

# Die „Sperrwirkung“ des Art 9 OECD-MA

Georg Kofler



Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) ist Vorstand des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

Die „Sperrwirkung“ des Art 9 Abs 1 OECD-MA ist zuletzt durch mehrere Urteile des BFH in den Fokus gerückt. Diese Bestimmung lasse nur eine auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basierende Gewinnkorrektur zu, die sich auf die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten, nicht aber auf dessen „Grund“ (Üblichkeit, Ernsthaftigkeit) beziehe. Diese Judikatur hat ihrerseits nicht nur Widerspruch der deutschen Finanzverwaltung, sondern auch eine tiefgehende Diskussion angefangen, welche nationalen Vorschriften von dieser Sperrwirkung erfasst sein könnten. Überlagernd dazu wurde im Rahmen des OECD-BEPS-Projekts aber auch die Einführung abkommensrechtlicher „*saving clauses*“ empfohlen, die wohl diese „Sperrwirkung“ überhaupt beseitigen und damit dem primärberichtigenden Staat völlige Freiheit einräumen würden.

## 1. Sinn und Zweck von Art 9 OECD-MA

Unternehmensgewinne dürfen grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden (Art 7 Abs 1 OECD-MA). Dieser ermittelt die Gewinne nach seinem nationalen Recht, das regelt, ob, wie und wann Unternehmensgewinne der Besteuerung unterliegen.<sup>1</sup> Auf abkommensrechtlicher Ebene befasst sich sodann Art 9 Abs 1 OECD-MA mit einer Quantifizierungsfrage, nämlich der Gewinnerhöhung, wenn zwischen verbundenen Unternehmen der Gewinn durch fremdunübliche Bedingungen der Geschäftsbeziehungen vermindert wurde, also eine Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz („*arm's length standard*“) vorliegt. Bei Art 9 OECD-MA handelt es sich allerdings – trotz seiner systematischen Stellung – nicht um eine „klassische“ Verteilungsnorm,<sup>2</sup> bezieht sie sich doch auf die Beziehung zwischen zwei unterschiedlichen Ansässigkeitsstaaten und die jeweilige Besteuerung zweier unterschiedlicher Steuerpflichtiger.

Damit stellt sich aber sogleich auch die Frage nach dem Sinn und Zweck des Art 9 Abs 1 OECD-MA, dessen Grundlagen bereits in den 1930er-Jahren geschaffen wurden.<sup>3</sup> Nach hA dient diese Vorschrift auf Abkommensebene der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.<sup>4</sup> Das ist zumindest insofern richtig, als der primärberichtigende Staat an das „Arm's-Length-Prinzip“ gebunden ist (dazu sogleich Pkt 2.). Art 9 Abs 1 OECD-MA dient also dazu, jenen Betrag von Unternehmensgewinnen

aus Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen zu bestimmen, der vom jeweiligen ausschließlichen Besteuerungsrecht der beiden Ansässigkeitsstaaten nach Art 7 OECD-MA erfasst ist.<sup>5</sup> In diesem Sinne hat Art 9 OECD-MA „Ergänzungsfunktion“ und findet – unabhängig von der anzuwendenden Verteilungsnorm – auch auf die einem Unternehmen zuzurechnenden Zinsen und Lizenzgebühren sowie Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen Anwendung.<sup>6</sup> Überflüssig wäre es demgegenüber, Art 9 OECD-MA einen „Anti-Missbrauchszweck“ zuzuschreiben.<sup>7</sup>

Umgekehrt führt aber auch eine am Fremdvergleichsgrundsatz ausgerichtete Primäranpassung dann zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, wenn der andere Staat die unangepassten Gewinne besteuert.<sup>8</sup> Dieser Umstand und die darauf basierenden Diskussionen in der OECD<sup>9</sup> führten schließlich zur Schaffung des zweiten Absatzes des Art 9 im Rahmen des OECD-MA 1977, wonach durch Gegenberichtigungen die wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden werden soll.<sup>10</sup> Insofern besteht ein Zweck des Art 9 Abs 1 OECD-MA jedenfalls auch darin, als „Türöffner“ zur Gegenberichti-

<sup>1</sup> Siehe nur Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA (2016) Art 7 Rz 15 und 25 mwN.

<sup>2</sup> Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 33.

<sup>3</sup> Siehe für einen historischen Überblick Lehner, Article 9 – Associated Enterprises, in Ecker/Ressler (Hrsg), History of Tax Treaties (2011) 387 (387 ff).

<sup>4</sup> Siehe zB Schaumburg, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup> (2010) Rz 16.290; Wittendorff, Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law (2010) 146 f und 149 f; Eigelshoven in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA<sup>6</sup> (2015) Art 9 Rz 6.

<sup>5</sup> Baker, Double Taxation Conventions<sup>3</sup> (2002) Art. 9 Rz 9B.14; Wittendorff, Transfer Pricing, 178–179; Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, Art 9 Rz 20.

<sup>6</sup> Dazu mwN Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art 9 Rz 35; Kofler in Reimer/Rust (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions<sup>4</sup> (2015) Art 9 Rz 40; Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, Art 9 Rz 53.

<sup>7</sup> Dazu Kofler in Reimer/Rust, DTC<sup>4</sup>, Art 9 Rz 8; aA zB Li/Sandler, The Relationship Between Domestic Anti-Avoidance Legislation and Tax Treaties, 45 Can. Tax J. 1997, 891 (919); Pogorelova, Transfer Pricing and Anti-Abuse Rules, Intertax 2009, 683 (685).

<sup>8</sup> Art 9 Z 5 OECD-MK. Für diese Doppelbesteuerung stellt auch Art 23 OECD-MA naturgemäß keine Entlastung bereit; siehe Tz 7 der Working Party No. 7 of the Fiscal Committee on „Apportionment of Profits“, FC/WP7(70)1 (Juni 1970).

<sup>9</sup> Siehe etwa die Vorschläge für „Amendments to Article 9 of the O.E.C.D. Draft Convention and the Commentaries thereon“ der Working Party No 7 on „Apportionment of Profits“, FC/WP7(71)1 (März 1970).

<sup>10</sup> Art 9 Z 5 OECD-MK.

gung nach Art 9 Abs 2 OECD-MA zu dienen<sup>11</sup> und solcherart die ausgewogene Aufteilung von Besteuerungsgut zwischen den Vertragsstaaten herzustellen.<sup>12</sup> Das OECD-BEPS-Projekt und das Multilaterale Instrument haben diese Bedeutung des Art 9 Abs 2 OECD-MA jüngst besonders hervorgehoben.<sup>13</sup>

Art 9 OECD-MA erfüllt schließlich einen weiteren Zweck dahingehend, dass er – gemeinsam mit Art 11 Abs 6 und Art 12 Abs 4 OECD-MA<sup>14</sup> – einen Maßstab bzw einen Rahmen vorgibt, ob nationale Bestimmungen, die den steuerlichen Abzug für grenzüberschreitende Zahlungen beschränken, mit den Diskriminierungsverboten des Art 24 Abs 4 bzw Abs 5 OECD-MA übereinstimmen.<sup>15</sup>

