

I. Kommentierung der Verrechnungspreisrichtlinien 2010

1. Multinationale Konzernstrukturen

1.1. Rechtsgrundlagen der Einkunftsabgrenzung

Weiterführende Literatur:

Achatz, Vertrauen in Erlöse als Grundlage der rechtsstaatlichen Vollziehung im Steuerstaat, in Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Taucher/Leitner (Hrsg), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht, FS Ruppe (2007) 1; Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom Einkommensteuergesetz 2011, EStG-Jahreskommentar⁴; Bär, Verständigungen über Verrechnungspreise verbundener Unternehmen im deutschen Steuerrecht (2008); Beiser, Das Arm's-Length-Prinzip ist unionsrechtskonform!, SWI 2010, 301; Biró, Konzernverrechnungspreise, ÖStZ 1994, 169; Bullen, Arm's Length Transaction Structures (2010); Calderon, The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?, Intertax 2007, 4; Carroll, Methods of allocating taxable income, in League of Nations, Taxation of Foreign and National Enterprises, Volume IV (1933); Debatin, Außensteuerreformgesetz, DSStZ/A 1972, 265; Dolezel, Verrechnungspreise in Österreich, in Vögele/Borstell/Engler (Hrsg), Verrechnungspreise³ (2011); Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵ (2006); Ehrke-Rabel, Verbindliche Auskünfte in Österreich, GeS 2010, 231; Ehrke, Nochmals: Verordnung zu § 236 BAO Treu und Glauben bei Auskünften und Erlässen, taxlex 2006, 328; Ehrke, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und Änderung der Verwaltungspraxis, in Holoubek/Lang (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 243; Ehrke, Innerstaatliche und gemeinschaftswidrige Bedeutung von Steuererlässen, in Eisenberger/Golden/Lachmayer/Marx/Tomasovsky (Hrsg), Normen und Normvorstellung, FS Funk (2003) 139; Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA⁵ (2008) Art 9; Gassner, Die verdeckte Einlage in Kapitalgesellschaften (2004); Gassner, Die Zukunft der österreichischen Abkommenspolitik, in Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel (Hrsg), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 89; Gröhs/Herbst, Die Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen im nationalen Recht, ZfV 1986, 16; Gunacker-Slawitsch, Überblick über Vertrauensschutztatbestände im Abgabenrecht, in Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Taucher/Leitner (Hrsg), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht, FS Ruppe (2007) 186; Hohenwarter-Mayr, § 6 Z 6 EStG im Lichte des EuGH-Urteils „SGI“, RdW 2010, 538; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011); Jirousek, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz (2011); Kuschil/Loukota, § 6 Z 6 EStG (neu) und die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, ÖStZ 2005, 283; Lahodny-Karner, Verrechnungspreise im nationalen und internationalen Steuerrecht (1988); Lahodny-Karner, Verrechnungspreise und Gegenberichtigung, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 91; Lang, DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung, IStR 2007, 606; Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht?, ÖStZ 2006, 203; Lang, Grundsatzerkennntnis des VwGH zur DBA-Auslegung, SWI 1996, 427; Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungen, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11; Lang, Bericht Österreich, in IFA (Hrsg), Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen, Cahiers de Droit Fiscal International Volume 78a (1993) 197; Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002); Lang, Doppelbesteuerungen und innerstaatliches Recht (1992); Lang, Die Einwirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen auf das innerstaatliche Recht, FJ 1988, 72; Lechner, Steuerentstrickung gemäß § 6 Z 6 EStG nach dem AbgÄG 2004, in Lang/Jirousek (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 289; Lechner, Grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Handbuch der Bilanzierung, GS Gassner (2005) 381; Lehner Moris in Vogel/Lehner, DBA⁵ (2008) Art 25; Lehner Martin, The Relevance of OECD Documents for Article 9 OECD MC, in Ecker/Ressler (Hrsg), Tax Treaty History (2011) 387; Loukota/Jirousek, Benötigt Österreich gesetzliche Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise? SWI 2008, 12; Loukota/Jirousek, § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, ÖStZ 2007, 137; Loukota, Der Einfluss des österreichischen Ertragsteuerrechtes auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 263; Loukota, Österreichs Außensteuerrecht

