

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

**25. Berliner Steuergespräch
am 19. November 2007**

Dr. Michael Schwenke, MR, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Übersicht

A. Definition der Funktionsverlagerung

B. Bewertung der Funktionsverlagerung

C. Preisanpassungsklauseln

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Definition der Funktionsverlagerung

Gesetzliche Definition der Funktionsverlagerung:

Verlagerung einer „Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile“, **§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG.**

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Definition der Funktionsverlagerung

Funktion?

- ➔ „Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden“ (§ 1 Abs. 1 FVerlagV-E).
- ➔ **Wichtig:** Funktional zusammenhängender Teil eines Unternehmens, ohne Voraussetzungen für Betrieb/Teilbetrieb.
- ➔ z.B. F+E, Lagerhaltung, Produktion, Vertrieb etc.

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Definition der Funktionsverlagerung

Verlagerung?

- ➔ „wenn ein Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) eine Funktion neu ausübt, die bisher von einem anderen, nahe stehenden Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) ausgeübt worden ist und das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen zu diesem Zweck Wirtschaftsgüter überträgt oder zur Nutzung überlässt oder Dienstleistungen erbringt“ (§ 1 Abs. 2 S. 1 FVerlagV-E).
- ➔ unerheblich nur zeitweise oder nur teilweise Ausübung der Funktion (§ 1 Abs. 2 S. 2 FVerlagV-E).

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Definition der Funktionsverlagerung

Verlagerung?

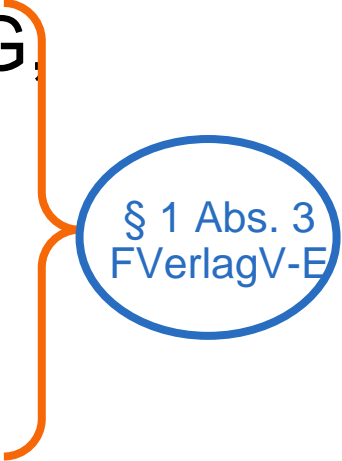
- ⇒ Endgültige Übertragung oder
- ⇒ zeitweise Überlassung
- ⇒ auf ein anderes Unternehmen (nahe stehende Person iSv § 1 Abs. 2 AStG) oder
- ⇒ auf eine **Betriebsstätte (??)**.

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Definition der Funktionsverlagerung

Negativabgrenzung, d.h. nicht

- ➔ Nur Veräußerung oder Überlassung von WG
- ➔ Erbringung von Dienstleistungen,
- ➔ wenn keine Funktion mit übergeht.
- ➔ Dies gilt auch für Personalentsendungen.
- ➔ z.B. Einschaltung eines bloßen Auftragsfertigers nicht erfasst (§ 2 Abs. 2 FVerlagV-E).
- ➔ Unwesentliche immaterielle WG's (§ 1 Abs. 7 FVerlagV-E).



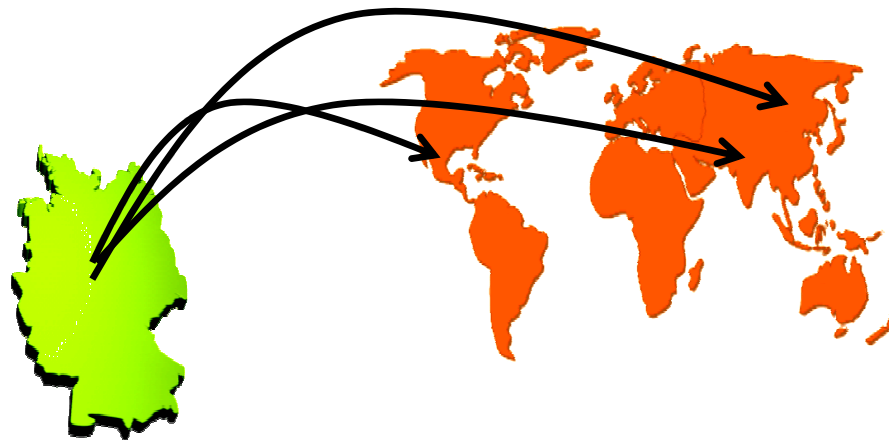
§ 1 Abs. 3
FVerlagV-E

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Definition der Funktionsverlagerung

⇒ Funktionsverdoppelung als Funktionsverlagerung??

