

**Auswirkungen der Digitalisierung
auf die Bestimmung und Prüfung
von Verrechnungspreisen –
die Zukunft der transaktionsbezogenen
Gewinnaufteilungsmethode?**

**Nichttechnische Zusammenfassung: Die
wichtigsten Ergebnisse**

Göttingen, Oktober 2019

Prof. Dr. Andreas Oestreicher
Abteilung für deutsche und internationale Besteuerung

Prof. Dr. Jan Muntermann
Professur für Electronic Finance und Digitale Märkte

Prof. Dr. Robert Schwager
Professur für Finanzwissenschaft

Auswirkungen der Digitalisierung auf die Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen – die Zukunft der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode?

Nontechnical Summary: Die wichtigsten Ergebnisse

1. Fragestellung und Vorgehensweise

Die Digitalisierung von Geschäftsprozessen und betrieblicher Abläufe beeinflusst zunehmend auch klassische Produktions- und Dienstleistungsunternehmen. Etablierte Geschäftsmodelle werden auf Basis digitaler Technologien transformiert und um dynamische Wertschöpfungsnetzwerke erweitert. Wesentliche Aspekte dieser Entwicklung sind die Einbeziehung neuer und auch dezentraler Akteure, die intensivierte Nutzung großer Datenmengen und der zunehmende Fokus auf den Einsatz immaterieller Vermögenswerte. Vor diesem Hintergrund war zu prüfen, ob

- die bislang üblichen Methoden zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise in der Lage sind, die zunehmende Komplexität der grenzüberschreitenden Wertschöpfung im Zeitalter der Digitalisierung sachgerecht zu erfassen, oder
- eine Weiterentwicklung der transaktionsbezogenen Profit-Split-Methode besseren Erfolg verspricht.

Im letzteren Fall waren (in Bezug auf die durch die Digitalisierung veränderten oder ergänzten Wertschöpfungsketten) die ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen einer möglichen Reform für deutsche Unternehmen und die Bundesrepublik Deutschland einzuschätzen.

Zur Beantwortung dieser Forschungsfragen wurde im Rahmen dieses Forschungsprojekts zunächst die Wirkweise der Digitalisierung auf Geschäftsmodelle und Wertschöpfungsprozesse untersucht. Parallel dazu erfolgte die Analyse, wie eine Besteuerung am „Ort der Wertschöpfung“ oder an dem Ort, „wo wirtschaftliche Tätigkeit stattfindet“, operationalisiert werden kann, wie mögliche Konkretisierungen des Ortes der Wertschöpfung umgesetzt werden können, und welche Konsequenzen sich für die Steueransprüche der beteiligten Staaten ergeben. Im dritten Schritt wurden die Auswirkungen der Digitalisierung auf die Verteilung von Funktionen, Wirtschaftsgüter

und Risiken, sowie Transaktionen und Methoden zur Bestimmung der Verrechnungspreise bei deutschen multinationalen Unternehmen untersucht, um auf dieser Grundlage die aktuellen Vorschläge zur Gewinnabgrenzung mit Hilfe einer Gewinnaufteilung zu diskutieren. Im Hinblick auf eine mögliche Reform der internationalen Gewinnzuordnung wurde zudem untersucht, ob eine Vereinfachung von Verrechnungspreismethoden dazu beitragen kann, die Konflikte zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung zu vermindern.

Die Einschätzung der ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen zielgerichteter Reformen der Profit-Split-Methode setzt Daten voraus, die weder öffentlich oder anderweitig verfügbar sind noch privat beschafft werden konnten. Mit Unterstützung unserer Projektpartner konnten wir zwar die hierfür notwendigen Grunddaten identifizieren. Notwendig war aber auch die Zustimmung der angefragten Unternehmen, die sich bis auf wenige Ausnahmen gegen eine Auswertung ihrer Verrechnungspreisdaten entschieden, sodass die für die Reform der Profit-Split-Methode gewünschte Aufkommensanalyse nicht möglich war.