(2002); *Loukota*, Die rechtliche Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze in Österreich, SWI 2000, 517; *Loukota*, Zur Bedeutung der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis, SWI 1997, 339; *Loukota*, Die Bedeutung der Änderungen des OECD-Musterabkommens für Österreich, SWI 1995, 451; *Loukota*, Bericht Österreich, in *IFA* (Hrsg), Verrechnungspreise bei Fehlen vergleichbarer Marktpreise, Cahiers de Droit Fiscal International Volume 77a (1992) 283; *Loukota*, Internationale Steuerfälle (1989); *Ludwig*, Berichtigung von Verrechnungspreisen nach innerstaatlichem Recht, RdW 1997, 310; *Macho/Steiner/Spensberger*, Verrechnungspreise kompakt² (2011); *Macho/Steiner/Ruess*, Verrechnungspreise kompakt (2007); *Manessinger/Schatzler*, Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 1), ÖStZ 2010, 571; *Manessinger/Schatzler*, Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 4), ÖStZ 2011, 255; *Mayr*, in *Doralt*, Einkommensteuergesetz¹⁵ (2011) § 6 EStG; *Miyatake*, General Report, in *IFA* (Hrsg), Transfer Pricing and Intangibles, Cahiers de Droit Fiscal International Volume 92a (2007) 17; *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Loseblattsammlung³¹ (2010), Teil I; erster Abschnitt, Allgemeine Erläuterungen; *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Loseblattsammlung³¹ (2010), Teil I, dritter Abschnitt, VPR 2010; *Plansky*, The EU Arbitration Convention, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation² (2010); *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch (1992); *Reimer*, Interpretation of Tax Treaties, ET 1999, 458; *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), Loseblattsammlung¹⁶ (2010) § 8; *Ritz/Korran*, Advance Ruling (2011); *Rödler/Kornberger*, Fiktiver Zinsaufwand bei unverzinslicher Darlehensgewährung im Konzern, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 425; *Rotondaro*, The Notion of “Associated Enterprises”: Treaty Issues and Domestic Interpretations – An Overview, ITPJ 2000, 3; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³ (2011); *Staudacher/Groß*, OECD veröffentlicht überarbeitete Verrechnungspreisgrundsätze 2010, SWI 2010, 461; *Stürzlinger*, Business Restructurings (2011); *Toifl*, Finanzstrafrechtliche Grenzen der internationalen Steuerplanung, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 547; *Toifl*, Verrechnungspreise und Wohnsitzwechsel im österreichischen Steuerrecht, in *Leitner/Dannecker* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2003 (2004) 119; *Valsky*, Die österreichischen innerstaatlichen Rechtsgrundlagen für Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen und im Betriebstätten-Betriebstätten- sowie im Stammhaus-Betriebstätten-Verhältnis, in *Schuch/Zehetner* (Hrsg), Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht (2001) 13; *Vann*, Tax treaties: the secret agent's secrets, BTR 2006, 371; *Vetter*, Zur rechtlichen Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, SWI 1997, 547; *Vetter*, Die normative Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, in *Lahodny-Karner/Schuch/Toifl/Urtz/Vetter* (Hrsg), Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD (1996) 9; *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵ (2008) Einleitung; *Vögele/Raab*, Internationales Recht, in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Verrechnungspreise³ (2011); VWG 2005, dBMF 12.4.2005 IV B 4-S 1341-1/05, BStBl I S 570; *Wakounig/Macho*, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, ÖStZ 1998, 587; *Wassermeyer*, in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, DBA Österreich – Deutschland² (2010) Vor Art 1 und Art 9; *Wiesner*, Verdeckte Einlagen – verdeckte Ausschüttungen, SWK 1990, A I 343; *Wittendorff*, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law (2010); *Zatloukal*, Die rechtliche Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, in *Schuch/Zehetner* (Hrsg), Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht (2001) 93; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Loseblattsammlung⁴¹ (2008) § 6 Z 6 EStG.

EAS:

BMF 11.10.1993, EAS 310; BMF 7.12.1995, EAS 757; BMF 2.12.1996, EAS 974; BMF 2.9.2002, EAS 2109

EUGH:

EuGH 21.1.2010, C-311/08, SGI, Slg 2010, I-487.

- K 1** Die Abgrenzung der Einkünfte ist in Österreich an das Legalitätsprinzip (Art 18 Abs 1 B-VG und § 5 F-VG) gebunden. Als Rechtsgrundlagen gelten Verfassungsgesetze, einfache Gesetze, Verordnungen der Verwaltungsbehörden (Art 18 Abs 2 B-VG), völkerrechtliche Verträge (zB Doppelbesteuerungsabkommen) und das

EU-Recht. Die Judikatur der Höchstgerichte (VwGH, VfGH oder EuGH) kann bei der Auslegung von Gesetzen von Bedeutung sein, insoweit eine Rechtsprechung als ständig zu qualifizieren ist und gleichgelagerte Sachverhalte vorliegen.¹ Bei der Interpretation der Rechtsgrundlagen sind insbesondere die Richtlinien und Erlässe der Finanzverwaltung sowie öffentlich kundgemachte allgemeine Anfragebeantwortungen zum internationalen Steuerrecht (zB EAS) zu beachten.² Internationale Verständigungsvereinbarungen (zB nach Art 25 DBA-MA) gelten nicht als Rechtsquellen für die Abgrenzung der Einkünfte.³

Die Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR 2010) wurden als Erlass veröffentlicht und stellen somit **keine verbindliche Rechtsquelle** dar, weshalb weder die Gerichte noch die Steuerpflichtigen an diese gebunden sind. Für die österreichische Finanzverwaltung sind die VPR 2010 allerdings bindend und stellen – wie auch das BMF in der Präambel zu den VPR 2010 festhält – im Interesse der einheitlichen Vorgangsweise einen Auslegungsbehelf zur Handhabung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar.

K 2

Für Abgabepflichtige ist eine Verbindlichkeit von Richtlinien nur in besonders gelagerten Fällen gegeben (insbesondere bei einem Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben)⁴ und kann allenfalls einen Anspruch auf Ersatz des Vertrauensschadens bewirken (zB Antrag auf Nachsicht gem § 236 BAO).⁵ Eine zu einer Nachsicht berechtigende sachliche Unbilligkeit iSd § 236 Abs 1 BAO iZm der Einhebung von Abgaben liegt etwa vor, wenn die Geltendmachung des Abgabenspruchs in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die vom BMF – wie im Fall der VPR 2010⁶ – im AÖF veröffentlicht wurden.⁷ Gründet sich eine rechtskräftige Abgabenschuld auf eine Auslegung, die im Widerspruch zu (nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen in) den VPR 2010 steht, kann daher durch den Abgabepflichtigen ein

¹ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁶ (2012) Rz 95.

² Richtlinien und Erlässe selbst sind keine Rechtsquellen, Rechtsverordnungen (Art 18 Abs 2 B-VG) oder Weisungen iSd Art 20 Abs 1 B-VG; siehe dazu BMF, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Abschnitt 5.1. und zB VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062.

³ *Ritz/Koran*, Advance Ruling (2011) 51; VwGH 26.2.2004, 99/15/0127.

⁴ Vgl zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0135 mwN.

