
3. Fachtagung Arbeitskreis MITax-Alumni

**Besteuerung
von Funktionsverlagerungen**

**Prof. Dr. Wolfgang Wilhelm Fischer
FH Emden/Leer**

Hamburg, 12. September 2009



- Einführung
- Ausgewählte Problembereiche
- Fallbeispiele



- Einführung
- Ausgewählte Problembereiche
- Fallbeispiele



„Verlagerung aus Steuergründen

FRANKFURT, 28. Mai. Nach einer Umfrage unter Finanzvorständen und Steuerleitern internationaler Unternehmen planen mehr als 60 Prozent (2005: 55 Prozent) der Befragten eine Verlagerung von Geschäftsaktivitäten in Länder mit niedrigeren Steuersätzen.“

F.A.Z. vom 29.05.2006

„MAN Roland plant Alternativstandort

Der weltweit zweitgrößte Hersteller von Druckmaschinen, die MAN Roland Druckmaschinen AG, könnte bald schon Teile ihrer Produktion nach Osteuropa verlagern, womöglich nach Polen.“

F.A.Z. vom 13.05.2006

„Todeskuss für Bochum: Nokia eröffnet Werk in Rumänien“

Handelsblatt vom 12.02.2008

„Aus für AEG in Nürnberg, Mutterkonzern Electrolux verlagert die Produktion des Stammwerkes bis Ende 2007 nach Polen“

Handelsblatt vom 13.12.2005

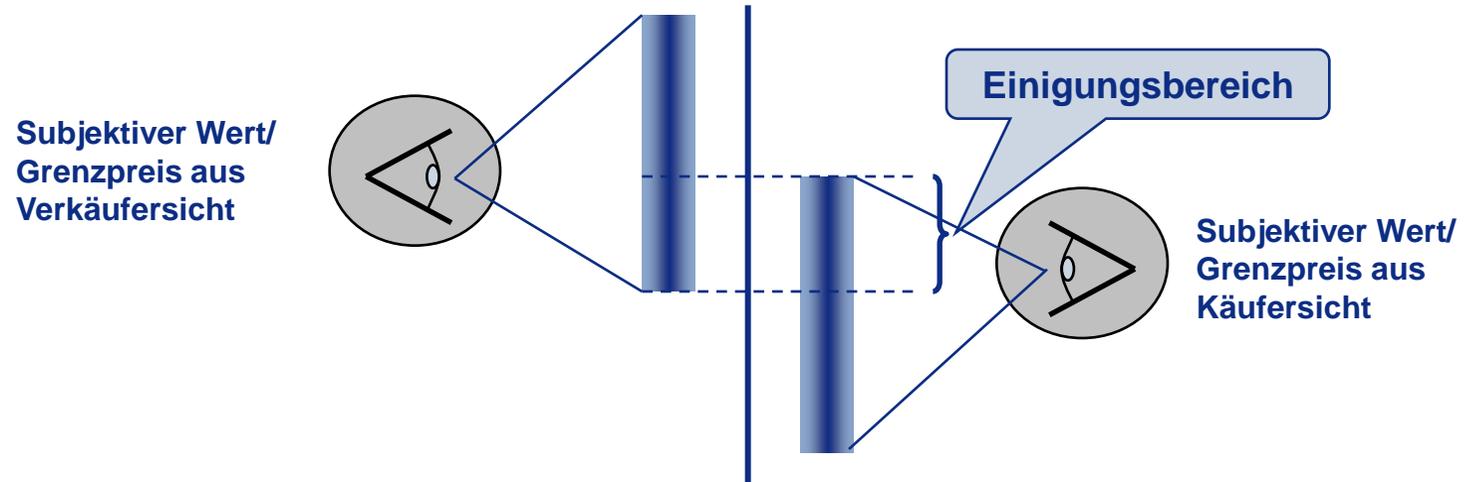
„Conti erwägt Verlagerung von Werksteilen nach Osteuropa“

Handelsblatt vom 03.08.2009



- **Verhandlungsmethode (§ 1 III AStG)**

- Grundgedanke: Bestimmung des Verrechnungspreises durch Nachstellen der Verhandlungssituation



- Anwendungsvoraussetzungen
 - Fälle, in denen keine vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden können
 - Unmöglichkeit der Anwendung der Standardmethoden
- Hauptanwendungsfall: Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter
 - Bsp.: Funktionsverlagerungen