2. Empirische Analyse der Wirkungsweise von Digitalisierung auf Geschäftsmodelle

Im Rahmen der Digitalisierungsstrategie von Unternehmen der deutschen Exportwirtschaft stehen derzeit vier Ziele im Vordergrund. Sie bestehen in der digitalen Anreicherung physischer Produkte, dem Angebot digitaler Dienste, der Realisierung von Effizienzvorteilen in der Herstellung und der Nutzung nachfrageseitiger Skaleneffekte. Dazu werden sowohl konzernintern als auch konzernextern generierte Daten analysiert, Möglichkeiten der ortsungebundenen Zusammenarbeit genutzt und die Vernetzung von Unternehmensplanung und Produktionsmaschinen vorangetrieben.

In den kommenden fünf bis zehn Jahren wird in den Bereichen *Automotive* und *Consumer & Retail* die Transformation etablierter Geschäftsmodelle und Prozesse weitreichende Umbrüche zur Folge haben. In *Pharma & Life Science* bietet zwar insbesondere der Bereich Forschung & Entwicklung großes Digitalisierungspotenzial, hier dürften aber die regulatorischen Rahmenbedingungen in Bezug auf personenbezogene Daten tiefgreifende Veränderungen auf absehbare Zeit noch stark beschränken. Für alle Branchen liegt der Schlüssel zum fortgesetzten Erfolg in der Orientierung an den Kennzeichen digitaler Geschäftsmodelle („*Scale without mass*“, „*Reliance upon intangible assets*“ und „*User participation*“, OECD 2018), die nicht nur in den langfristigen Strategien einen zentralen Platz einnehmen, sondern zu einem Teil schon heute entwickelt und in zahlreichen Applikationen auf überwiegend kleiner Flamme *live* sind. Zwar steht hier in den meisten Unternehmen, die im Rahmen der vorliegenden

Untersuchung Gegenstand einer Fallstudie waren, das Produkt im Vordergrund; nicht wenige Unternehmen sehen aber ihre Rolle perspektivisch in der Koordination („Orchestrierung“) eines digitalen Ökosystems, das auf die Lösung spezifischer Kundenbedürfnisse abzielt.

Vor diesem Hintergrund werden digitale Geschäftsmodelle in allen Branchen durch zum Teil erhebliche Investitionen gefördert, die nicht nur auf die digitale Anreicherung physischer Produkte, das Angebot digitaler Dienste und die Realisierung von Effizienzvorteilen in der Herstellung einzahlen. Die auf digitale Geschäftsmodelle entfallenden Umsätze sind aber bisher selbst auf Segmentebene nicht signifikant. Vor diesem Hintergrund wird man erwarten dürfen, dass sich das primäre Kerngeschäft der deutschen Exportwirtschaft auf absehbare Zeit nicht tiefgreifend ändern wird.

3. Theoretische Analyse der Gewinnzuordnung bei digitalisierten Wertschöpfungsketten

Die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung kann als Besteuerung am Aufenthaltsort der Produktionsfaktoren im Zeitpunkt der Leistungserstellung ausgelegt werden.

Digitale Geschäftsmodelle basieren wesentlich auf immateriellen Wirtschaftsgütern, wie etwa einer Nutzerbasis, einem Algorithmus oder einem Marketingwert, oder auf netzwerkbedingter Marktmacht. Da diese Werte keine physische Existenz haben, haben sie auch keinen Aufenthaltsort. Das Recht zur Besteuerung von Erträgen, die auf immateriellen Wirtschaftsgütern oder Netzwerkvorteilen beruhen, kann deshalb nicht sinnvoll an Hand der Beobachtung des Ortes, an dem produziert oder die Leistung erstellt wird, zugeordnet werden.

Man könnte versuchen, den Wertschöpfungsbeitrag eines Algorithmus an dem Ort zu sehen, an dem die entsprechende Software installiert ist und Berechnungsergebnisse erzeugt werden. Da dies auf einem Server an einem beliebigen und schnell zu verändernden Ort geschehen kann, würde in diesem Fall das Besteuerungsrecht für die Erträge aus der Anwendung der im Algorithmus inkorporierten Idee beinahe beliebig Ländern zugeordnet, die weder mit der Erstellung noch mit der Nutzung des Algorithmus zu tun haben. Dies ist nicht nur im Hinblick auf die internationale Verteilung von Steuersubstrat unbefriedigend, sondern eröffnet auch einfache Möglichkeiten der Steuervermeidung.