## 2. Grundlegendes zur „Sperrwirkung“ des Art 9 OECD-MA

Nach überwiegendem Verständnis beschränken DBA nationales Recht, schaffen aber keine Besteuerungsrechte („Schrankenwirkung“ bzw „Sperrwirkung“).<sup>16</sup> Es besteht daher grundsätzlich Einigkeit, dass Art 9 Abs 1 OECD-MA keine unabhängige rechtliche Grundlage für Gewinnerhöhungen sein kann (keine „Self-executing-Wirkung“).<sup>17</sup> Dies hat zuletzt auch der BFH eindrücklich betont.<sup>18</sup> Umgekehrt verpflichtet damit Art 9 Abs 1 OECD-MA auch dann nicht zu einer Gewinnerhöhung, wenn seine Voraussetzungen erfüllt sind;<sup>19</sup> dies verdeutlicht auch der Wortlaut („dürfen“).<sup>20</sup> Daraus folgt aber weiters, dass rechtliche Basis für eine Gewinnerhöhung iSd Art 9 Abs 1 OECD-MA nur das nationale Recht sein kann.<sup>21</sup>

Wenn aber die einzige Basis für Gewinnerhöhungen nur das nationale Recht bieten kann, bleibt – unter der Annahme, dass das fragliche DBA keine „saving clause“ enthält (dazu unten Pkt 4.) – zu erörtern, welche Wirkung Art 9 OECD-MA auf das nationale Recht zeitigt, ob diese Vorschrift also eine Schrankenwirkung („Sperrwirkung“) entfaltet oder lediglich illustrierenden Charakter hat. Hier scheint sich mittlerweile die Ansicht durchgesetzt zu haben, dass Art 9 OECD-MA die Vertragsstaaten zur Anwendung eines bestimmten Maßstabes, nämlich des „Arm’s-Length-Standards“, zwingt und solcherart eine Gewinnerhöhung über das Fremdvergleichsmaß hinaus verbietet.<sup>22</sup> Diese Sperrwirkung hat zuletzt auch der BFH nachdrücklich bestätigt.<sup>23</sup> Allerdings findet sich in der Staatenpraxis auch die Ansicht, dass dieser Bestimmung bloß programmatischer Charakter zukomme und sie das „Arm’s-Length-Prinzip“ auf die Abkommensebene heben solle; auch der OECD-MK deutet einen mangelnden Konsens der Staaten an.<sup>24</sup>

Würde man Art 9 Abs 1 OECD-MA aber die Schrankenwirkung absprechen, hätte diese Bestimmung keinen eigenständigen normativen Charakter.<sup>25</sup> Sie wäre weder Rechtsgrundlage für Verrechnungspreiskorrekturen, noch hätte sie Einfluss auf das nationale Recht. Denn die Vertragsstaaten sind beim Fehlen einer dem Art 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschrift ohnehin frei, ihre nationalen Korrekturvorschriften uneingeschränkt anzuwenden, solange bloß den Diskriminierungsverboten des Art 24 OECD-MA Genüge getan wird;<sup>26</sup> es bedarf also gerade keiner „Ermächtigung“ durch das Abkommen.<sup>27</sup> Art 9 Abs 1

<sup>11</sup> Baker, DTC<sup>3</sup>, Art 9 Rz 9B.05 und 9B.18.

<sup>12</sup> Siehe zB Schaumburg, IntStR<sup>3</sup>, Rz 16.290. Ausführlich zu Funktionsweise und Grenzen des Art 9 Abs 2 OECD-MA zB Kofler in Reimer/Rust, DTC<sup>4</sup>, Art 9 Rz 106 ff.

<sup>13</sup> Siehe Rz 43 in OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report (2015), sowie Art 17 MLI.

<sup>14</sup> Zum Verhältnis des Art 9 OECD-MA zu diesen Bestimmungen siehe zB Kofler in Reimer/Rust, DTC<sup>4</sup>, Art 9 Rz 42 f.

<sup>15</sup> Siehe Art 24 Z 74, 79 OECD-MK und Tz 66, 66(c) und 87(b) des OECD-Berichts zu „Thin Capitalisation“ (1987); dazu mwN Kofler in Reimer/Rust, DTC<sup>4</sup>, Art 9 Rz 44 f, und unten Pkt 4.

<sup>16</sup> Dazu allgemein und mwN Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, Einl Rz 33 ff.

<sup>17</sup> Vgl die umfassenden Nachweise bei Kofler in Reimer/Rust, DTC<sup>4</sup>, Art 9 Rz 11; Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art 9 Rz 18; Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, Art 9 Rz 22; weiters zB Tz 1.2.1 der deutschen Verwaltungsgrundsätze, BStBl I 1983, 218 idF BStBl I 1999, 1122.

<sup>18</sup> BFH 11. 10. 2012, I R 75/11, BStBl II 2013, 1046; 17. 12. 2014, I R 23/13, BFHE 248, 170; 24. 6. 2015, I R 29/14, IStR 2015, 748.

<sup>19</sup> Siehe nur Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 33 f.

<sup>20</sup> Siehe auch Bullen, Arm’s Length Transaction Structures (2011) 71.

<sup>21</sup> ZB Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art 9 Rz 19. Freilich ergibt sich diese Folgerung nicht zwingend „aus der Natur der Sache“. Einige Staaten haben auf Basis ihres Verfassungsrechts durchaus die Ansicht

vertreten, dass Art 9 Abs 1 OECD-MA auch ohne entsprechendes nationales Recht Gewinnerhöhungen ermögliche. Gleichmaßen wird vertreten, dass Art 9 Abs 1 OECD-MA als „Gewinnberechnungsvehikel“ oder als „Anti-Missbrauchsvorschrift“ nationale Besteuerungsrechte erweitern könne. Dazu zB Kofler in Reimer/Rust, DTC<sup>4</sup>, Art 9 Rz 12 ff.

<sup>22</sup> Art 9 Z 2 und Z 3 OECD-MK; weiters zB Tz 1.7 OECD-TPG („authorised“) und Tz 50 des OECD-Berichts zu „Thin Capitalisation“ (1987); siehe zB auch Rz 6 VPR 2010 („Sperrwirkung“); für einen Überblick zur hA im Schrifttum siehe zB Kofler in Reimer/Rust, DTC<sup>4</sup>, Art 9 Rz 12 ff, sowie Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art 9 Rz 20, und jüngst zB Marres, Interest Deduction Limitations: When To Apply Articles 9 and 24(4) of the OECD Model, ET 2016, 2 (2 f).

<sup>23</sup> BFH 11. 10. 2012, I R 75/11, BStBl II 2013, 1046; 17. 12. 2014, I R 23/13, BFHE 248, 170; 24. 6. 2015, I R 29/14, IStR 2015, 748; ebenso zB FG Köln 22. 8. 2007, 13 K 647/03, 56 EFG 2008, 161.

<sup>24</sup> Art 9 Z 4 OECD-MK; siehe auch Tz 30 des OECD-Berichts „Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies“ (1986) und zur Natur der Differenzen spezifisch Tz 29–30 und 50 des OECD-Berichts zu „Thin Capitalisation“ (1987).

<sup>25</sup> Siehe mwN Kofler in Reimer/Rust, DTC<sup>4</sup>, Art 9 Rz 14 f.

<sup>26</sup> Siehe Tz 7 of Working Party No. 7 on „Apportionment of Profits“, FC/WP7(70)1 (Juni 1970); siehe auch BFH 9. 11. 2005, BFH I R 27/03, BStBl II 2006, 564; Witten-dorff, BIT 2009, 107 (110, 112); Witten-dorff, Transfer Pricing, 147.