- **Tatbestand**

- Eine Funktionsverlagerung (§ 1 II FVerIV) liegt vor, „wenn
 - ein Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) einem anderen, nahe stehenden Unternehmen (übernehmendes Unternehmen)
 - Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion (Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben, § 1 I FVerIV) ausüben kann,
 - die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird.“

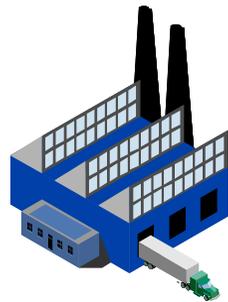
- **Rechtsfolge**

- Besteuerung der Funktionsverlagerung als Ganzes, sofern keine vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden können
 - Vorrangige Anwendung der Standardmethoden bei vergleichbaren Fremdvergleichswerten
 - Regelfall: Keine Existenz von Fremdvergleichswerten bei Funktionsverlagerungen angesichts individueller Zusammenstellung von Transferpaketen
- Betrachtung des Transferpakets inklusive Gewinnpotenzial



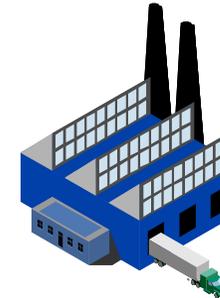
- **Bewertungsobjekt: Transferpaket (§ 1 III FVerIV)**
 - Bestandteile
 - Übertragene bzw. überlassene Funktion bzw. Funktionen einschließlich Chancen und Risiken
 - Übertragene bzw. überlassene Wirtschaftsgüter und Vorteile
 - Erbrachte Dienstleistungen
- **Bewertungsmaßstab: Gewinnpotenzial (§ 1 III 6 AStG, § 1 IV FVerIV)**
 - Barwert der erwarteten Reingewinne nach Steuern
 - Funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssatz (§ 1 III 9 AStG)
- **Hypothetischer Fremdvergleich (§ 1 III 5ff. AStG)**
 - Grundlage: Gewinnpotenzialveränderungen beim verlagernden und übernehmenden Unternehmen
 - Doppelte Bewertung
 - Ermittlung des Einigungsbereichs (Mindestpreis des verlagernden Unternehmens und Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens)
 - Mittelwert des Einigungsbereichs als Wert des Transferpakets
 - Ausnahme: Höhere Plausibilität eines anderen Werts





Verlagerndes
Unternehmen

Verlagerung
→
Transferpaket



Übernehmendes
Unternehmen

Gewinnpotenzial vor Verlagerung
- Gewinnpotenzial nach Verlagerung
= Preisuntergrenze

Gewinnpotenzial nach Verlagerung
- Gewinnpotenzial vor Verlagerung
= Preisobergrenze

Einigungsbereich

Grundsatz: Mittelwert des Einigungsbereichs
Ausnahme: Anderer Wert mit höherer Plausibilität



- **Einzelpreisbestimmung in Ausnahmefällen (sog. Escape-Klausel, § 1 III 10 AStG)**
 - Alternative Voraussetzungen
 - Kein Übergang von wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen
 - Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen, das gegenüber der Gesamtbewertung des Transferpakets eher dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht
 - Ermittlung des Werts des Transferpakets als Summe der Einzelwerte
- **Nachträgliche Preisanpassung (§ 1 III 11 AStG)**
 - Voraussetzung
 - Erhebliche Abweichung maßgeblicher Geschäftsgrundlagen
 - Fiktion einer Vereinbarung einer Preisanpassungsklausel
 - Nachträgliche Berücksichtigung von Änderungen bis 10 Jahre nach Geschäftsabschluss
 - Einmalige Anpassungsmöglichkeit