Die in der OECD diskutierte Stärkung der Besteuerungsrechte von Marktstaaten kann deshalb nicht sinnvoll an physischen Anknüpfungspunkten ansetzen. Sie kann aber umgesetzt werden, indem Gewinne grundsätzlich im Land des Konsums besteuert

werden, etwa indem Teile des Unternehmensgewinns dem Marktstaat zugeordnet werden, indem Lizenzen nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen werden, oder indem abfließende Lizenzen mit einer Quellensteuer belegt werden. Gewinne oder Lizenzzahlungen beinhalten aber nicht nur ökonomische Renten, die etwa aus einer, durch Größenvorteile oder Netzwerke bedingten, Monopolstellung erwachsen, sondern auch Kapitalkosten, die der entgangenen Verzinsung der für das Erreichen der Marktstellung, beispielsweise für Forschung oder Marketing, aufgewandten Kosten entsprechen. Insofern ist im Zuge einer Reform, die den Marktstaaten mehr Besteuerungsrechte einräumen soll, zu klären, welche Arten von Einkommen diesen zugewiesen werden sollen: nur ökonomische Renten oder auch Kapitaleinkommen und andere, zu nicht zurechenbaren Kosten korrespondierende Faktoreinkommen.

4. Auswirkungen der Digitalisierung auf die Gewinnabgrenzung deutscher Unternehmen

Die Digitalisierung wirkt sich bisher nicht einheitlich auf das Funktionsspektrum der Konzerngesellschaften eines multinationalen Unternehmens aus. Die *Vernetzung von Produkten* hat neue Funktionen zur Folge, die zentral verantwortet werden und korrespondierende Leistungen aus der analogen Welt zunehmend ersetzen. Daneben ermöglichen ein *digitaler Zugang zu Kunden* und die zentrale Auswertung von Daten individualisierte Angebote in Bezug auf Produkte und Dienstleistungen, für die in der analogen Welt vor allem Landesvertriebsgesellschaften und Intermediäre verantwortlich sind. Schließlich schafft die *Vernetzung von Mensch und Maschine* neue Möglichkeiten einer zunehmend zentralen Steuerung und Koordination von Produktions- und Logistikprozessen. Die Nutzung digitaler Technologien (insbesondere im Rahmen von Software und Infrastruktur) erfolgt sowohl zentral als auch in separaten Digitalisierungseinheiten, die organisatorisch und geografisch meist nahe dem Stammhaus, im Interesse einer Gewinnung qualifizierten Personals aber häufig auch in europäischen Metropolen angesiedelt sind.

In Bezug auf die Verrechnungspreisermittlung zeigt sich, dass die Standardmethoden gegen die Veränderungen, die sich bei den betrachteten Unternehmen bisher aus der Digitalisierung ergeben, noch weitgehend robust sind. In Bezug auf *produktbezogene Entwicklungen, die Produktion und den Vertrieb von Gütern* werden aber Forderungen insbesondere der Schwellenländer lauter, den Forschungs- und Vertriebstätigkeiten in diesen Ländern höhere Anteile am Unternehmensgewinn zuzuordnen. Besondere Schwierigkeiten ergeben sich aus der durch Digitalisierung geförderten Zusammenarbeit globaler Teams und einer zunehmenden Mobilität der Mitarbeiter in Bezug auf