⁵ Siehe dazu ausführlich *Ehrke-Rabel*, Verbindliche Auskünfte in Österreich, GeS 2010, 231 f; *Achatz*, Vertrauen in Erlässe als Grundlage der rechtsstaatlichen Vollziehung im Steuerstaat, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Taucher/Leitner* (Hrsg), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht, FS Ruppe (2007) 6 ff; *Gunacker-Slawitsch*, Überblick über Vertrauensschutztatbestände im Abgabenrecht, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Taucher/Leitner* (Hrsg), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht, FS Ruppe (2007) 196 ff; *Ehrke*, Nochmals: Verordnung zu § 236 BAO Treu und Glauben bei Auskünften und Erlässen, taxlex 2006, 328 ff; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵, Rz 371 ff; *Ehrke*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und Änderung der Verwaltungspraxis, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004), 244 ff; *Ehrke*, Innerstaatliche und gemeinschaftswidrige Bedeutung von Steuererlassen, in *Eisenberger/Golden/Lachmayer/Marx/Tomasovsky* (Hrsg), Normen und Normvorstellung, FS Funk (2003) 142 ff.

⁶ AÖF 2010/221.

⁷ § 3 Z 2 lit b der Verordnung BGBl II 435/2005 zu § 236 BAO; vgl BMF, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Abschnitt 6.2.4.

Verstoß gegen Treu und Glauben und somit allenfalls eine Nachsicht iSv § 236 BAO geltend gemacht werden.⁸

Vor diesem Hintergrund besteht daher der Hauptnutzen des Steuerpflichtigen an den VPR 2010 in einer besseren Vorhersehbarkeit und größeren Planungssicherheit in Bezug auf Rechtsansichten der Finanzverwaltung hinsichtlich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes.⁹

1.1.1. Der OECD-Fremdvergleichsgrundsatz

- 1 *Verrechnungspreise dienen der Herbeiführung einer sachlich gerechtfertigten Ergebnisaufteilung von Wirtschaftsbeziehungen zwischen Nahestehenden. Werden grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Gesellschaften unterhalten, müssen diese für steuerliche Belange so gestaltet werden, dass es hierdurch nicht zu internationalen Gewinnverschiebungen kommt. Zu diesem Zweck müssen die Geschäftsbeziehungen durch Ansatz von Verrechnungspreisen in ihrer steuerlichen Auswirkung jenen angepasst werden, die zustande gekommen wären, wenn die Geschäftspartner sich als unabhängige Unternehmen fremd gegenüber gestanden wären (Fremdvergleichsgrundsatz).*
- K3 Unter welchen Voraussetzungen „**Nahestehende**“ vorliegen, bestimmen die jeweils für die Einkünfteabgrenzung maßgeblichen Normen – zB § 6 Z 6 EStG, § 8 Abs 1 und 2 KStG in Bezug auf verdeckte Einlagen bzw verdeckte Ausschüttungen sowie Art 9 Abs 1 OECD-MA – in unterschiedlicher Weise (siehe weiterführend K 26 ff). Aufgrund dieser Unterschiede wären daher genauere Aussagen des BMF wünschenswert, wann ein Naheverhältnis gegeben ist.¹⁰
- 2 *Der Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab für eine sachgerechte Einkünfteabgrenzung ist international anerkannt. Die OECD hat 1995 allgemeine Grundsätze für die Ermittlung fremdverhaltenskonformer Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen veröffentlicht (OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995; OECD-VPG); die Mitgliedstaaten der OECD wurden hierbei mit Empfehlung vom 13. Juli 1995 aufgefordert, diesen OECD-Grundsätzen bei abgabenbehördlichen Verrechnungspreisprüfungen und bei allfälligen Verrechnungspreisberichtigungen zu folgen. Da sich auch die UNO in Ziffer 3 ihres Kommentars zu Art. 9 des UNO-DBA-Musters auf die OECD-VPG bezieht, werden Verrechnungspreisberichtigungen im Verhältnis zu sämtlichen DBA-Partnerstaaten Österreichs unter Zugrundelegung der OECD-Grundsätze vorzunehmen sein.*

⁸ Der früheste (vertrauensrelevante) Zeitpunkt ist die Veröffentlichung im AÖF. Die VPR 2010 wurden am 30.11.2010 im AÖF veröffentlicht.

⁹ Manessinger/Schlatter, Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 1), ÖStZ 2010, 572.

¹⁰ Siehe dazu einen Fall der Verbundenheit, der im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges 2011 vom BMF behandelt wurde; vgl Erlass des BMF vom 19.9.2011, Salzburger Steuerdialog 2011 – Zweifelsfragen zum Internationalen Steuerrecht, BMF-010221/1313-IV/4/2011, 5 ff.

Der – sowohl in Gewinn- als auch Verlustsituationen anzuwendende¹¹ – **Fremdvergleichsgrundsatz (arm's length principle)** bildet den Maßstab für die Abgrenzung von Einkünften nach Maßgabe der Doppelbesteuerungsabkommen sowohl im Anwendungsbereich von Art 7 als auch von Art 9 OECD-MA.¹² Andere Gewinnaufteilungsmethoden, insbesondere die formelbasierte Gewinnaufteilung („formulary apportionment“), werden seit dem OECD-Bericht aus dem Jahr 1979 („Verrechnungspreise und Multinationale Unternehmen“) von der OECD zurückgewiesen.¹³ K 4