<sup>27</sup> Ebenso Witten-dorff, Transfer Pricing, 196 f.

OECD-MA kann letztlich auch nicht als „Türöffner“ zur Gegenberichtigung nach Art 9 Abs 2 OECD-MA gerechtfertigt werden, wurde doch die letztgenannte Bestimmung erst wesentlich später in das Musterabkommen eingefügt.<sup>28</sup> Gerade umgekehrt zeigt Art 9 Abs 2 OECD-MA, dass es die Zielsetzung der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung untergraben würde, wenn Art 9 Abs 1 OECD-MA keine Schrankenwirkung zukäme: Denn Art 9 Abs 2 OECD-MA setzt voraus, dass der andere Staat „der Auffassung ist, dass der berichtigte Gewinnbetrag wirklich dem Gewinn entspricht, der bei Geschäftsbeziehungen unter den Bedingungen des freien Marktes erzielt worden wäre“;<sup>29</sup> würde also Art 9 Abs 1 OECD-MA seinerseits keine Beschränkung auf Anpassungen nach dem „Arm's-Length-Prinzip“ beinhalten, wäre insofern auch keine Gegenberichtigungspflicht nach Art 9 Abs 2 OECD-MA gegeben, sodass systematisch eine (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung bestehen bleiben könnte.<sup>30</sup> Ein solches Ergebnis kann dem Zusammenwirken der beiden Absätze des Art 9 (iVm Art 25 Abs 5) OECD-MA aber nicht unterstellt werden: Es bedarf daher – gleich wie bei Art 7 Abs 2 OECD-MA<sup>31</sup> – der Annahme eines bindenden Maßstabes für beide Vertragsstaaten, der sich eben aus dem Fremdvergleichsgrundsatz des Art 9 Abs 1 OECD-MA ergibt.<sup>32</sup> Die Funktion des Art 9 Abs 1 OECD-MA besteht daher darin, Gewinnanpassungen auf das fremdübliche Ausmaß der Gewinne zu beschränken, also auf jene Gewinne, „die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat“.<sup>33</sup>

### 3. Reichweite der „Sperrwirkung“ des Art 9 Abs 1 OECD-MA

Die Annahme einer Sperrwirkung hat breite Wirkung: Sie verhindert wohl zunächst, dass Vertragsstaaten vom „Arm's-Length-Standard“ abweichende Maßstäbe oder Zuteilungsnormen anwenden (zB eine formelmäßige Gewinnaufteilung, die Anwendung fixer Margen).<sup>34</sup> Zudem sperrt Art 9 Abs 1 OECD-MA Gewinnanpassungen, die nicht auf der Unangemessenheit der „vereinbarten oder auferlegten Bedingungen“ der „kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen“, sondern auf formalen Gründen („formel-

ler Fremdvergleich“) beruhen: Obwohl die Frage der Bedeutung formaler Voraussetzungen in der OECD in Diskussion steht,<sup>35</sup> hat der BFH im Jahr 2012<sup>36</sup> – in Übereinstimmung mit der hA im Schrifttum,<sup>37</sup> aber entgegen der Ansicht der deutschen Verwaltungspraxis<sup>38</sup> – Gewinnkorrekturen aus bloß formalen Gründen (nämlich dem Fehlen einer im Voraus getroffenen Vereinbarung<sup>39</sup>) durch eine Art 9 Abs 1 OECD-MA vergleichbare Regelung als gesperrt betrachtet. Diese Abkommensbestimmung verhindert daher in ihrem Anwendungsbereich eine bloß auf „Sonderbedingungen“ (nämlich konkret dem Fehlen einer vorherigen schriftlichen Vereinbarung) beruhende Annahme einer verdeckten Ausschüttung nach § 8 Abs 3 Satz 2 dKStG. Der BFH bietet dafür eine zweistufige Begründung:

- Erstens schließe Art 9 Abs 1 OECD-MA mit dem Abstellen auf die „kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen“ alle zwischen verbundenen Unternehmen vorkommenden Leistungsbeziehungen ein und gestatte – entgegen der deutschen Verwaltungspraxis<sup>40</sup> und einzelnen Stimmen im Schrifttum<sup>41</sup> – keine Ausnahme für jene Fälle, in denen bei einer bestehenden Leistungsbeziehung vom nationalen Recht dennoch eine gesellschaftsrechtliche Grundlage fingiert wird.<sup>42</sup>

<sup>35</sup> Siehe einerseits die in Art 9 Z 4 OECD-MK referierten Länderpositionen und andererseits Tz 7.18 OECD-VPL, wo darauf hingewiesen wird: „the absence of payments or contractual agreements does not automatically lead to the conclusion that no intra-group services have been rendered“.

<sup>36</sup> BFH 11. 10. 2012, I R 75/11, BStBl II 2013, 1046 (vorgehend FG Hamburg 31. 10. 2011, 6 K 179/10, IStR 2012, 190); ebenso zuvor bereits FG Köln 22. 8. 2007, 13 K 647/03, EFG 2008, 161; noch offen geblieben in BFH 9. 11. 2005, I R 27/03, BStBl II 2006, 564.

<sup>37</sup> Siehe mwN zB Schaumburg, IntStR<sup>3</sup>, Rz 16.293; Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art 9 Rz 27; anders zB Wassermeyer in Wassermeyer, Doppelbesteuerung (2004) Art 9 Rz 128 (Art 9 Abs 1 OECD-MA regle diesen Fall gar nicht, „weil die Gewinnverlagerung nicht unter Angemessenheitsgesichtspunkten, sondern gewissermaßen schon dem Grunde nach [totale vGA] angenommen wird“). Siehe für eine ausführliche Diskussion des internationalen Meinungsstandes Wittendorff, Transfer Pricing, 227 ff; Wittendorff, ITPJ 2010, 200 (209).

<sup>38</sup> Siehe insb Tz 1.4.1 der deutschen Verwaltungsgrundsätze, BStBl I 1983, 218 idF BStBl I 1999, 1122, und Tz 6.1.1. der deutschen Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, BStBl I 2005, 570 („Leistungen an den beherrschenden Gesellschafter ohne vorherige, klare und eindeutige Vereinbarung werden dagegen von Artikel 9 OECD-MA nicht erfasst.“).

<sup>39</sup> Die deutsche Rechtspraxis wendet den Grundsatz, wonach gerade bei beherrschenden Gesellschaften klare, im Voraus getroffene, zivilrechtlich wirksame und tatsächlich durchgeführte Vereinbarungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber vorliegen müssen und widrigenfalls eine vGA vorliegt, eher schematisch an (siehe zB BFH 17. 12. 1997, I R 70/97, BStBl II 1998, 545; 27. 3. 2001, I R 27/99, BStBl II 2002, 111).

<sup>40</sup> Tz 6.1.1. der deutschen Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, BStBl I 2005, 570.

<sup>41</sup> Wassermeyer in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art 9 Rz 128.

<sup>42</sup> Ebenso die hA im Schrifttum; siehe mwN zB Schaumburg, IntStR<sup>3</sup>, Rz 16.299; Wittendorff, ITPJ 2010, 200 (206); Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art 9 Rz 48.

<sup>28</sup> Siehe auch Wittendorff, Transfer Pricing, 197.

<sup>29</sup> Art 9 Z 6 OECD-MK.