die Feststellung und laufende (Neu-) Bewertung der DEMPE Funktionen. Bei digitalen *Konzerndienstleistungen* ist die Kostenaufschlagsmethode vielfach das Mittel der Wahl. Daneben wird die grenzüberschreitende Zusammenarbeit auf Basis von Kostenumlagevereinbarungen verrechnet. Hier zeigt sich vor allem in Bezug auf digitale Konzerndienstleistungen die Notwendigkeit einer Neubewertung der (transaktionsorientierten) Gewinnaufteilungsmethode. Sie wird aber von den Vertretern der Unternehmen, der Verrechnungspreisberatung und der Finanzverwaltung auch vor dem Hintergrund einer Lösung der *Verrechnungspreiskonflikte mit Marktstaaten und ausländischen Forschungsstandorten* diskutiert. Die mit einer Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode verbundenen Schwierigkeiten sind sowohl aus technischer als auch inhaltlicher Sicht nicht gering. Vor diesem Hintergrund richten sich der Blick und die Erwartungen der Unternehmen auf die internationale Staatengemeinschaft und belastbare Vorschläge für eine vereinfachte Gewinnaufteilung, die rechtssicher, justizierbar und international abgestimmt ist.

5. Implikationen für die weitere Entwicklung der Gewinnaufteilungsmethode

Die Analyse der auf Ebene der OECD diskutierten Vorschläge ergibt, dass die Zuweisung von Besteuerungsrechten auf Basis einer digitalen oder wirtschaftlichen Anwesenheit mit dem Grundsatz des Fremdvergleichs nicht in Einklang zu bringen ist. Eine mögliche Begründung für die Beteiligung der Marktstaaten am Unternehmensgewinn beruht auf der fiskalischen Äquivalenz. Will man dementsprechend im Rahmen der Besteuerung die Tatsache berücksichtigen, dass die Vermarktung digitaler Dienstleistungen eine entsprechende Infrastruktur voraussetzt, muss die Gewinnzuordnung nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs in Abweichung vom Status quo, i.e., der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung, um ein neues Besteuerungsrecht der Marktstaaten ergänzt werden. Denkbar sind eine Quellensteuer in Bezug auf digitale Umsätze oder die Vorabzuweisung eines Anteils am residualen Unternehmensgewinn. In digitalen Geschäftsmodellen ist denkbar, dass die Leistungen des Marktstaates für das Unternehmen in dessen Umsatzerlösen zum Ausdruck kommen. Auf dieser Grundlage besteht ein einfacher Weg darin, für die Zuweisung von Einkommen zu den *Marktstaaten* eine Art Umsatzprovision zu ermitteln, die sich aus der Anwendung (eines Teils) der bereichsbezogenen, nach Abzug der Kapitalverzinsung berechneten Umsatzrendite des multinationalen Unternehmens auf die in den Marktstaaten realisierten Umsatzerlöse ergibt. Die Höhe des Anteils am Betriebserfolg, der den Marktstaaten zugeordnet wird, lässt sich ökonomisch nicht herleiten. Eine Festlegung auf 100 Prozent würde aber die Besteuerung des gesamten Residualeinkommens in den Marktstaaten zur Folge haben; null Prozent spiegeln den Status quo wider. Mit dem Abzug der Kapitalverzinsung

würde erreicht, dass den (Wohn-)Sitz- und Quellenstaaten das Besteuerungsrecht in Bezug auf die marktübliche Verzinsung der Investments in vor allem immaterielles Vermögen bleibt. Der Bezug auf Bereichserfolge trägt der Tatsache Rechnung, dass die nach Produkten oder anderen Kriterien segmentierten Teilbereiche eines Konzerns unterschiedlich rentabel wirtschaften können.

In Bezug auf die Gewinnaufteilung zwischen Sitz- und/oder *Quellenstaaten* bieten die bisher sichtbaren Auswirkungen der Digitalisierung keinen Anlass, die Gewinnabgrenzung auf der Grundlage des Fremdvergleichs in Frage zu stellen. Mit der Digitalisierung wächst aber die Bedeutung spezifischer, in aller Regel immaterieller Werte, für die eine Anwendung der Standardmethoden häufig nicht zu befriedigenden Ergebnissen führt. Bei mehreren Beteiligten kommt in Bezug auf die Gewinnabgrenzung für digitale Leistungen, beispielsweise die Steuerung und Koordination von Produktions- und Logistikprozessen oder die Entwicklung digitaler Technologien, vielfach nur eine gewinnorientierte Methode, und hier insbesondere die Gewinnaufteilungsmethode, in Betracht.