Aufgrund ihrer hohen Unbestimmtheit sind die Regelungen über die Abgrenzung der Einkünfte im OECD-MA auslegungsbedürftig. Bereits im Rahmen der ersten Musterabkommen des Völkerbundes war die Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen den Staaten ein vieldiskutiertes und ungelöstes Problem.¹⁴ Im Jahr 1933 wurde vom US-Anwalt *Mitchel B. Carroll* eine Studie über Normen und Methoden der Einkünfteabgrenzung in 35 Staaten vorgelegt.¹⁵ In seiner Zusammenfassung empfahl *Carroll* die Methode des „separate accounting“ als primäre Aufteilungsmethode, womit letztlich der Fremdvergleichsgrundsatz (arm's length principle) gemeint war.¹⁶ K 5

Die OECD führte die Entwicklung über die Aufteilung von Unternehmensgewinnen sowie den Fremdvergleichsgrundsatz fort.¹⁷ Während der Arbeiten am OECD-MA 1977 kamen die Staaten der OECD auf Initiative der USA überein, die Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes durch „Guidelines“ zu unterstützen.¹⁸ Als Model sollten die Verwaltungsgrundsätze der USA zu Verrechnungspreisen (US-Regulations) dienen. K 6

Der erste Bericht der OECD zu Verrechnungspreisen wurde 1979 veröffentlicht.¹⁹ In den Jahren 1982 und 1984 folgten weitere Berichte, ua zu Gegenberichtigungen und Verständigungsverfahren iZm Verrechnungspreisen.²⁰ In einem Bericht aus dem Jahr 1987 wurde das Verhältnis von Art 9 OECD-MA zu nationalen Regelungen der Unterkapitalisierung behandelt.²¹ Die Ergebnisse wurden im Jahr 1992 als Z 3 in den OECD-Musterkommentar zu Art 9 OECD-MA auf-

¹¹ *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/3, VPR 2010, Rz 4.

¹² Art 7 Rz 18 OECD-MK 2010; Art 7 Rz 11 OECD-MK 2008; *Eigelshoven*, in *Vogel/Lehner*, DBA⁵ (2008) Art 9 Rz 6.

¹³ OECD-VPG, Tz 1.1 ff; OECD-Verrechnungspreisbericht 1979, Tz 14.

¹⁴ *Eigelshoven*, in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art 9 Rz 5; *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 9 Rz 1.

¹⁵ *Carroll*, Methods of allocating taxable income, in League of Nations, Taxation of Foreign and National Enterprises, Volume IV (1933).

¹⁶ *Carroll*, Methods of allocating taxable income, in League of Nations, Taxation of Foreign and National Enterprises, Rz 384.

¹⁷ *Wittendorff*, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law (2010) 95 ff; *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1, Z 9 Rz 2.

¹⁸ *Lehner*, The Relevance of OECD Documents for Article 9 OECD MC, in *Ecker/Ressler* (Hrsg), Tax Treaty History (2011) 398 f mwN.

¹⁹ Verrechnungspreise und Multinationale Unternehmen 1979 (AÖF 1986/79).

²⁰ Die Berichte wurden gemeinsam im Jahr 1984 von der OECD veröffentlicht; siehe *OECD*, Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues (1984).

²¹ Siehe *OECD*, Thin Capitalization and Taxation of Entertainers, Artists and Sportsmen (1987).

genommen. Im Jahr 1994 wurde die Überarbeitung der Verrechnungspreisgrundsätze der USA veröffentlicht.²² Die OECD hatte während der Überarbeitung mit zwei „Task Force“-Berichten auf die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes aus Sicht anderer OECD-Staaten gedrängt, um eine möglichst weitgehende Internationalisierung der Interpretation zu erreichen.²³

Im Jahr 1995 wurden von der OECD schließlich die Grundsätze für die Ermittlung fremdverhaltenskonformer Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen (OECD-Verrechnungspreisgrundsätze) veröffentlicht.²⁴ Die OECD-VPG stellen eine Überarbeitung des Berichts aus dem Jahr 1979 dar. Dabei hatten insbesondere die Verrechnungspreisgrundsätze der USA (US-Regulations) großen Einfluss auf die OECD-VPG.²⁵ So wurden etwa Gewinnmethoden unter bestimmten Voraussetzungen als zulässig erachtet.

K 7 Nach hA ist bei der Interpretation von DBA der Kommentar des OECD-Steuerausschusses zum OECD-MA heranzuziehen, sofern ein DBA dem Wortlaut des OECD-MA folgt.²⁶ IZm der Auslegung von Art 9 OECD-MA kommt den OECD-VPG das gleiche Gewicht wie dem OECD-Musterkommentar zu.²⁷ In vielen OECD-Mitgliedstaaten beziehen sich Höchstgerichte, Gesetze und innerstaatliche Richtlinien bei der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die OECD-VPG (zu Österreich siehe VPR 2010, Rz 18).²⁸

3 *Die OECD-VPG 1995 sind mit ihren Updates 1996, 1997 und 1998 in einer zwischen der Schweiz und Österreich abgestimmten deutschen Übersetzung in*

²² Grundlage für die Überarbeitung war eine Studie („White Paper“) des US-Finanzministeriums und der US-Steuerbehörde (IRS) über die Interpretation der neu eingeführten Gewinnanpassungsregelung (Commensurate With Income); siehe *Department of the Treasury and Internal Revenue Service, A Study of Intercompany Pricing under Section 482 of the Code* (1988), Notice 88-123.

²³ Siehe *OECD, Tax Aspects of Transfer Pricing within Multinational Enterprises: the United States Proposed Regulations* (1993); *OECD, Intercompany Transfer Pricing Regulations under the US Section 482 Temporary and Proposed Regulations* (1993).

²⁴ Siehe *OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (1995); vgl VPR 2010, Rz 3.

²⁵ *Lehner*, in *Ecker/Ressler* (Hrsg.), *Tax Treaty History*, 402 mwN.