<sup>30</sup> In diese Richtung Tz 50 des OECD-Berichts zu „Thin Capitalisation“ (1987).

<sup>31</sup> Siehe zB Wittendorff, Transfer Pricing, 197; Schaumburg, IntStR<sup>3</sup>, Rz 16.293; Bullen, Arm's Length Transaction Structures, 70 f.

<sup>32</sup> Siehe zB Haas, Funktionsverlagerung – Verhältnis zu DBAs, in Spindler/Tipke/Rödder (Hrsg), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg (2009) 715 (731); Schaumburg, IntStR<sup>3</sup>, Rz 16.292–16.293.

<sup>33</sup> Art 9 Z 1 und 2 OECD-MK; Tz 1.14 ff OECD-VPL.

<sup>34</sup> Wittendorff, Transfer Pricing, 236 f und 240; siehe auch Tz 1.16 ff OECD-VPL zur Auffassung der OECD, dass eine formelmäßige Gewinnaufteilung nicht dem „Arm's-Length-Standard“ entspreche.

- Zweitens beziehe Art 9 Abs 1 OECD-MA nur diejenigen (Sachverhalts-)Umstände ein, die sich auf die „wirtschaftlichen oder finanziellen Bedingungen“ auswirken, also die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten berühren; eine Gewinnkorrektur, die sich nicht nur auf die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten erstreckt, sondern – in einem zweistufigen Vorgehen – gleichermaßen auf dessen „Grund“ (Üblichkeit, Ernsthaftigkeit), sei den Vergleichsmaßstäben des „*dealing at arm's length*“ hingegen fremd.

Diese – vom BFH nachfolgend bestätigte<sup>43</sup> – Sichtweise kann auch für die österreichische Rechtslage relevant sein: Durch Art 9 Abs 1 OECD-MA vergleichbare Abkommensvorschriften gesperrt wären bei materiell fremdüblichen Vereinbarungen wohl die Annahme einer verdeckten Ausschüttung bei mangelnder Erfüllung der in der Angehörigenjudikatur entwickelten Kriterien, insb bei rückwirkenden Vereinbarungen,<sup>44</sup> oder Korrekturen wegen Nichterfüllens des Schriftlichkeitserfordernisses bei Kostenverteilungsverträgen und beim Vorteilsausgleich.<sup>45</sup>

Die nachfolgende Judikatur des BFH hat sich sodann mit der Frage befasst, ob Art 9 Abs 1 OECD-MA auch eine auf § 1 dAStG<sup>46</sup> basierende Korrektur einer Teilwertabschreibung auf ein unbesichertes, eigenkapitalersetzendes Darlehen gegenüber einem verbundenen Unternehmen „sperrt“. Dies wurde in zwei Urteilen 2014<sup>47</sup> bzw 2015<sup>48</sup> bejaht, von der deutschen Verwaltungspraxis hingegen nachgehend in

einem Nichtanwendungserlass<sup>49</sup> verneint: Blendet man vereinfachend Treaty-Override-Argumente<sup>50</sup> und Fragen der Bedeutung des Konzernrückhalts<sup>51</sup> aus, geht die Verwaltungspraxis inhaltlich von der Übereinstimmung von § 1 dAStG und Art 9 Abs 1 OECD-MA aus und versteht beide Normen so, dass auch Korrekturen zulässig seien, die über die Korrektur des Verrechnungspreises (konkret des Zinssatzes) hinausgehen, um ein Ergebnis zu erzielen, das dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (zB im Fall eines Darlehens an eine Tochtergesellschaft, deren erkennbare Zahlungsunfähigkeit – isoliert betrachtet – im Fremdvergleich nicht durch einen hohen Zinssatz ausgeglichen werden kann).<sup>52</sup> Der BFH vertrat demgegenüber die Ansicht, dass Art 9 Abs 1 OECD-MA auf eine solche Konstellation sowohl Anwendung finde als auch Sperrwirkung entfalte und sich Verrechnungspreiskorrekturen nur auf die Höhe, nicht aber den Grund des Vereinbarten beziehen könnten: Zwar sei unter dem Ausdruck der „vereinbarten Bedingungen“ in Art 9 Abs 1 OECD-MA „grundsätzlich alles zu subsumieren, was Gegenstand der kaufmännischen und finanziellen Beziehungen und damit Gegenstand des schuldrechtlichen Leistungsaustauschs zwischen den verbundenen Unternehmen ist, so dass neben dem Preis sämtliche weiteren Geschäftsbedingungen einbezogen sind“. Es bleibe aber dabei, „dass sich die Vereinbarungskonditionen vor dem Grundsatz des in Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk angelegten Prüfmaßstabs nur insofern auswirken, als deren ‚Qualität‘ die Zinshöhe im Fremdvergleich ‚nach oben‘ oder ‚nach unten‘ beein-

<sup>43</sup> BFH 17. 12. 2014, I R 23/13, BFHE 248, 170; 24. 6. 2015, I R 29/14, IStR 2015, 748.

<sup>44</sup> Ebenso *Rosenberger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, Art 9 Rz 195. Auch in der österreichischen Rechtspraxis finden sich nämlich formelle, eine Beweislastumkehr bedingende Fremdvergleichskriterien für verbundene Körperschaften, dh, Vereinbarungen müssen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (ausführlich zB *Kirchmayr/Toifl* in *Achatz/Kirchmayr* [Hrsg], KStG [2011] § 8 Tz 285 ff); nach der Verwaltungspraxis sollen überhaupt rückwirkende Vereinbarungen eine verdeckte Ausschüttung auch dann begründen, wenn sie im Übrigen klar und eindeutig sind und auch dem Fremdvergleich standhalten (Rz 574 KStR 2013; kritisch zB *Kirchmayr/Toifl* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 290).

<sup>45</sup> Siehe zu diesem Schriftlichkeitserfordernis Rz 115 und Rz 318 VPR und zur Sperrwirkung *Stradinger*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Sperrwirkung von Art 6 Abs 1 DBA Deutschland – Niederlande gegenüber Sonderbedingungen bei beherrschenden Gesellschaftern – Gewinnabgrenzung, *ecolex* 2013/230, 563 (564); ebenso zu Kostenverteilungsverträgen *Rosenberger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, Art 9 Rz 203.

<sup>46</sup> Eine dem heutigen, durch das JStG 2008 (dBGBl I 2007, 3150) geschaffenen § 8b Abs 3 Satz 4 ff dKStG vergleichbare Regelung existierte im Streitjahr noch nicht; dazu auch *Engelen/Luckhaupt/Quilitzsch*, Teilwertabschreibung von Gesellschafterdarlehen trotz Rückhalt im Konzern, *ISR* 2015, 373 (377 ff).

<sup>47</sup> BFH 17. 12. 2014, I R 23/13, BFHE 248, 170 (vorgehend FG Berlin-Brandenburg 30. 1. 2013, 12 K 12056/12, EFG 2013, 1560).

<sup>48</sup> BFH 24. 6. 2015, I R 29/14, IStR 2015, 748 (vorgehend FG Düsseldorf 28. 3. 2014, 6 K 4087/11 F, EFG 2014, 1275).