Also z.B. Errichtung **weiterer** Fabriken im Ausland neben Deutschland.



Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Formen der Funktionsverlagerung

Festlegung durch Gesetzgeber??

„Vor diesem Hintergrund stellten die Koalitionsfraktionen fest, sie gingen bezüglich der Funktionsverlagerungen davon aus, dass die Bundesregierung sich beim Erlass der Rechtsverordnung an der internationalen Praxis orientiere. Die Bundesregierung werde Funktionsverdoppelungen nach denselben Grundsätzen behandeln wie Funktionsverlagerungen und dies in der Rechtsverordnung zum Ausdruck bringen“ (BT-Drs. 16/5491, S. 11).

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Definition der Funktionsverlagerung

Festlegung in FVerlagV-E (Stand Juni 07)?

➔ „Eine Funktionsverdoppelung liegt vor, wenn ohne Einschränkung der bisherigen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ein nahe stehendes Unternehmen eine beim erst genannten Unternehmen ausgeübte Funktion unter Nutzung von dessen Wirtschaftsgütern und Vorteilen aufnimmt. Die Grundsätze der Besteuerung von Funktionsverlagerungen sind nach dem Fremdvergleichsgrundsatz auch für Funktionsverdoppelungen anzuwenden“ (§ 1 Abs. 4 S. 1, 2 FVerlagV-E).

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Definition der Funktionsverlagerung

Begründung für Gleichbehandlung (BMF)

- ➔ Die Fälle der Funktionsverdoppelungen sind mit den Fällen der Funktionsverlagerung wirtschaftlich vergleichbar und daher auch nach den gleichen Grundsätzen zu behandeln.
- ➔ Die Fälle der Funktionsverdoppelungen sind mit den Funktionsverlagerungen gleichzustellen, um Missbräuche zu verhindern, in denen zunächst die Funktion im Ausland verdoppelt und anschließend in späteren Wirtschaftsjahren im Inland abgebaut wird.

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Definition der Funktionsverlagerung

Begründung trägt nicht:

- ➔ Die Fälle der Funktionsverdoppelungen sind mit den Fällen der Funktionsverlagerung gerade **nicht** wirtschaftlich vergleichbar, da gerade keine betriebliche Aufgaben abgebaut werden, sondern durch zusätzliche Nutzung von immateriellen WG's neu aufgebaut werden.
- ➔ Missbrauchsargument ist unzutreffend, da Funktionsverdoppelung kein notwendiges Durchgangsstadium bzw. Vorstufe einer etwaigen Funktionsverlagerung ist.

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Definition der Funktionsverlagerung

Weitere Argumente gegen Einbezug:

- ➔ Gefahr der Doppelbesteuerung, da Verstoß gegen OECD-Fremdvergleichsgrundsatz.
- ➔ Missachtung des Willens der Koalitionsfraktionen.
- ➔ Einbezug der Funktionsverdoppelung ist nicht von Ermächtigungsgrundlage in § 1 Abs. 3 S. 13 AStG gedeckt.
- ➔ Unternehmen werden in Stammhausstrukturen gedrängt.

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Definition der Funktionsverlagerung

Kritischer Fall:

Die inländische B-GmbH produziert und vertreibt Stahlseile für industrielle Fertigungsprozesse. Im Jahr 03 gründet sie eine Tochtergesellschaft in Polen. Unter Verwendung des deutschen Know-hows werden dort ebenfalls Stahlseile hergestellt. Mit dieser Produktion wird erstmals der osteuropäische Markt bedient. Die inländische Produktion bleibt unverändert. Im Jahr 05 wird die Produktion in Polen aufgestockt und die inländische Produktion entsprechend zurückgefahren.

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Definition der Funktionsverlagerung

Änderungsbedarf in VO?

