eine zutreffende Aufteilung der Besteuerungshoheit stattfindet. Dies erkennt insoweit auch Generalanwältin *Kokott*, die in der Vermeidung der Steuerumgehung einen Unterfall der zutreffenden Aufteilung der Besteuerungshoheit sieht, woraus folge, dass für die Rechtfertigung beider Eingriffe die gleichen und damit die höheren Grundsätze der Missbrauchsbekämpfung gelten müssen.¹⁸ Die Annahme ist zwar im Ansatzpunkt zutreffend; die Schlussfolgerung überzeugt dagegen nicht. Die Anwendung des Rechtfertigungsgrundes der Verhinderung der Steuerumgehung kann nicht dazu führen, dass die Einräumung der Möglichkeit des Nachweises außersteuerlicher Gründe neben dem Fremdvergleichsgrundsatz möglich sein muss.¹⁹ Dem Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen der Verrechnungspreisbestimmung ist eigen, dass er nicht pauschalierend eine missbräuch-

¹⁶ BFH Urt. v. 25.06.2014 – I R 88/12, BFH/NV 2015, 57 ff., so auch in expliziter Anlehnung an die Rs. *SGI Court of Appeal (Civil Division) v. 18.02.2011, [2011] EWCA Civ 127 – Thin Cap GLO*.

¹⁷ So *J. Englisch*, IStR 2010, 139 (141); *W. Schön*, IStR 2009, 882 (888); *M. Glahe*, IStR 2015, 97 (99 f.) m.w.N.

¹⁸ *J. Kokott*, Schlussanträge der Generalanwältin v. 10.09.2009, Rs. C-311/08, Rn. 63.

¹⁹ So ausdrücklich, *M. Glahe*, IStR 2015, 97 (100).

liche Gestaltung annimmt, sondern alle wirtschaftlichen Faktoren im konkreten Einzelfall berücksichtigt²⁰ und somit den Nachweis außersteuerlicher Gründe obsolet macht.²¹ Sollte der EuGH sich noch einmal mit den Verrechnungspreisregelungen eines Mitgliedstaats auseinandersetzen müssen, bleibt zu hoffen, dass er den Unterschied zwischen den Unterkapitalisierungsvorschriften und den Verrechnungspreisen erkennt, der darin besteht, dass im Bereich der Verrechnungspreise eine Anwendung der Rechtsprechung zum Nachweis außersteuerlicher Gründe schon aufgrund der Rechtsnatur der Verrechnungspreise nicht geboten ist.

3. Fazit

Die Entscheidung des EuGH in der Rs. *SGI* ist zwar im Ergebnis zutreffend. Sie überzeugt jedoch nicht, wenn sie fordert, dass es neben dem Fremdvergleich eine Möglichkeit geben müsse, außersteuerliche Gründe dafür nachzuweisen, dass ein Verrechnungspreis doch hinnehmbar ist. Diese Annahme verkennt die grundlegende Aufgabe, die die Bestimmung von am ALP orientierten Verrechnungspreisen bei der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten hat. Das ALP dient hier der Bestimmung der Fremdüblichkeit einer Transaktion unter Berücksichtigung aller wirtschaftlichen Faktoren, die für den konkreten Einzelfall relevant sind. Verrechnungspreisregelungen sind mit den Grundfreiheiten vereinbar, soweit und solange sie der wirtschaftlich (näherungsweise) zutreffenden Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten dienen, was durch die Anwendung des ALP erreicht wird.

²⁰ So etwa die Berücksichtigung des Konzernrückhalts: BFH Urt. v. 17.12.2014 – I R 23/13, Nichtanwendungserlass BMF v. 30.03.2016 - V B 5 -S 1341/11/1000-07.

²¹ Mit diametral anderer Folgerung: *M. Glahe*, IStR 2015, 97 (100).