<sup>49</sup> dBMF 30. 3. 2016, IV B 5 – S 1341/11/10004-07, BStBl I 2016, 455 = IStR 2016, 349 mit Anmerkung *Hölscher*; dazu zB auch *Greil/Wargowske*, Nichtanwendungserlass vom 30.3.2016 betreffend die Nichtanwendung der Urteilsgrundsätze der BFH-Urteile vom 17.12.2014 – I R 23/13 und vom 24.6.2015 – I R 29/14 in vergleichbaren Fällen – Eine erste Würdigung, *ISR* 2016, 157 (157 ff); *Puls/Schmidke/Tränka*, Der Nichtanwendungserlass des BMF v 30.3.2016: „Substance over Form“ bei der Prüfung von Verrechnungspreisen in Gefahr, *IStR* 2016, 759 (759 ff).

<sup>50</sup> § 1 Abs 1 AStG ist „unbeschadet anderer Vorschriften“ anzuwenden, wobei umstritten ist, ob es sich hier um einen Treaty Override handelt; bejahend dBMF 30. 3. 2016, IV B 5 – S 1341/11/10004-07, IStR 2016, 349 mit Anmerkung *Hölscher*, verneinend BFH 24. 6. 2015, I R 29/14, IStR 2015, 748; siehe zu dieser Diskussion auch *Puls/Schmidke/Tränka*, IStR 2016, 759 (761 ff); *Habammer*, Die Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA, IStR 2016, 525 (530 ff); *Gebhardt/Glatz*, Anmerkungen zum Nichtanwendungserlass des BMF v. 30.3.2016 zur Sperrwirkung von Art. 9 OECD-MA gegenüber der Anwendung von § 1 AStG auf Teilwertabschreibungen von Darlehensforderungen gegen ausländische Tochtergesellschaften, IStR 2016, 787 (787 ff).

<sup>51</sup> Dazu ausführlich im Kontext der BFH-Judikatur zB *Nientimp/Stein/Worm*, Gesellschafterdarlehen – Maßstäbe des Fremdvergleichs für die Zinsbestimmung, IStR 2016, 781 (781 ff).

<sup>52</sup> Siehe das BMF-Schreiben vom 30. 3. 2016, IV B 5 – S 1341/11/10004-07, BStBl 2016 I 455 = IStR 2016, 349 mit Anmerkung *Hölscher*.

flusst [...]; die Konditionen bilden insoweit stets (nur) die Grundlage für die Überprüfung der Verrechnungspreise“.<sup>53</sup> Handelt es sich daher bei einem Darlehen nicht um eine verdeckte Einlage und war der Darlehenszins auch unter Berücksichtigung der fehlenden tatsächlichen Besicherung seiner Höhe nach angemessen, scheidet eine Korrektur aus.<sup>54</sup> Die geplante Gegenreaktion, in einem § 1 Abs 1 Satz 5 dAStG abschließend das deutsche Abkommensverständnis zum Inhalt des in den jeweiligen DBA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatzes zu definieren,<sup>55</sup> hat jedoch keine gesetzliche Umsetzung erfahren.<sup>56</sup>

Diese weitgehende Judikatur des BFH rückt freilich die ganz allgemeine Frage in den Vordergrund, ob Strukturanpassungen („Beziehungen“) generell von Art 9 Abs 1 OECD-MA erfasst und gesperrt und lediglich Preisanpassungen („Bedingungen“) nach dem „Arm’s-Length-Standard“ zulässig sind.<sup>57</sup> Die OECD betont in diesem Zusammenhang, dass die Anwendung des „Arm’s-Length-Standard“ grundsätzlich auf Basis der tatsächlich durchgeführten Transaktion der verbundenen Unternehmen und ohne eine Umqualifizierung des Geschäftsvorfalles („Strukturanpassung“) durch die Finanzverwaltung zu erfolgen habe („As-structured-Prinzip“).<sup>58</sup> Die der Transaktion zugrunde liegenden „Beziehungen“ unterliegen daher als solche grundsätzlich nicht der Anpassung iSd Art 9 OECD-MA; vielmehr sollen auf Basis der zu akzeptierenden, tatsächlichen Transaktion („Beziehungen“) die Bewertung und die entsprechende Anpassung der „Bedingungen“ (insb Preise, Margen etc) auf das fremdübliche Ausmaß erfolgen. Dennoch seien Strukturanpassungen ausnahmsweise zulässig: Dies soll vor allem bestimmte Fälle der Qualifikation als Eigen- oder Fremdkapital auf Basis nationaler Unterkapitalisierungsregeln<sup>59</sup> sowie jene „außerge-

wöhnlichen“ Fälle betreffen, in denen eine Transaktion ökonomisch irrational und zudem die Finanzverwaltung an der Festlegung eines adäquaten Verrechnungspreises gehindert ist.<sup>60</sup> Das „As-structured-Prinzip“ schließt es zudem nicht aus, dass bereits auf einer vorgelagerten Ebene Scheingeschäfte ausgeblendet werden,<sup>61</sup> in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Substanz und nicht die vertragliche Form einer Transaktion für die Besteuerung herangezogen wird (zB die Klassifizierung als Verkauf statt als Miete<sup>62</sup> oder eines Darlehens als verdeckte Einlage<sup>63</sup>) oder nationale Anti-Missbrauchsvorschriften<sup>64</sup> Anwendung finden.

Die Rechtsprechung des BFH hat schließlich auch eine Diskussion darüber entfacht, welche nationalen Vorschriften von der Sperrwirkung des Art 9 Abs 1 OECD-MA erfasst sein könnten: Wo liegt etwa die Grenze zwischen „normalen“, nicht vom Abkommensrecht angesprochenen Regeln zur Gewinnermittlung und den potenziell von der „Sperrwirkung“ betroffenen Einkünftekorrekturvorschriften? Wo jene zu Anti-Missbrauchsvorschriften? Diese Schwierigkeiten verdeutlicht zB die in der OECD und dem EU-JTPF höchst umstrittene Frage, ob Berichtigungen des Darlehensbetrags oder der Finanzierungsstruktur – und die damit idR verknüpfte (Nicht-)Abzugsfähigkeit von Zinsen – überhaupt von Art 9 Abs 1 OECD-MA erfasst sind und allenfalls dessen Sperrwirkung unterliegen.<sup>65</sup> Während diese Diskussion in Österreich noch kaum geführt wird, nähert sie sich in Deutschland behutsam diesem Problem an: Zuletzt hat der BFH im Jahr 2016 etwa die Anordnung einer verdeckten Ausschüttung der Zinsen bei der Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8a Abs 5 dKStG aF<sup>66</sup> (Streitjahr 2004) nicht als

<sup>53</sup> BFH 17. 12. 2014, I R 23/13, BFHE 248, 170.

<sup>54</sup> BFH 17. 12. 2014, I R 23/13, BFHE 248, 170; 24. 6. 2015, I R 29/14, IStR 2015, 748.

<sup>55</sup> Siehe Art 9 des Regierungsentwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilfgerichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen, BT-Drs 18/9536 (5. 9. 2016).

<sup>56</sup> Das beschlossene Gesetz findet sich in dBGBl I 2016, 3000.

<sup>57</sup> Dazu im Kontext der BFH-Judikatur auch Puls/Schmidke/Tränka, IStR 2016, 759 (761). Für einen Literatur- und Judikaturüberblick zu dieser Frage siehe etwa Wittendorff, Transfer Pricing, 152 ff und zB 332, 396 f; Kofler in Reimer/Rust, DTC<sup>4</sup>, Art 9 Rz 98 ff; Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art 9 Rz 21 ff und 51 f.