- ➔ Klarstellung, dass Fälle der Funktionsverdoppelung nicht nach den Grundsätzen der Funktionsverlagerung zu behandeln sind.
- ➔ Regelung der Fälle der Funktionsverdoppelung mit anschließender Abschmelzung von Funktionen im Inland (5-Jahreszeitraum!!).
- ➔ Anhebung Wesentlichkeitsgrenze auf 20 %.

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Übersicht

A. Begriff der Funktionsverlagerung

B. Bewertung der Funktionsverlagerung

C. Preisanpassungsklauseln

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Bewertung der Funktionsverlagerung

Grundsatz: Bewertung als Ganzes – Transferpaket

Im Fall einer Funktionsverlagerung hat „der Steuerpflichtige den **Einigungsbereich** auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen“, **§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG.**

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Bewertung der Funktionsverlagerung

Ermittlung des Einigungsbereichs

Der Steuerpflichtige hat „aufgrund einer Funktionsanalyse und innerbetrieblicher Planrechnungen den Mindestpreis des Leistenden und den Höchstpreis des Leistungsempfängers zu ermitteln (Einigungsbereich); der Einigungsbereich wird von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotentialen) bestimmt“, **§ 1 Abs. 3 Satz 6 AStG.**

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Bewertung der Funktionsverlagerung

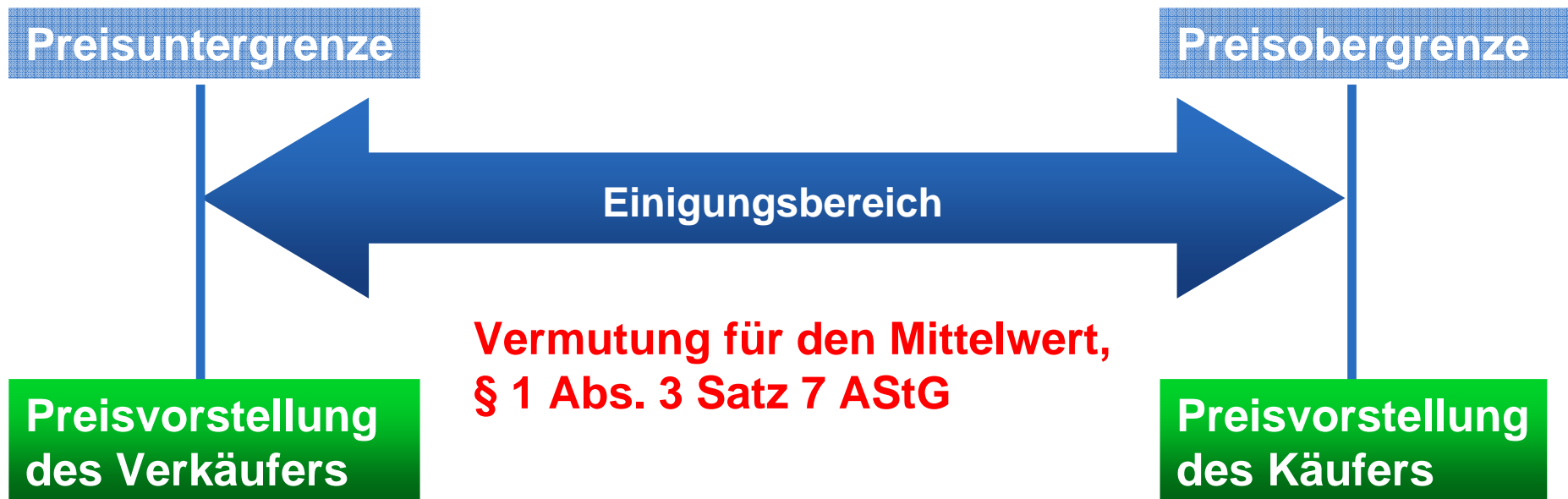
Mittelwertvermutung

„Es ist der Preis im Einigungsbereich der Einkünfteermittlung zugrunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht; wird kein anderer Wert glaubhaft gemacht, ist der Mittelwert des Einigungsbereiches zu Grund zu legen“, **§ 1 Abs. 3 Satz 7 AStG.**

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Bewertung der Funktionsverlagerung