²⁶ UFS 12.1.2007, RV/0228-W/02. Zu OECD-Berichten allgemein siehe *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002) Rz 128. In verschiedenen Staaten wird auch in den Protokollen zu einem DBA explizit die Anwendung der OECD-VPG vereinbart; siehe dazu *Bullen*, *Arm's Length Transaction Structures* (2010) 37, der auf zwei japanische DBA verweist; ebenso *Calderon*, *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?* Intertax 2007, 13.

²⁷ *Miyatake*, General Report, in *IFA* (Hrsg.), *Transfer Pricing and Intangibles*, CDFI Vol 92a (2007) 21; *Eigelshoven*, in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art 9 Rz 30; *Calderon*, Intertax 2007, 4; *Loukota*, Österreichs Außensteuerrecht (2002) Rz 471 f; *Bullen*, *Arm's Length Transaction Structures*, 38; *Wittendorff*, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, 128; *Stürzlinger*, *Business Restructurings* (2011) 84; *Vetter*, Zur rechtlichen Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, SWI 1997, 547. Zum Verrechnungspreisbericht 1979 siehe *Lahodny-Karner*, *Verrechnungspreise im nationalen und internationalen Steuerrecht* (1988) 46. Mit dem Update 1992 wurde in den OECD-MK zu Art 9 ein direkter Verweis auf den OECD-Verrechnungspreisbericht 1979 eingefügt; seit 1997 wird auf die OECD-VPG verwiesen.

²⁸ *Eigelshoven*, in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art 9 Rz 30 mwN.

AÖF Nr. 114/1996, 122/1997, 155/1998, 171/2000 veröffentlicht worden. Mit OECD-Empfehlung vom 22. Juli 2010 wurde um Beachtung des Updates 2010 ersucht, in dem die Kapitel I bis III der OECD-VPG 1995 einer vertiefenden Überarbeitung unterzogen wurden und ein neues Kapitel IX in Bezug auf Unternehmensreorganisationen angeschlossen wurde. Die VPR 2010 sind auf der Grundlage der OECD-VPG erstellt und sollen ihre innerstaatliche Umsetzung erleichtern und sicherstellen; sie schließen nicht aus, weiterführende Hinweise aus den OECD-VPG in der jeweiligen Fassung zu nutzen. Soweit die VPR 2010 auf Absätze der Kapitel I – III der OECD-VPG verweisen, finden sich Doppelverweisungen, um die Nutzung der deutschen Übersetzung weiterhin zu ermöglichen; ein der Absatzzitierung nachgestelltes „rev“ verweist auf die inhaltlich gleiche Fundstelle in der revidierten Fassung des Updates 2010.

Die allgemeinen Ausführungen der Kapitel I bis V der OECD-VPG 1995 wurden im Zeitablauf durch folgende Kapitel zu Spezialthemen ergänzt: **K 8**

- 1996 – Kapitel VI (Immaterielle Wirtschaftsgüter) und Kapitel VII (Dienstleistungen),
- 1997 – Kapitel VIII (Kostenverteilungsverträge) und ein Anhang zu den OECD-VPG mit Richtlinien zum Überwachungsverfahren der OECD,
- 1998 – Ergänzung des Glossars der verwendeten Fachausdrücke, ein Beispiel für die Anwendung der Restgewinnteilungsmethode sowie Leitlinien für die Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern mit ungewissen Wertansätzen,
- 1999 – Erweiterung der Anhänge der OECD-VPG bezüglich Advance Pricing Agreements iZm Verständigungsverfahren,
- 2010 – Kapitel IX (Unternehmensreorganisationen).

Die Kapitel I bis V der OECD-VPG 1995 wurden erstmals 2009 abgeändert. In Kapitel IV (Methoden der Verwaltungen zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten) wurden die Änderungen von Art 25 OECD-MA aufgrund der Revision des OECD-MA im Jahr 2008 berücksichtigt. Im Jahr 2010 wurden umfassende Änderungen der Kapitel I bis III veröffentlicht.²⁹ Insbesondere die Gewinnmethoden wurden idZ aufgewertet.³⁰

Durch die Kundmachung als Erlass im AÖF gelten die OECD-VPG als Auslegungsbehelf für den Fremdvergleichsgrundsatz iZm internationalen Verrechnungspreisen (siehe VPR 2010, Rz 18).³¹ Die Rechtsqualität der OECD-VPG entspricht daher jener von Erlässen und Richtlinien der Finanzverwaltung. **K 9**

Die OECD-VPG gelten als Grundlage für die VPR 2010. Im Zweifelsfall sollen aufgrund der Internationalisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes aber die OECD-VPG den Ausführungen der VPR 2010 vorgehen.³² Anzumerken ist idZ

²⁹ Die Überarbeitung der OECD-VPG soll nicht mehr übersetzt werden, weil sie keine Abkehr der bisherigen Meinung darstellt; vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/3, VPR 2010, Rz 3.

³⁰ Siehe dazu Staudacher/Groß, OECD veröffentlicht überarbeitete Verrechnungspreisgrundsätze 2010, SWI 2010, 461.

³¹ EStR 2000, Rz 2513.