<sup>58</sup> Siehe Tz 1.119–1.128 OECD-VPL idF BEPS-Projekt (OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports [2015] 38 ff), und zuvor Tz 1.64 OECD-VPL; ausführlich dazu Wittendorff, Transfer Pricing, 332–334; Liaugminaitė, Recognition of the Actual Transactions Undertaken, ITPJ 2010, 107 (107 ff); Bullen, Arm’s Length Transaction Structures.

<sup>59</sup> So Art 9 Z 3(b) und (c) OECD-MK, die auf Tz 48–49 sowie 84(b) und (c) des OECD-Berichts zu „Thin Capitalisation“ (1987) basieren. Auch für die EU-Schiedskonvention wird die Ansicht vertreten, dass die Frage

der Qualifikation als Eigen- oder Fremdkapital dem Schiedsverfahren unterliege; siehe Tz 1.2 des Überarbeiteten Verhaltenskodex, ABl C 322 vom 30. 12. 2009, S 1 ff (samt der Aufzählung der Vorbehalte von zehn Mitgliedstaaten).

<sup>60</sup> Siehe Tz 1.119–1.128 OECD-VPL idF BEPS-Projekt und zuvor Tz 1.65 OECD-VPL; dazu ausführlich Bullen, Arm’s Length Transaction Structures, und zuletzt auch de Lange/Lankhorst/Hafkenscheid, (Non-)Recognition of Transactions between Associated Enterprises: On Behaving in a Commercially Rational Manner, Decision-Making Traps and BEPS, ITPJ 2005, 85 (85 ff).

<sup>61</sup> BFH 11. 10. 2012, I R 75/11, BStBl II 2013, 1046.

<sup>62</sup> Siehe Bullen, Arm’s Length Transaction Structures, 165 ff mwN.

<sup>63</sup> Ausdrücklich auch BFH 17. 12. 2014, I R 23/13, BFHE 248, 170.

<sup>64</sup> Tz 9.162 OECD-VPL (mit Verweis auf die allgemeine Diskussion zum Verhältnis zwischen nationalen Anti-Missbrauchsregeln und DBA in Art 1 Z 9.5, 22 und 22.1 OECD-MK); weiters zB Wittendorff, Transfer Pricing, 152 und 154; Wittendorff, ITPJ 2010, 200 (205); Liaugminaitė, ITPJ 2010, 107 (110 ff); Bullen, Arm’s Length Transaction Structures, 171 ff; Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, Art 9 Rz 198.

<sup>65</sup> Siehe für eine umfangreiche Diskussion dieser Thematik etwa Kofler in Reimer/Rust, DTC<sup>4</sup>, Art 9 Rz 103 ff und zuletzt Marres, ET 2016, 2 (2 ff); siehe zur Illustration auch die Vorbehalte im Hinblick auf Tz 1.2 des Überarbeiteten Verhaltenskodex.

<sup>66</sup> IdF dBGBl I 2003, 2840.

abkommensrechtlich „gesperrt“ betrachtet: Diese Vorschrift sei vielmehr in den Maßstab des Fremdvergleichs – wenn auch bezogen auf den Umstand der Fremdkapitalüberlassung „*als solcher*“ – eingebunden, werde doch die Möglichkeit eröffnet, der gesetzlichen Typisierung einer „*unangemessenen Finanzierung*“ bei ergebnisunabhängigen Vergütungen durch den Nachweis zu begegnen, dass die Kapitalgesellschaft dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten hätte erhalten können.<sup>67</sup> Aus der Perspektive des BFH ist somit § 8a Abs 5 dKStG aF zwar am Maßstab des Art 9 OECD-MA zu messen, entspricht diesem aber, sodass keine Sperrwirkung eintritt. Dieses Ergebnis steht wohl im Einklang mit dem OECD-MK,<sup>68</sup> aber aufgrund des Abstellens auf „Freibeweiismöglichkeit“ hinsichtlich der Darlehensgewährung dem Grunde nach auch in einem Spannungsverhältnis zur zuvor judizierten Sperrwirkung gegenüber Korrekturen von Teilwertabschreibungen nach § 1 dA-StG. Eine ähnliche Nachweismöglichkeit enthalten allerdings zB auch die neueren deutschen Korrekturvorschriften für Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen des § 8b Abs 3 Satz 4 dKStG (iZm Schachtelbeteiligungen) und des § 3c Abs 2 Satz 2 EStG (iZm dem Teileinkünfteverfahren), deren mögliche „Sperrung“ durch Art 9 Abs 1 OECD-MA derzeit heftig diskutiert wird.<sup>69</sup> Hinsichtlich der Anordnung einer verdeckten Ausschüttung der Zinsen bei fremdfinanzierten Anteilsverkäufen innerhalb eines Konzerns nach § 8a Abs 6 dKStG aF<sup>70</sup> (Streitjahr 2005) ging auch das FG Köln im Jahr 2015 von einer Sperrung durch Art 9 Abs 1 OECD-MA aus; § 8a Abs 6 dKStG aF schließe nämlich die Möglichkeit aus, die Fremdüblichkeit der Zinsbedingungen nachzuweisen, und stelle im Ergebnis eine Fremdvergleichs- und keine Gewinnermittlungsvorschrift dar, sodass eine Umqualifizierung von Zinsen für die konzerninterne Finanzierung, die dem materiellen Fremdvergleich genügen, ausgeschlossen sei.<sup>71</sup> Schließlich wird im Schrifttum teilweise auch eine Sperrwirkung des Art 9 Abs 1 OECD-MA gegenüber der deutschen Zinsschranke nach § 4h dEStG iVm § 8a KStG angenommen, sofern eine zwischen verbundenen Personen erfolgte Darlehensgewährung dem Grunde nach fremdüblich ist.<sup>72</sup> Die OECD spricht ein solches Span-

nungsverhältnis zwischen Abkommensrecht und Zinsschranken in ihrem Endbericht zu Aktionspunkt 4 des BEPS-Projekts<sup>73</sup> hingegen nicht einmal an; ein solches würde auch zu verschiedenen Folgefragen im Hinblick auf Drittstaats-DBA im Gefolge der absehbaren EU-weiten Einführung von Zinsschranken auf Basis der Anti-BEPS-RL<sup>74</sup> führen.<sup>75</sup>

#### 4. „Saving Clauses“ und Art 9 Abs 1 OECD-MA

Die Mehrzahl der Bestimmungen eines DBA intendieren lediglich, die Besteuerung der Ansässigen des anderen Vertragsstaates zu beschränken, nicht aber das Recht eines Vertragsstaates, seine eigenen Ansässigen zu besteuern, speziell in jenen Situationen, in denen beide Vertragsstaaten aufgrund eines Zurechnungskonflikts jeweils ihren eigenen Ansässigen erfassen wollen.<sup>76</sup> Während sich bereits der bestehende OECD-MK gegen Argumente aussprach, dass einzelne Abkommensbestimmungen die Besteuerung eigener Ansässiger, etwa bei Personengesellschaften oder im Rahmen von CFC-Regeln, beschränken würden,<sup>77</sup> soll dieses Prinzip nunmehr im Zuge des OECD-BEPS-Projekts als sogenannte „*saving clause*“ in Art 1 Abs 3 OECD-MA nF bzw – als optionale Regelung – in Art 11 MLI Eingang finden.<sup>78</sup>

#### Art 1 Abs 3 OECD-MA nF

„This Convention shall not affect the taxation, by a Contracting State, of its residents except with respect to the benefits granted under paragraph 3 of Article 7, paragraph 2 of Article 9 and Articles 19, 20, 23 A [23 B], 24 and 25 and 28.“

<sup>73</sup> OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015); dazu zB *Matkovits/Polster*, Empfehlungen der OECD zur Zinsabzugsbeschränkung – Auswirkungen auf Österreich, SWI 2016, 2 (2 ff).