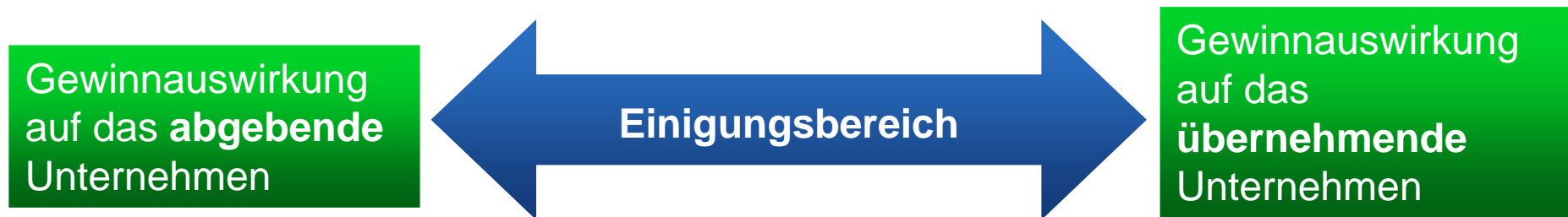
Einigungsbereich nach Institut des „doppelten und ordentlichen Geschäftsleiters“:



Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Bewertung der Funktionsverlagerung

Bestimmung des hypothetischen Fremdvergleichspreises:



**Vermutung für den Mittelwert,
§ 1 Abs. 3 Satz 7 AStG**

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Bewertung der Funktionsverlagerung

Ausnahme 1: Einzelbewertung

Im Falle einer Funktionsverlagerung „ist die Bestimmung von Verrechnungspreisen für alle betroffenen einzelnen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen nach Vornahme sachgerechter Anpassungen anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile mit der Funktion übergegangen sind oder zur Nutzung überlassen wurden“, **§ 1 Abs. 3 Satz 10 AStG.**

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Bewertung der Funktionsverlagerung

Ausnahme 2: Einzelbewertung

Im Falle einer Funktionsverlagerung „ist die Bestimmung von Verrechnungspreisen für alle betroffenen einzelnen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen nach Vornahme sachgerechter Anpassungen anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht ... dass das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen, gemessen an der Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht“, **§ 1 Abs. 3 Satz 10 AStG.**

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Bewertung der Funktionsverlagerung

Zusammenfassung

Grundsatz: Zusammengefasste Bewertung der übertragenen Funktion als Ganzes („**Transferpaket**“), **§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG**.

Ausnahme: Ermittlung aufgrund der sich für die einzelnen übergehenden Wirtschaftsgüter ergebenden Verrechnungspreise (sog. „**Escapeklausel**“), **§ 1 Abs. 3 Satz 10 AStG**.

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Bewertung der Funktionsverlagerung

Kritik an der „Escapeklausel“:



Keine Erleichterung:

Summe der Einzelbewertung = Transferpaket

aber: Wortlaut Gesetz, d.h. Gesamtergebnis muss dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen = im Einigungsbereich liegen; vgl. jetzt auch § 2 Abs. 4 S. 2 FVerlagV-E.

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Bewertung der Funktionsverlagerung

Kritik an Bewertung insgesamt:



Ziel: Goodwill-Besteuerung auch unterhalb Betrieb/Teilbetrieb

aber: Rechtsprechung des BFH, wonach ein Geschäftswert auch dann übergehen kann, wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen, sondern einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen lediglich verpachtet werden (BFH v. 27.3.2001, BStBl. II 771; v. 16.6.2004, BStBl. II 2005, 378; v. 15.9.2004, BStBl. II 2005, 868)

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Bewertung der Funktionsverlagerung

Kritik an Bewertung insgesamt:



Sorge: Ansatz eines Transferpaketes ist international unüblich und führt zu Doppelbesteuerungen

aber:

- ➔ **Ansatz des Transferpaketes kann durch „Escapeklausel“ vermieden werden;**
- ➔ **zudem wird keine „wabernde Masse“, sondern ein Geschäftswert = Wirtschaftsgut angesetzt;**
- ➔ **der Ansatz ausländischer Standortvorteile ist in Lizenzierungsfällen über die Ertragswertmethode durchaus üblich.**