³² Jakom⁴/Laudacher 2011, § 6 Rz 151; Manessinger/Schatzler, ÖStZ 2010, 572.

allerdings, dass die Überarbeitungen der OECD-VPG im Jahr 2009 und 2010 bislang noch nicht als Erlass kundgemacht wurden.³³

- 4 *Wird in den VPR 2010 auf DBA-Artikel verwiesen, so ist dieser Verweis stets so zu verstehen, dass damit auf jenen Artikel des maßgebenden bilateralen DBA Bezug genommen wird, der dem entsprechenden Artikel des OECD-Musterabkommens nachgebildet ist. Art. 9 DBA verweist damit auf Artikel 9 des OECD-Musterabkommens. Grundsätze, die in den VPR 2010 für Einwärts- und Auswärtsgestaltungen aufgestellt sind, gelten im Allgemeinen sinngemäß auch für die jeweils reziproken Gestaltungsrichtungen.*

K 10 Nach Maßgabe der oa Rz der VPR 2010 sind Einwärts- und Auswärtssachverhalte gleich zu behandeln. Dieses klare Bekenntnis der Finanzverwaltung zur (gebotenen) korrespondierenden Behandlung ist zu begrüßen. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass ein erklärtes Ziel der VPR 2010 darin liegt, ungerechtfertigten Gewinnverlagerungen ins Ausland durch die Inanspruchnahme missbräuchlicher Verrechnungspreisgestaltungen entgegenzutreten,³⁴ weshalb vereinzelt der Eindruck entsteht, dass durch eine fiskalisch motivierte Auslegung der Grundsätze zur Anwendung des Fremdvergleiches auch eine Erhöhung der nationalen Steuereinnahmen bezweckt werden soll. Aufgrund der beabsichtigten **Gleichbehandlung von Einwärts- und Auswärtssachverhalten** ist aber auch umgekehrt, bei einer Verringerung der nationalen Bemessungsgrundlage, der gleiche Maßstab anzuwenden.

1.1.2. Internationale Rechtsgrundlagen

1.1.2.1. Kapitalgesellschaften

- 5 *Art. 9 des OECD-Musterabkommens sieht das Erfordernis einer fremdverhaltenskonformen Gewinnaufteilung zwischen nahestehenden „Gesellschaften“ im Sinn der DBA-Terminologie, sonach insbesondere zwischen Kapitalgesellschaften, vor. Art. 9 ist so auszulegen, dass sich daraus für die Vertragsstaaten eines DBA nicht nur die Berechtigung ergibt, fremdverhaltenswidrig ermittelte Gewinne eines verbundenen Unternehmens auf das fremdübliche Maß zu erhöhen, sondern dass daraus für den anderen DBA-Partnerstaat die Verpflichtung resultiert, eine korrespondierende Gegenberichtigung vorzunehmen. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA wird auf österreichischer Seite eine bloß klarstellende Funktion zugemessen.*

K 11 Der Anwendungsbereich von **Art 9 Abs 1 OECD-MA** bezieht sich nach dessen Wortlaut auf **verbundene Unternehmen**. Der Ausdruck „Unternehmen“ stellt auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit ab (Art 3 Abs 1 lit c OECD-MA), die auch eine freiberufliche oder sonstige selbständige Tätigkeit sein kann (Art 3 Abs 1 lit h OECD-MA). Nach Art 9 Abs 1 OECD-MA muss es sich um Unternehmen eines Vertragsstaates handeln (Art 3 Abs 1 lit d OECD-MA), die von ei-

³³ Siehe dazu auch die Ausführungen in K 34.

³⁴ VPR 2010, Rz 370.

ner Person iSd Abkommens³⁵ betrieben werden und nach Art 4 OECD-MA in verschiedenen Staaten ansässig sind. In Österreich sind damit in erster Linie dem KStG unterliegende Körperschaften angesprochen.³⁶ Für Personengesellschaften ohne eigene Steuerrechtsfähigkeit gilt aufgrund des Durchgriffsprinzips Art 7 OECD-MA (siehe VPR 2010, Rz 10).

Art 9 OECD-MA ist zudem nicht anzuwenden, wenn ein oder beide Partner der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen kein Unternehmen betreiben oder bei ihnen die betroffenen Einkünfte keine Unternehmenseinkünfte sind.³⁷ Demzufolge sind in Österreich zB beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gem § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG nicht von Art 9 OECD-MA erfasst, soweit keine gewerblichen Einkünfte vorliegen.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Verbundenheit werden in **K 12** Art 9 Abs 1 lit a und b OECD-MA normiert. Eine Verbundenheit ist demnach gegeben, wenn die Unternehmen der beiden Vertragsstaaten gesellschaftsrechtlich unmittelbar oder mittelbar miteinander verflochten sind, wenn ein Unternehmen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines anderen Unternehmens beteiligt ist oder wenn Personen (die selbst kein Unternehmen betreiben oder in keinem, demselben oder zugleich in beiden Vertragsstaaten ansässig sind) eine derartige Verbundenheit zwischen zwei Unternehmen zB dadurch begründen, dass sie die Unternehmen einheitlich leiten.

Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, dass die Beteiligung an Geschäftsleitung, Kontrolle oder Kapital eines Unternehmens allein nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts zu beurteilen ist.³⁸ Dem wird entgegengehalten, dass die Möglichkeit, **Kontrolle** auszuüben, das dominante Kriterium für die Beurteilung der Verbundenheit von Unternehmen ist, weil für Zwecke des Art 9 OECD-MA eine Beteiligung an der Geschäftsleitung oder dem Kapital eines Unternehmens nur iZm der Kontrolle eines Unternehmens von Bedeutung ist.³⁹ Das Vorliegen einer Kontrolle eines Unternehmens soll nach hA weitestgehend abkommensautonom interpretiert werden.⁴⁰

Differiert die österreichische Ansicht über das Vorliegen einer Verbundenheit von Unternehmen mit der eines DBA-Staates, kann eine Gegenberichtigung verweigert werden. Zur Klärung dieser Frage kann allerdings die Einleitung eines Verständigungsverfahrens angestrebt werden.

Nach Maßgabe von Art 9 OECD-MA ist Österreich verpflichtet, eine korrespondierende Gegenberichtigung vorzunehmen, wenn mit einem DBA-Staat Eignigkeit über die Qualifikation der „kaufmännischen oder finanziellen Beziehun- **K 13**

³⁵ Siehe dazu Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA.

