



Der Fremdvergleichs-Grundsatz: Warum man ihn weiterentwickeln, aber nicht ablösen sollte

Extrakt des Beitrags "Why the Arm's Length Principle Should Be Maintained" von Ulrich Schreiber, Dirk Simons, Martin Lagarden und Stefan Greil* erschienen in: *International Transfer Pricing Journal (ITPJ)*, 27. Jg. 2020, Nr. 6.

Wie wirken sich die Veränderungen der digitalen Transformation auf die Wertschöpfung aus? Und wie sollten die Besteuerungsrechte auf Einkommen aus grenzüberschreitenden Aktivitäten von großen multinationalen Unternehmen, die im digitalen oder verbraucherorientierten Geschäftsleben tätig sind, zwischen den Ländern „gerecht“ aufgeteilt werden? Die OECD hat ein Programm erarbeitet, um diese Fragen und Herausforderungen zu bewältigen. Die erste Säule des Programms – Pillar One – konzentriert sich auf die Verteilung von Besteuerungsrechten.

Pillar One: Formelaufteilung der Gewinne

Der Vorschlag der OECD führt zur Rückkehr eines Ansatzes der Gewinnzuweisung, der jahrzehntelang vom Tisch war: die Formelaufteilung der Gewinne. Die Formel weist einen Teil der Restgewinne der multinationalen Unternehmen den Marktstaaten zu. Dieser Ansatz soll den bestehenden Fremdvergleichsgrundsatz als ein weiteres System der Gewinnverteilung ergänzen und in Teilen in das bestehende System eingreifen. Er bietet damit eine Hybridlösung. Die Lösung ist allerdings weder notwendig noch adäquat. Stattdessen wäre die Erweiterung des gegenwärtigen Fremdvergleichsgrundsatzes eine vielversprechendere Antwort auf die Probleme, die sich aus der Digitalisierung der Wirtschaft ergeben.

* Prof. Dr. Ulrich Schreiber | Lehrstuhl für ABWL und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre | Universität Mannheim

Prof. Dr. Dirk Simons | Lehrstuhl für ABWL und Rechnungswesen | Universität Mannheim

Dr. Martin Lagarden | Head of Global Transfer Pricing | Henkel AG & Co. KGaA

Dr. Stefan Greil | Bundesministerium der Finanzen

Fremdvergleichsgrundsatz: Einfach und klar

Die Grundidee des Fremdvergleichsgrundsatzes ist einfach und klar: Der Staat, in dem das multinationale Unternehmen eine Tochtergesellschaft oder eine Betriebsstätte gegründet hat, hat das Recht, den Gewinn zu besteuern, den die Tochtergesellschaft oder die Betriebsstätte erzielt hätte, wenn sie ein unabhängiges Unternehmen wäre. Infolgedessen müssen interne Transaktionen (z. B. zwischen dem Hauptsitz des multinationalen Unternehmens und einer ausländischen Tochtergesellschaft) zu Marktpreisen abgerechnet werden. Dies gilt auch im nationalen Kontext und führt damit zu einem *level playing field* bei der Gewinnbesteuerung. Noch wichtiger ist, dass die Staaten die Aufteilung der Steuerbemessungsgrundlage, die sich aus dem Fremdvergleichsgrundsatz ergibt, grundsätzlich als fair erachten; ansonsten würden Staaten weltweit diesem Grundsatz nicht folgen und in ihren Doppelbesteuerungsabkommen aufnehmen. Der Marktpreis spiegelt die Bewertung der Transaktionen durch unabhängige, in ihrem Eigeninteresse handelnde Parteien wider. Damit werden – bei korrekter Anwendung – konzeptionell Gewinnverschiebungen verhindert, die sich aus den fiskalischen und wirtschaftlichen Interessen der beteiligten Staaten ergeben.

Flexibilität

Ein klarer Vorteil des Fremdvergleichsgrundsatzes gegenüber Pillar One ist seine Flexibilität. Die Formelaufteilung von Pillar One ist starr und erfordert ein hohes Maß an multilateraler Koordination: Es müssen gemeinsame Regeln für die Gewinnermittlung und eine gemeinsame Formel für die Gewinnverteilung an die Staaten festgelegt werden. Darüber hinaus ist eine gemeinsame Steueradministration notwendig und konsequenterweise auch eine gemeinsame Gerichtsbarkeit. Der Fremdvergleichsgrundsatz hingegen wird in einem bilateralen Kontext angewandt. Dies begünstigt den Ausgleich der divergierenden fiskalischen und wirtschaftlichen Interessen zwischen den Staaten und nutzt bestehende sowie etablierte Administrationsverfahren. Zugleich bieten die vorhandenen Rechtsbehelfsmöglichkeiten für die Steuerpflichtigen Rechtssicherheit.

Bilaterale Abkommen

Dennoch hat der Fremdvergleichsgrundsatz seine Schwächen. Vor allem für unternehmensspezifische immaterielle Wirtschaftsgüter lassen sich nur schwer Marktpreise finden. Damit der Fremdvergleichsgrundsatz die Herausforderungen der digitalen Transformation bewältigen kann, muss er samt des Anknüpfungspunktes der Besteuerung überarbeitet werden. Dabei sollte die Anwendung auf Transaktionen im Vordergrund stehen, die keine physische Präsenz des Anbieters im Marktstaat erfordern. Wie bisher sollte dabei der Fokus auf bilaterale Abkommen gerichtet sein, deren Grundlage jedoch ein multilateraler Konsens sein sollte. Staaten

sind sowohl mit bilateralen Abkommen als auch mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vertraut. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist schließlich der Einführung einer neuen multilateralen Struktur, wie Pillar One, vorzuziehen.