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Übersicht

A. Begriff Funktionsverlagerung

B. Bewertung der Funktionsverlagerung

C. Preisanpassungsklauseln

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Preisanpassungsklauseln

Nachträgliche Anpassungen

Sind bei einer Funktionsverlagerung „wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung und weicht die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnermittlung ab, die der Verrechnungspreisbestimmung zu Grunde lag, ist widerlegbar zu vermuten, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten in Hinblick auf die Preisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten“, **§ 1 Abs. 3 Satz 11 AStG.**

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Preisanpassungsklauseln

Nachträgliche Anpassungen

Wurde eine Anpassungsregelung „nicht vereinbart und tritt innerhalb der ersten zehn Jahre nach Geschäftsabschluss eine erhebliche Abweichung im Sinne des Satzes 11 ein, ist für eine deshalb vorzunehmende Berichtigung nach Absatz 1 Satz 1 einmalig ein angemessener Anpassungsbetrag auf den ursprünglichen Verrechnungspreis der Besteuerung des Wirtschaftsjahres zu Grund zu legen, das dem Jahr folgt, in dem die Abweichung eingetreten ist“, **§ 1 Abs. 3 Satz 12 AStG.**

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Preisanpassungsklauseln

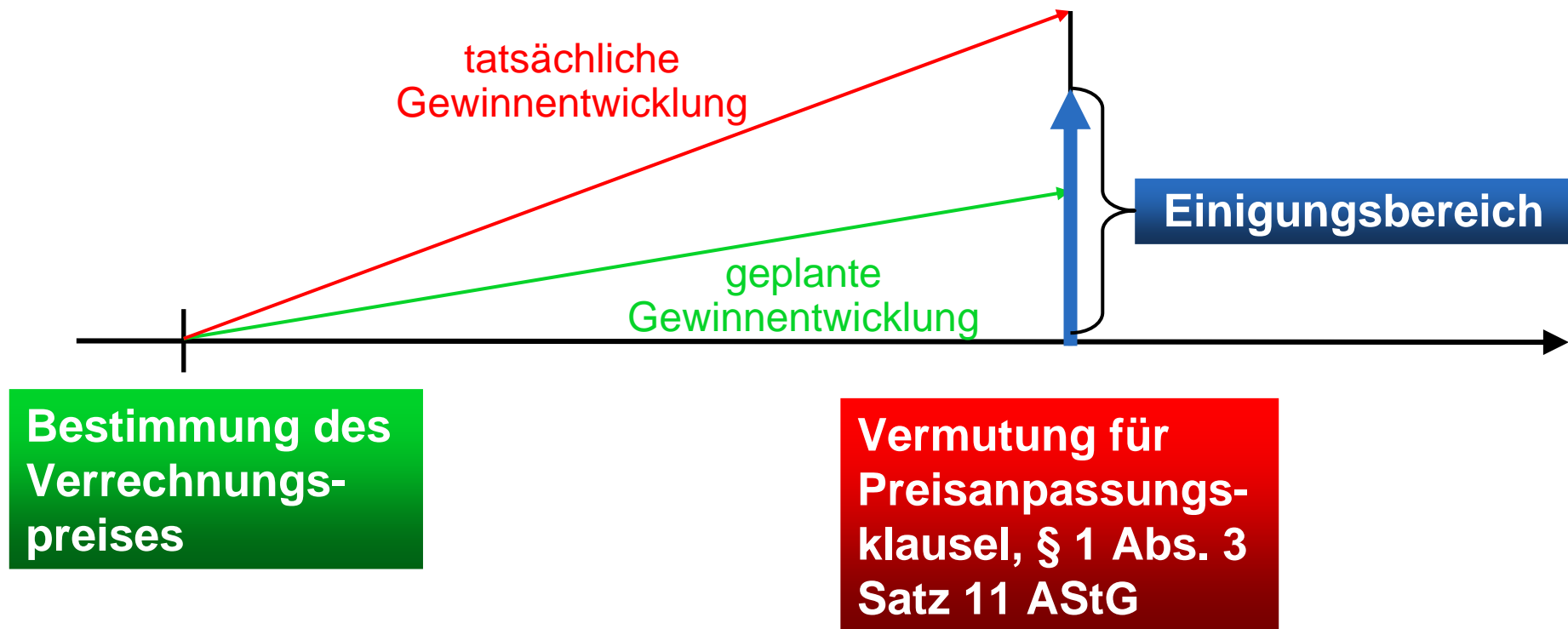
Erhebliche Abweichung

- ➔ „wenn der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende Verrechnungspreis außerhalb des ursprünglichen Einigungsbereichs liegt“, **§ 9 Abs. 1 S. 1 FVerlagV-E.**
- ➔ „wenn der neu ermittelte Höchstpreis niedriger als der ursprüngliche Mindestpreis des verlagernden Unternehmens“ ist, **§ 9 Abs. 1 S. 3 FVerlagV-E.**

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Preisanpassungsklauseln

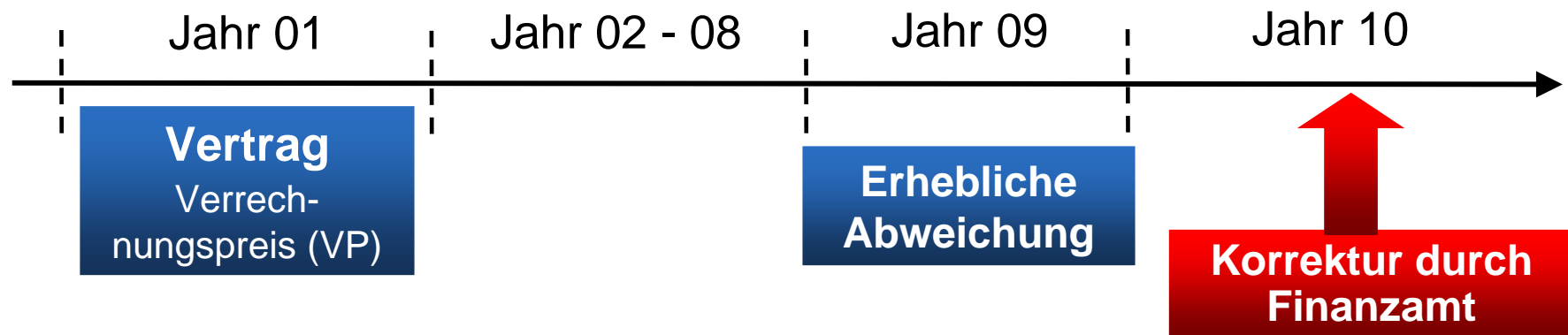
Erhebliche Abweichung iSv § 1 Abs. 3 S. 11 AStG:



Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

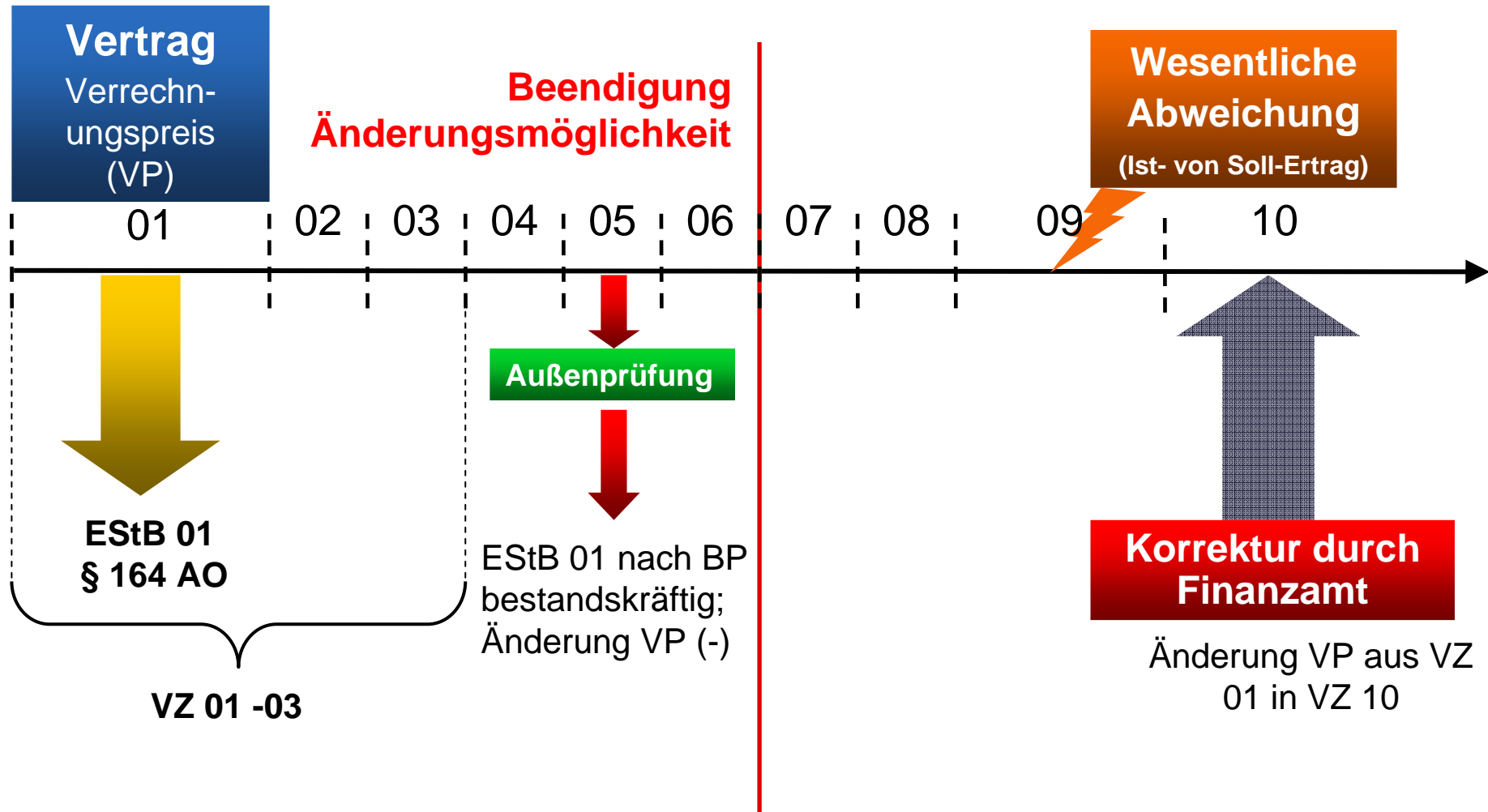
Preisanpassungsklauseln

Einmalige Korrekturmöglichkeit iSv § 1 Abs. 3 S. 12 AStG:



Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Preisanpassungsklauseln



Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Preisanpassungsklauseln

Kritischer Fall:

Der deutsche Pharmakonzern A hat ein Medikament gegen Bluthochdruck entwickelt. Um die Produktionskosten zu senken veräußert A das Patent an eine Tochtergesellschaft in Tschechien zu einem Preis von 200 Mio. €. Der Preisberechnung werden die zukünftigen Gewinnerwartungen zu Grunde gelegt. In den folgenden fünf Jahren entsprechen die Umsätze exakt diesen Gewinnerwartungen. In der tschechischen Forschungsabteilung wird nach sechs Jahren entdeckt, dass das Medikament in geringerer Dosierung gegen Leberkrebs eingesetzt werden kann. Das Medikament wird zum Blockbuster und erbringt künftig einen Umsatz von 2 Mrd. € pro Jahr.

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Preisanpassungsklauseln

Klarstellungsbedarf in VO/BMF-Schreiben?

- ➔ Preisanpassungsklausel kommt nicht zur Anwendung, wenn wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile lediglich überlassen worden sind.
- ➔ Wie ist das gesetzliche Tatbestandsmerkmal „Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisvereinbarung“ in § 1 Abs. 3 S. 11 AStG auszulegen??

Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!!