<sup>74</sup> Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193 vom 19. 7. 2016, S 1; dazu im Detail *Zöchling/Brugger*, Zinsschranke – aufgeschoben ist nicht aufgehoben, SWK 2016, 1052 (1052 ff).

<sup>75</sup> Allgemein zur Auflösung des Widerspruchs zwischen DBA mit Drittstaaten und Unionsrecht nach Art 351 AEUV siehe *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 421 ff.

<sup>76</sup> Rz 61 in *OECD*, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report (2015).

<sup>77</sup> Siehe zB Art 1 Z 6.1 OECD-MK (Besteuerung von ansässigen Gesellschaftern ausländischer Personengesellschaften) und Art 1 Z 23 OECD-MK (Besteuerung aufgrund von CFC-Regeln).

<sup>78</sup> Dazu *Schuch/Neubauer*, The Saving Clause: Article 1(3) of the OECD Model, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) (2016) 27 (31); *Kofler*, Some Reflections on the ‘Saving Clause’, *Intertax* 2016, 574 (574 ff).

<sup>67</sup> BFH 7. 6. 2016, I R 51/14, DStRE 2016, 1375.

<sup>68</sup> Art 9 Z 3 OECD-MK.

<sup>69</sup> Siehe für einen Überblick zB *Habammer*, IStR 2016, 525 (525 ff); für eine umfassende Begründung einer Sperrwirkung siehe zB *Berner*, Sperrung des § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG durch Art. 9 Abs. 1 OECD-MA, ISR 2015, 254 (254 ff); *Engelen/Luckhaupt/Quilitzsch*, Teilwertabschreibung von Gesellschafterdarlehen trotz Rückhalt im Konzern ISR 2015, 373 (373 ff).

<sup>70</sup> IdF dBGBl I 2003, 2840.

<sup>71</sup> FG Köln 18. 5. 2015, 13 K 1830/09 (anhängig beim BFH zu I R 60/15).

<sup>72</sup> So zB *Eigelshoven* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup>, Art 9 Rz 28b; allgemein aA zu Zinsschranken aber zB *Marres*, ET 2016, 2 (3).

Diese Klausel „sichert“ („saves“) die Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat, es sei denn, eine der expliziten Ausnahmen ist anwendbar; ihre Hauptfunktion liegt also darin, die Besteuerungsrechte des Ansässigkeitsstaates nur in dem Umfang zu beschränken, der für die Vermeidung der Doppelbesteuerung notwendig ist. Während eine solche „saving clause“ ein fester Bestandteil der US-amerikanischen Abkommenspolitik ist,<sup>79</sup> fand sie sich bisher kaum in der Abkommenspraxis anderer Staaten.<sup>80</sup> Sie ändert auch wenig am gegenwärtigen System des OECD-MA, soweit nur ein Steuerpflichtiger betroffen ist: Entweder bleibt es aufgrund der expliziten Ausnahmen ohnehin bei einer exklusiven Besteuerung im Quellenstaat (zB Art 19 und 20 OECD-MA), oder eine exklusive Besteuerung des Quellenstaates wird faktisch zu einer „offenen“ Verteilungsnorm mit einer Entlastungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates nach Art 23 OECD-MA (Art 8 OECD-MA).<sup>81</sup> Die „saving clause“ sichert allerdings die Anwendbarkeit von nationalen Zurechnungs- oder Missbrauchsnormen<sup>82</sup> und beseitigt damit auch die Zweifel an der Vereinbarkeit von CFC-Regeln<sup>83</sup> oder der Besteuerung von Gesellschaftern hybrider Personengesellschaften mit dem Abkommensrecht.<sup>84</sup>

Darüber hinaus hat eine „saving clause“ aber auch die – womöglich nicht intendierte – „Querwirkung“, dass im Fall ihrer Implementierung aus Art 9 Abs 1 OECD-MA wohl keine Sperrwirkung für primäre Verrechnungspreiskorrekturen im Ansässigkeitsstaat (mehr) ableitbar wäre, da diese Bestimmung eben nicht als Ausnahme genannt ist.<sup>85</sup> Dieses Ergebnis ist

merkwürdig, wird doch Art 9 Abs 1 OECD-MA als die maßgebende Aussage zum Fremdvergleichsgrundsatz gesehen,<sup>86</sup> auf dem letztlich auch die umfassenden OECD-VPL basieren.<sup>87</sup> Im Lichte einer „saving clause“ wäre aber überhaupt die materiell-steuerrechtliche Funktion dieser Bestimmung unklar: Die – von der „saving clause“ ausdrücklich ausgenommene, vom OECD-BEPS-Projekt in den Fokus genommene<sup>88</sup> und auch im MLI reflektierte<sup>89</sup> – Verpflichtung zur Gegenberichtigung in Art 9 Abs 2 OECD-MA hängt gerade davon ab, dass der andere Staat die Primärberichtigung dem Grunde und der Höhe nach für gerechtfertigt hält,<sup>90</sup> was aber mangels Sperrwirkung des Art 9 Abs 1 OECD-MA auf Abkommensebene nicht einmal idealtypisch garantiert wäre.<sup>91</sup> Allerdings wird eine „saving clause“ wohl nicht den Zugang des Steuerpflichtigen zum – ausdrücklich von ihr ausgenommen – Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Art 25 OECD-MA sperren, um eine Änderung der Korrektur im primärberichtigenden Staat zu erreichen, obwohl durchaus gezweifelt werden könnte, ob es sich bei einer Besteuerung aufgrund der „saving clause“ im primärberichtigenden Staat überhaupt um eine solche handelt, „die diesem Abkommen nicht entspricht“.<sup>92</sup> In der Europäischen Union steht den Steuerpflichtigen zudem jedenfalls das EU-Schiedsübereinkommen<sup>93</sup> offen, das in seinem Art 4 fest auf dem Fundament des Fremdvergleichsgrundsatzes steht.

Als „Residualfunktion“ des Art 9 Abs 1 OECD-MA verbliebe im Anwendungsbereich einer „saving clause“ – neben einer programmatischen Ansage – lediglich, dass nationale mit Art 9 Abs 1 OECD-MA übereinstimmende Maßnahmen (etwa Unterkapitalisierungsbestimmungen) auch nicht gegen das Abzugsdiskriminierungsverbot des Art 24 Abs 4 OECD-MA verstoßen (arg „[s]ofern nicht Artikel 9 Absatz 1 [...] anzuwenden“ ist)<sup>94</sup> und Gleiches aufgrund des Abkommenskontexts auch für das Beteiligungsdiskriminierungsverbots des Art 24 Abs 5 OECD-MA gelten solle.<sup>95</sup> Ein Abweichen vom Maßstab des Art 9 Abs 1 OECD-MA

<sup>79</sup> Dazu ausführlich Kofler, Intertax 2016, 574 (576 ff).