³⁶ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³ (2011) Rz 16.298.

³⁷ *Eigelshoven*, in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art 9 Rz 34.

³⁸ *Eigelshoven*, in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art 9 Rz 37.

³⁹ *Wittendorff*, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law, 215.

⁴⁰ *Wittendorff*, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law, 215; *Rotondaro*, The Notion of "Associated Enterprises": Treaty Issues and Domestic Interpretations – An Overview, ITPJ 2000, 3; *Vann*, Tax treaties: the secret agent's secrets, BTR 2006, 371; siehe auch die Technical Explanations zu Art 9 Abs 1 des US-MA 2006.

gen“ und deren angemessener Höhe besteht.⁴¹ Kann keine Einigkeit über die Angemessenheit des Fremdvergleichs erzielt werden, ist von Österreich eine **Gegenberichtigung** zumindest in der als fremdüblich angenommenen Höhe durchzuführen (siehe VPR 2010, Rz 6).⁴²

K 14 Enthält ein DBA keine Art 9 Abs 2 OECD-MA nachgebildete Norm, ist nach Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung dennoch eine Gegenberichtigung durchzuführen. Art 9 Abs 2 OECD-MA soll demnach lediglich klarstellen, dass eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden werden soll. Dies entspricht letztlich dem Zweck eines DBAs.⁴³ Positiv hervorzuheben ist, dass Österreich damit die hA in der OECD teilt.⁴⁴ Die Aufnahme einer Art 9 Abs 2 OECD-MA nachgebildeten Norm in ein DBA ist im Ergebnis somit auch keine Voraussetzung für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens über die Fremdüblichkeit der angewandten Verrechnungspreise.

K 15 Art 9 OECD-MA erfasst nicht alle Fälle einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und findet insbesondere bei Qualifikations- oder Zuordnungskonflikten keine Anwendung.⁴⁵ Wird demnach Vermögen unterschiedlichen Personen zugeordnet oder zB das Vorliegen einer Lizenzgebühr als solche in einem der Vertragsstaaten nicht anerkannt, besteht keine Schutzwirkung durch Art 9 OECD-MA.⁴⁶

Darüber hinaus bedeutet selbst eine einheitliche Qualifikation bestimmter Zahlungen in beiden Vertragsstaaten (zB als Lizenzgebühren oder Zinsen) nicht, dass die Zahlungen beim leistenden Unternehmen steuerlich abzugsfähig wären. Ob dies der Fall ist, richtet sich vielmehr nach dem nationalen Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates des leistenden Unternehmens.⁴⁷ Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ist in diesem Fall nicht Ausfluss einer auf dem Fremdvergleich beruhenden Erstberichtigung nach Maßgabe von Art 9 Abs 1 OECD-MA, sondern resultiert vielmehr auf unterschiedlichen innerstaatlichen Normen zur Berechnung der Einkünfte in beiden Vertragsstaaten.

- 6** *Sofern kein Fall von Abkommensmissbrauch vorliegt, entfaltet Art. 9 DBA daher eine Sperrwirkung, die dazu verpflichtet, den inländischen Gewinn einer zu einem multinationalen Konzern gehörenden Gesellschaft höchstens im fremdüblichen Ausmaß zu besteuern.*

⁴¹ VPR 2010, Rz 322 ff.

⁴² Siehe dazu auch den Vorbehalt von Deutschland oder Slowenien zu Art 9 Abs 2 OECD-MA.

⁴³ Die Position Österreichs gründet sich auf Art 31 Wiener Vertragsrechtskonvention, wonach Abkommen nach ihrem Sinn und Zweck auszulegen sind; vgl Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/3, VPR 2010, Rz 5.

⁴⁴ Vgl OECD-Bericht 1982, „Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure“, Rz 75; eine andere Ansicht vertritt etwa Deutschland (vgl Bär, Verständigungen über Verrechnungspreise verbundener Unternehmen im deutschen Steuerrecht (2008) 191 ff).

⁴⁵ Es gelten die Zurechnungsgrundsätze des jeweiligen DBA-Staates; vgl Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/3, VPR 2010, Rz 6.

⁴⁶ Lahodny-Karner, Verrechnungspreise und Gegenberichtigung, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 91; Eigelshoven, in Vogel/Lehner, DBA⁵, Art 9 Rz 161; Schaumburg, Internationales Steuerrecht³, Rz 16.317.

⁴⁷ Eigelshoven, in Vogel/Lehner, DBA⁵, Art 9 Rz 161.

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH erhält von ihrer in Staat X ansässigen Muttergesellschaft (X-GmbH) ein Darlehen und diese verzichtet darauf, hierfür fremdübliche Zinsen von 100 zu verrechnen. Staat X wird durch Art. 9 berechtigt, den Gewinn der X-GmbH um 100 zu erhöhen; korrespondierend dazu entsteht für Österreich die Verpflichtung, den Gewinn der A-GmbH um 100 zu kürzen. Sollte allerdings Staat X keine Besteuerung der fremdüblich anzusetzenden Zinsen vornehmen, sollte weiters die X-GmbH einer anderen österreichischen Konzerngesellschaft gehören und sollte die Vermutung einer missbräuchlichen und künstlichen Gestaltung nicht entkräftet werden, dann legt Art. 9 DBA Österreich nicht die Verpflichtung auf, den Gewinn der A-GmbH um 100 herabzusetzen.

Art 9 OECD-MA kann grundsätzlich kein innerstaatliches Besteuerungsrecht begründen, sondern ein solches nur einschränken („**Sperrwirkung**“ bzw fehlende „Self-executing“-Wirkung). Zur Erhöhung der nach nationalem Recht zu steuernden Unternehmensgewinne bedarf es daher jedenfalls einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage (siehe VPR 2010, Rz 13).