Für diese Aufteilung sind verschiedene Maßstäbe denkbar. Besondere Vorteile verspricht ein Bezug auf die Kosten für den Produktionsfaktor Arbeit. Diese lassen sich klar und einfach identifizieren und stehen im engen Zusammenhang mit der Erstellung der immateriellen Wirtschaftsgüter. Dabei mag es notwendig sein, Projektkosten auf Trägerkonten zu erfassen und sie auf den Zeitraum, in dem die Projektergebnisse verwertet werden, zu verteilen. Diese Trägerrechnung dient der Periodisierung von Ausgaben und hilft zu verhindern, dass Projekte, die am Ende erfolglos bleiben, residuale Gewinne tragen. Sie setzt voraus, dass auch die Entwicklungskosten immaterieller Werte kalkuliert werden, dokumentiert aber zugleich das investierte Kapital, für das dem Eigentümer eine Verzinsung zusteht.

6. Auswirkungen eines vereinfachten Systems der Gewinnabgrenzung auf das Tax-Compliance-Verhalten der Steuerpflichtigen

Zwar wird man davon ausgehen dürfen, dass die Steuerpflichtigen das Ergebnis ihrer Ermittlungs- und Dokumentationsbemühungen verbessern und das Risiko einer Verrechnungspreiskorrektur reduzieren können, wenn sie ihr Budget für zum Beispiel weiteres Personal, den Erwerb von Daten oder Beratungsleistungen erhöhen, da sie auf diese Weise nicht nur die eigenen Erkenntnisse vermehren, sondern zudem auch die Informationsbedürfnisse der Finanzbehörden befriedigen und deren Beurteilungsspielraum einschränken. Können aber die Anforderungen, die an die Ermittlung und

Dokumentation gestellt werden, nur mit *Einschränkungen* erfüllt werden, da die Vergleichsmaßstäbe unscharf und die Dokumentationsanforderungen nur abstrakt beschrieben sind, trägt der Steuerpflichtige selbst dann ein *nicht vermeidbares Korrekturrisiko*, wenn er maximalen Aufwand leistet.

Wird die Ermittlung und Dokumentation der Verrechnungspreise in dem Sinne „vereinfacht“, dass Standards zu befolgen sind und die Zahl der Freiheitsgrade reduziert ist, kann angenommen werden, dass das nicht vermeidbare Korrekturrisiko im Vergleich zur Situation im gegenwärtigen Recht kleiner ist. Zwar ist denkbar, dass eine Vereinfachung mit dem Anreiz verbunden ist, Befolgungskosten zu sparen. Modelltheoretisch kann aber gezeigt werden, dass die Steuerpflichtigen mit einer *Erhöhung der Befolgungskosten* reagieren sollten, wenn diese Vereinfachung mit einer Verminderung des nicht vermeidbaren Korrekturrisikos verbunden ist.

Um diesen Zusammenhang empirisch zu testen, wurde die Abhängigkeit der Befolgungskosten vom Korrekturrisiko einer vereinfachten Verrechnungspreisermittlung *experimentell überprüft*. Hierbei konnte gezeigt werden, dass sich ein höheres, nicht vermeidbares Korrekturrisiko negativ auf die Höhe der Befolgungskosten auswirkt.

Die Ergebnisse halten auch für den Fall, dass die Daten um Extremwerte bereinigt werden, sind „unverzerrt“ und in Bezug auf die Modellsignifikanz statistisch belastbar. Wird unterstellt, dass die Ergebnisse dieses Experiments extern valide sind, zeigen diese Befunde, dass eine Vereinfachung der Verrechnungspreisermittlung, die sich mit der Möglichkeit einer wahrnehmbaren Verminderung des Korrekturrisikos verbindet, zu höheren Befolgungskosten führt und damit auch *das Tax-Compliance-Verhalten der Steuerpflichtigen verbessert*.