<sup>80</sup> Für einzelne Beispiele siehe zB Rust in Reimer/Rust, DTC<sup>4</sup>, Art 1 Rz 49; De Broe/Luts, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, Intertax 2015, 122 (138).

<sup>81</sup> Siehe im Hinblick auf die Gewinne aus Schiff- und Luftfahrt, bei denen im gegenwärtigen OECD-MA das exklusive Besteuerungsrecht dem Geschäftsleitungsstaat zugeordnet ist, zB Sasseville, A Tax Treaty Perspective: Special Issues, in Maisto (Hrsg), Tax Treaties and Domestic Law (2006) 37 (54).

<sup>82</sup> Siehe aus abkommenspolitischer Sicht bereits Sasseville in Maisto, Tax Treaties and Domestic Law, 37 (52 ff).

<sup>83</sup> Siehe bereits bisher Art 1 Z 9.2, 22.1 und 23 OECD-MK.

<sup>84</sup> Für eine Überblick siehe Schuch/Neubauer in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer, Base Erosion and Profit Shifting, 27 (46 ff); Kofler, Intertax 2016, 574 (582 ff).

<sup>85</sup> Dazu Sasseville in Maisto, Tax Treaties and Domestic Law, 37 (53); Kofler, Intertax 2016, 574 (586 ff);. Siehe auch die – nachfolgend aus anderen Gründen zurückgezogene – Entscheidung des US Court of Appeals Ninth Circuit vom 27. 5. 2009, *Xilinx, Inc. v. Commissioner*, 567 F.3d 482 (die „saving clause“ „expressly allows a contracting state to apply its domestic laws to its own citizens, even if those laws conflict with the treaty“), und dazu etwa Wittendorff, Transfer Pricing, 81 f. Auf Basis des Zieles der Vermeidung der Doppelbesteuerung an dieser Wirkung der „saving clause“ jedoch zweifelnd: *Lepard, Is the United States Obligated to Drive on the Right? A Multidisciplinary Inquiry into the Normative Authority of Contemporary International Law Using the Arm's Length Standard as a Case Study*, 10 Duke Journal of Comparative & International Law 43 (145 f) (1999).

<sup>86</sup> Art 9 Z 1 OECD-MK.

<sup>87</sup> Wittendorff, Transfer Pricing, 103.

<sup>88</sup> Siehe Rz 43 in OECD, Action 14 – 2015 Final Report.

<sup>89</sup> Siehe Art 17 MLI.

<sup>90</sup> Dazu mwN Kofler in Reimer/Rust, DTC<sup>4</sup>, Art 9 Rz 113.

<sup>91</sup> Siehe Kofler, Intertax 2016, 574 (588); möglicherweise optimistischer Schuch/Neubauer in Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer, Base Erosion and Profit Shifting, 27 (38).

<sup>92</sup> Dazu Kofler, Intertax 2016, 574 (582 ff). Im OECD-BEPS-Mindeststandard zur Verbesserung der Verständigungsverfahren findet sich zwar die ausdrückliche Bezugnahme auf Verrechnungspreisdiskrete, aber keine Diskussion des Verhältnisses zwischen Art 25 OECD-MA und einer „saving clause“ (siehe zB Rz 10 ff in OECD, Action 14 – 2015 Final Report).

<sup>93</sup> ABL L 225 vom 20. 8. 1990, S 10 ff, idgF.

<sup>94</sup> Siehe Art 24 Z 74 OECD-MK.

<sup>95</sup> Siehe Art 24 Z 79 OECD-MK; aA aber zB Eigelshoven und Rust in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art 9 Rz 8 bzw Art 24 Rz 165a.

könnte freilich umgekehrt zum Eingreifen der Diskriminierungsverbote führen, die sämtlich von der „*saving clause*“ ausgenommen sind.

### Auf den Punkt gebracht

1. Art 9 Abs 1 OECD-MA bildet keine unabhängige rechtliche Grundlage für Gewinnerhöhungen (keine „Self-executing-Wirkung“). Rechtliche Basis für eine Gewinnerhöhung kann daher nur das nationale Recht sein. Art 9 Abs 1 OECD-MA entfaltet jedoch Schranken- bzw Sperrwirkung: Die Staaten sind bei der Gewinnkorrektur zur Anwendung eines bestimmten Maßstabes, nämlich des „Arm's-Length-Standards“, gezwungen und ihnen ist eine Gewinnerhöhung über das Fremdvergleichsmaß hinaus verboten.
2. Diese Sperrwirkung bewirkt nach der jüngeren Judikatur des BFH, dass sich Korrekturen nur auf die Höhe, nicht aber den Grund des Vereinbarung beziehen können. Sie bezieht sich daher sowohl auf Korrekturen auf Basis eines „formellen Fremdvergleichs“ als auch auf eine Korrektur von Teilwertabschreibungen auf fremd-
- unüblich gewährte Darlehen. Unklar bleibt allerdings im Einzelnen, ob und inwieweit auch Korrekturen der „*Beziehungen*“ zwischen den verbundenen Unternehmen vorgenommen werden dürfen und wo etwa die Grenze zwischen „normalen“, nicht vom Abkommensrecht angesprochenen Regeln zur Gewinnermittlung (zB Abzugsverboten) und von der „Sperrwirkung“ erfassten Korrekturvorschriften zu ziehen ist.
3. Enthält ein DBA jedoch eine „*saving clause*“, wäre aus Art 9 Abs 1 OECD-MA wohl keine Sperrwirkung für primäre Verrechnungspreiskorrekturen (mehr) ableitbar. Eine „*saving clause*“ würde Art 9 Abs 1 OECD-MA damit jeder originären Bedeutung berauben. Er wäre nur mehr programmatische Ansage und „Referenznorm“ für die Gegenberichtung nach Art 9 Abs 2 OECD-MA, allenfalls Maßstab für ein Verständigungs- bzw Schiedsverfahren nach Art 25 OECD-MA (und natürlich die EU-Schiedskonvention) und hätte eine „Residualfunktion“ im Hinblick auf die Diskriminierungsverbote des Art 24 Abs 4 und 5 OECD-MA.

## Veranstaltungshinweis

### Konferenz Verrechnungspreise 2017

#### Erwartungen an Unternehmen

- BEPS-Reports & Follow-up-Themen
- Verrechnungspreisdokumentation: Was sich für KMU ändert
- Betriebsstätten: Auswirkungen des MLI auf das DBA-Netz
- „Steuer-IKS“: Welche Standards verlangt die Finanz?
- Richtiger Umgang mit Low Value Adding Services

#### ReferentInnen:

- Doris Bramo-Hackel
- Iris Burgstaller
- Daniel Felderer
- Andrea Lahodny
- Andrea Lee
- Roland Macho
- Barbara Polster
- Gerhard Steiner
- Beatrix Stieber

**Termin:** 22. 6. 2017, 9:00 bis 17:00 Uhr.

**Ort:** Hotel De France, Schottenring 3, 1010 Wien.

**Anmeldung/Informationen:** [https://www.lindeverlag.at/seminar-0-0/verrechnungspreise\\_2017-1309/?seminarveranstaltung\\_id=2304](https://www.lindeverlag.at/seminar-0-0/verrechnungspreise_2017-1309/?seminarveranstaltung_id=2304).