K 16

Die in der älteren Literatur und von der deutschen Finanzverwaltung vertretene Auffassung, dass die Abkommensvorschriften lediglich klarstellende Funktion haben und eine Berichtigung uneingeschränkt möglich ist,⁴⁸ wird von den VPR 2010 im Einklang mit der hA in der Literatur somit abgelehnt.⁴⁹

Abkommensmissbrauch kann im Falle einer künstlichen Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften vorliegen (siehe weiterführend VPR 2010, Rz 369 ff sowie die entsprechende Kommentierung hierzu). Die Sperrwirkung von Art 9 OECD-MA entfällt jedoch nur, wenn dem verbundenen ausländischen Unternehmen die Einkünfte nicht zuzurechnen sind, zumal bei einem Zurechnungskonflikt Art 9 OECD-MA – wie oben dargestellt (vgl K 15) – nicht anzuwenden ist. Dieser Fall ist in dem gewählten Beispiel der Rz 6 der VPR 2010 angesprochen, in welchem eine missbräuchliche Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft (der X-GmbH) beschrieben wird; sind die Zinseinkünfte der X-GmbH nicht zuzurechnen (sondern vielmehr der dahinter stehenden weiteren österreichischen Konzerngesellschaft), kommt Art 9 OECD-MA folgerichtig nicht zur Anwendung.⁵⁰

K 17

Missverständlich sind allerdings die in dem oa Beispiel genannten zusätzlichen Voraussetzungen für die Verweigerung einer Berichtigung nach Art 9 OECD-MA. Weder eine mögliche Nichtbesteuerung im Ausland,⁵¹ noch die Beteiligung einer österreichischen Konzerngesellschaft an der ausländischen Gesellschaft (Zwischenschaltung) sind alleine entscheidend für das Vorliegen von Abkommensmissbrauch (siehe dazu die Kommentierung zu VPR 2010, Rz 369 ff). Liegt kein Abkommensmissbrauch vor, sind in dem oa Beispiel dem-

⁴⁸ VWG 1983, Tz 1.2.1.; VWG 2005, Tz 6.1.1.; *Debatin*, Außensteuerreformgesetz, DStZ/A 1972, 265 ff.

⁴⁹ *Eigelshoven*, in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art 9 Rz 20; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz 16.293.

⁵⁰ *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/3, VPR 2010, Rz 6.

⁵¹ Siehe dazu K 23.

nach gem § 6 Z 6 EStG fiktive fremdübliche Zinsen bemessungsgrundlagenmindernd zu berücksichtigen (siehe VPR 2010, Rz 14).⁵²

- 7 *Die Grundsätze des Art. 9 des OECD-Musterabkommens haben auch in Art. 4 Abs. 1 des EU-Schiedsübereinkommens Eingang gefunden. Treten zwischen den EU-Mitgliedstaaten Konflikte bei der steuerlichen Gewinnaufteilung zwischen nahestehenden Kapitalgesellschaften auf, dann werden Schiedsverfahren unter Berücksichtigung dieser OECD-Grundsätze geführt werden.*

K 18 Im EU-Schiedsübereinkommen⁵³ ist ein Streitbeilegungsverfahren geregelt, das eine effektive wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch Gewinnberichtigungen beseitigen soll.⁵⁴

1.1.2.2. Betriebstätten

- 8 *Art. 7 des OECD-Musterabkommens legt fest, dass im grenzüberschreitenden Verhältnis zwischen den Betriebstätten eines Unternehmens die Gewinnaufteilung ebenfalls nach Fremdverhaltensgesichtspunkten zu erfolgen hat. Hierbei sind die Grundsätze des AOA (Rz 181) zu beachten. Nach diesen Grundsätzen soll im grenzüberschreitenden Verhältnis jede Betriebstätte im Grundsatz stets so behandelt werden, als wäre sie ein selbständiges und unabhängiges Unternehmen („separate entity approach“). Daher sind auch die OECD-VPG analog anwendbar.*
- 9 *Allerdings bedarf der AOA zu seiner vollständigen Umsetzung eines neugefassten Art. 7, der noch in keinem österreichischen DBA enthalten ist. Derzeit ergeben sich daher aus dem OECD-Kommentar zu Art. 7 gewisse Einschränkungen in der Umsetzung des AOA, die darauf zurückzuführen sind, dass Auslandsbetriebstätten – anders als Auslandstochtergesellschaften – keine eigenen Steuerpflichtigen sind; Stammhaus und Auslandsbetriebstätte bilden vielmehr zusammen einen einzigen Steuerpflichtigen (siehe hierzu Rz 180).*
- 10 *Da die Gewinne von Personengesellschaften nach der Transparenzmethode in den Händen der Gesellschafter besteuert werden, bildet Art. 7 DBA auch die Rechtsgrundlage für die internationale Gewinnaufteilung, wenn ein Steuerpflichtiger grenzüberschreitend an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt ist; denn die Betriebstätten der ausländischen Personengesellschaft bilden Betriebstätten des Gesellschafters.*

⁵² Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/3, VPR 2010, Rz 6; siehe dazu auch Rödler/Kornberger, Fiktiver Zinsaufwand bei unverzinslicher Darlehensgewährung im Konzern, in Lang/Jirousek (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 439.

⁵³ Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, 90/436/EWG, ABl Nr L 225 vom 20.8.1990, 10.

⁵⁴ Siehe dazu weiterführend VPR 2010, Rz 363 ff sowie die Kommentierung hierzu; Schaumburg, Internationales Steuerrecht³, Rz 16.144 ff; Lehner, in Vogel/Lehner, DBA⁵, Art 25 Rz 299 ff; Plansky, The EU Arbitration Convention, in Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation² (2010) Rz 643 ff.