

# Fair Share: Verrechnungspreise in der grenzüberschreitenden Gewinnaufteilung - Einzige Alternative GKKB?

## Eine Praxisperspektive

**Gert Gilson**

FernUniversität Hagen  
Hagener Forschungsdialog  
vom 23. Februar 2022

## Agenda

**Themenblock A**    Der Fremdvergleichsgrundsatz in der Praxis

**Themenblock B**    Fair Share als Diskussionsobjekt



## **Themenblock A** Der Fremdvergleichsgrundsatz in der Praxis

## A. 1. Relevanz von Verrechnungspreisen

### Ökonomische Relevanz:

- Jede Unternehmensgruppe ist betroffen.
- Ein signifikanter Anteil des Welthandelsvolumens erfolgt unternehmensintern.
- Laut OECD erfolgen etwa 30% der Weltwirtschaft und 50% des Außenhandels durch MNEs.
- In knapp 50 Jahren ist die Anzahl der MNEs etwa um den Faktor 155 gestiegen.

### Öffentlich-politische Relevanz:

- Begriff wird öffentlich mit Steuersparmodellen kontextualisiert.
- Schwerpunkt multilateraler Reformbestrebungen (BEPS inkl. Pillar One & Two).

### Wissenschaftliche Relevanz:

- Über 100 Jahre Forschungsgeschichte: u.a. *Eugen Schmalenbach* (1903)
- Interdisziplinarität: BWL, VWL, Steuerrecht, Politik und Philosophie

Quellen: AMNE-Datenbank der OECD sowie OECD (2018) - Multinational enterprises in the global economy-Heavily debated but hardly measured.

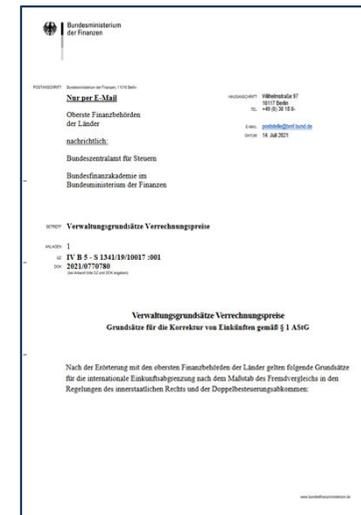
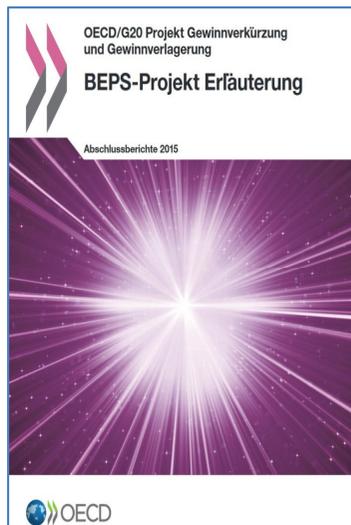
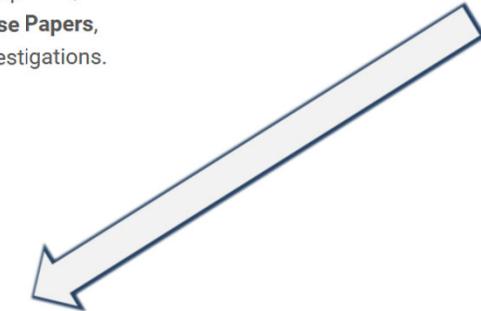
## A. 2. Öffentliches Interesse und Konsequenzen



Find out who's behind more than **800,000** offshore companies, foundations and trusts from the **Pandora Papers**, **Paradise Papers**, **Bahamas Leaks**, **Panama Papers** and **Offshore Leaks** investigations.



**BEPS** | Inclusive Framework on  
Base Erosion and Profit Shifting



Quellen: <https://offshoreleaks.icij.org/>, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/beps-projekt-erlaeuterung\\_9789264263703-de#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/beps-projekt-erlaeuterung_9789264263703-de#page1), <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2021-07-14-verwaltungsgrundsaeetze-verrechnungspreise.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=4](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-07-14-verwaltungsgrundsaeetze-verrechnungspreise.pdf?__blob=publicationFile&v=4), <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

## A. 2. Der Fremdvergleichsgrundsatz

Ergebnis des Fremdvergleichs ist die Ermittlung von steuerlichen Einkünften (Gewinnen/Verlusten):

- Maßstab ist eine **Wertschöpfungsorientierung** (Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgüter)
- Klassifizierungsdualismus:
  1. Klassifizierung in **Routine** (Risikoavers, repetitiv, geringes aber stabiles Ergebnis)
  2. Klassifizierung in **Entrepreneur** (unternehmerisches Risiko, Anspruch auf Residualergebnis)

Grenzüberschreitende Transaktionen umfassen im besten Fall (nur) drei Interessensgruppen:

1. Den nationalen Fiskus
2. Den Steuerpflichtigen
3. Des ausländischen Fiskus

Das heißt, im Streitfall muss eine Lösungsfindung bi- oder multilateral erfolgen.

## A. 3. Verrechnungspreise im deutschen Steuerrecht: Ein Überblick

- ✓ Nahezu alle Steuergesetze sind betroffen: AO, AStG, EStG, KStG, GewStG, BewG, UStG.
- ✓ Erweiterte Mitwirkungspflichten nach §§ 90 Abs. 2 und Abs. 3 AO i.V.m. GAufzV.
- ✓ Faktische Beweislastumkehr der Finanzverwaltung mit Schätzungsbefugnis.
- ✓ Bisher 39 Rechtsverordnungen und BMF-Schreiben zu Verrechnungspreisen (in 39 Jahren).
- ✓ 2020/2021 erfolgten umfangreiche nationale Reformen des AStG und durch BMF-Schreiben.
- ✓ Beispiel Finanztransaktionen: Zwischen 2016 und 2021 erfolgten mind. 7 Urteile (in 6 Jahren).
- ✓ Praxiskommentar und Textausgabe umfassen zusammen über 5.000 Seiten (Beispielhaft Vögele, 5. Auflage und Schreiber/Nientimp 8. Auflage).



## Themenblock B Fair Share als Diskussionsobjekt

## B. 1. Fairness als steuerliches Narrativ



Quelle: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2017-09/communication\\_taxation\\_digital\\_single\\_market\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2017-09/communication_taxation_digital_single_market_de.pdf)

## B. 2. Fairness als steuerliches Narrativ

### Was ist Fairness

- Ethisch-moralbasiertes Ideal.
- John Rawls und Amartya Sen (A Theory of Justice), John Stuart Mills, Jürgen Habermas (Utilitarismus) oder Erich Fromm, E.F. Schumacher (Humanistische Ökonomie).
- Philosophie ist nur als Wertegrundlage für Jurisdiktionen und OECD-Guidelines geeignet.

### Kritik

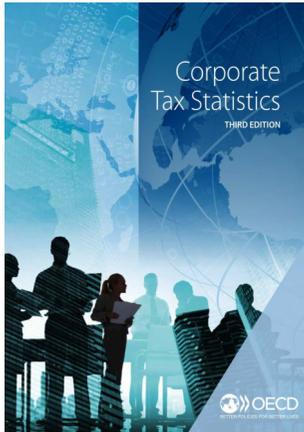
- Fairness ist subjektiv.
- Es fehlt an juristischer Auslegung und intellektuellem Konsens.
- Erscheint derzeit ungeeignet, um Allokationsfragen zu lösen.
- Jedes Steuersystem hat Gewinner und Verlierer.

### Praxis

- Fairness spielt im Fremdvergleichsgrundsatz aktuell keine Rolle.
- Es existieren keine wissenschaftlichen Belege. Bestenfalls verhaltensökonomische Erkenntnisse und spieltheoretische Ansätze.
- Der Marktmechanismus kennt subjektive Fairness nicht.

Quellen: Hongler (2018), S. 756ff./ Li (2002), S. 859./ Silberztein in Danon et al. (2021), S. 91./ COM (2017), S. 9./ Greil/Schwarz/Stein (2018), S. 3ff./ Luft (1997), S. 202f.

## B. 3. Evidenzen zu Steuerwettbewerb und BEPS



### Steuerwettbewerb (Race-to-the-bottom)

*OECD Corporate Tax Statistics Database* (109 Staaten zwischen 2000 bis 2021)

- ✓ Die Trendlinie zeigt deutlich sinkende Steuersätze.
- ✓ In den letzten 20 Jahren reduzierten 88 Jurisdiktionen Ihren Steuersatz.
- ✓ Im gleichen Zeitraum sank der Durchschnittssteuersatz um 7,4 Prozentpunkte.
- ≠ Anteil der Körperschaftsteuereinnahmen blieb im Mittel etwa konstant.
- ≠ Relativer Anteil der Körperschaftsteuereinnahmen am BIP stieg im Mittel leicht an.

### Base Erosion and Profit Shifting

- ✓ Die Existenz von BEPS ist belegt. Ebenso dessen schädliche Folgen.
- ≠ Finale Aussagen zur Quantifizierung und Messurabilität von BEPS sind nur begrenzt möglich.
- ≠ Eine generalistische und wissenschaftlich korrekte Synthese der Ergebnisse ist derzeit fraglich.
- ≠ Es gibt keine verdichteten Ergebnisse, welche einen pauschalen Gestaltungsmissbrauch durch Verrechnungspreise begründen.

Quellen: OECD Corporate Tax Statistics Database Third Edition vom 29. July 2021/ Riedel (2020), S. 178./ Greil (2019), S. 12ff./ Kobetsky (2019), S. 1082/ Dawid (2016), S. 4/ Dharmapala (2014), S. 425f. und S. 429 bis 436./ Kroppen/Dawid/Schmidtke (2012), S. 280./ Avi-Yonah/Clausing/Durst (2009), S. 501.

## B. 4. Die Suche nach der steuerlichen Weltformel

### Grundlagen

- Formelbasierte Ansätze gelten als politische Alternative zum geschäftsvorfallbezogenen Fremdvergleichsgrundsatz.
- Politische Schwierigkeiten der Implementierung (Beispiel GKKB vs. Pillar One).

### Wissenschaft

- Die wissenschaftliche Debatte existiert seit den 1930er Jahren – ohne Konsens.
- Es gibt theoretische Erkenntnisse – die tatsächlichen Folgen sind jedoch weitgehend unbekannt.
- Föderaler Formelansätze in den USA (*Massachusetts' Formula*) und Deutschland (GewSt).
- Rege Debatte insb. um Folgewirkungen, Anreizverschiebungen und Befolgungskosten.

## Herzlichen Dank



### **Gert Gilson**

Doktorand am Lehrstuhl für  
Management, Accounting und Corporate Governance von Prof. Dr. Andreas Dutzi

Email: [Gert.Gilson@uni-siegen.de](mailto:Gert.Gilson@uni-siegen.de)