- Einführung
- Ausgewählte Problembereiche
- Fallbeispiele



- **Bewertungsmaßstab: Gewinnpotenzial (§ 1 III 6 AStG, § 1 IV FVerIV)**
 - Barwert der erwarteten Reingewinne nach Steuern, für die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter des verlagernden Unternehmens etwas verlangen und ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter des übernehmenden Unternehmens etwas bezahlen würde
- **Determinanten des Gewinnpotenzials (§ 3 II 3 FVerIV)**
 - Gewinnerwartungen (Reingewinne nach Steuern)
 - Kapitalisierungszinssatz
 - Kapitalisierungszeitraum
- **Problembereiche**
 - Gesamtbewertung des Transferpakets
 - Missachtung des Grundsatzes der Einzelbewertung
 - Abgrenzung des Bewertungsobjekts
 - Methodenwahl
 - Diverse Hinweise, dass auf ertragswertorientierte Verfahren abzustellen ist
 - Unterschiedliche Ausgangsgröße in Abhängigkeit vom gewählten Verfahren
 - Subjektiver Unternehmenswert
 - Bessere Objektivierbarkeit des objektiven Unternehmenswerts



- **Definition**

- Erwartete Nettoergebnisse (Reingewinne nach Steuern) aus der verlagerten bzw. übernommenen Funktion für beide Vertragspartner

- **Problembereiche**

- Ausgangsgröße: Erwartete Reingewinne
 - Abhängigkeit vom Rechnungslegungsstandard
 - Mögliche Verzerrungen durch bilanzpolitische Maßnahmen
- Berücksichtigung von Steuern
 - Umfang berücksichtigungsfähiger Steuern
 - Gross up and Tax Amortization Benefits
- Gewinnisolierung und -prognose
 - Zwangsläufige Unsicherheit von Gewinnprognosen als generelles Problem
 - Erwartete Nettoergebnisse aus rentabelster Nutzung
 - Berücksichtigung von Synergieeffekten und Handlungsalternativen
 - Umfang berücksichtigungsfähiger Synergieeffekte und Handlungsalternativen
 - Verfahrensalternativen: Klassisches Entscheidungsbaumverfahren, numerische Verfahren oder analytische Verfahren

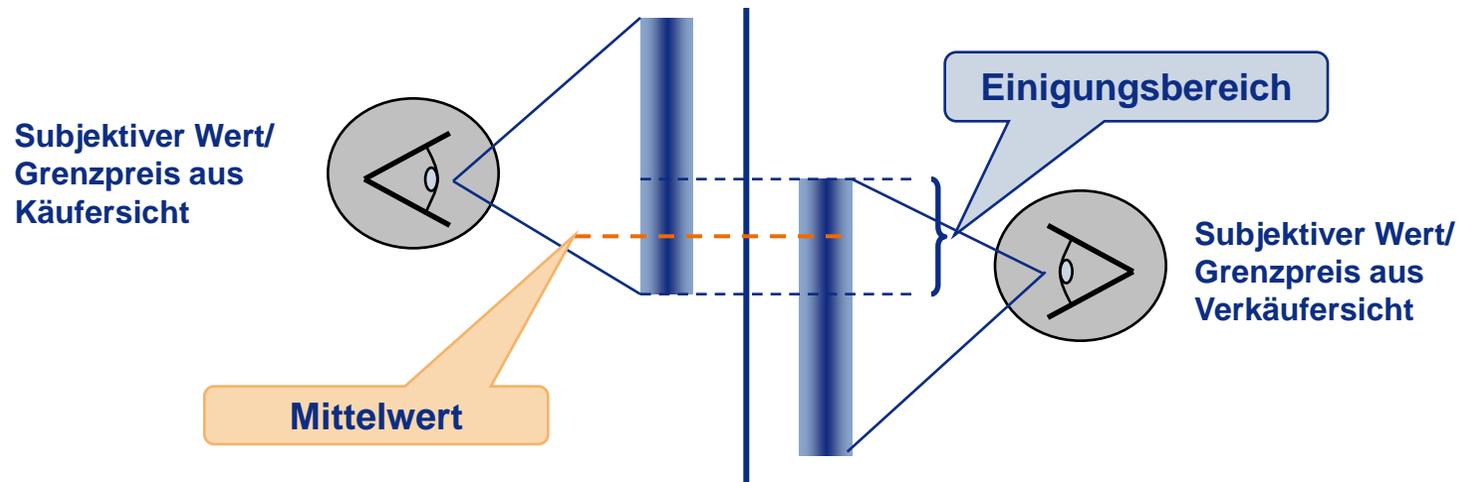


- **Kapitalisierungszinssatz (§ 1 III 9 AStG, § 5 FVerIV)**
 - Ausgangspunkt: Zins einer risikolosen Investition nach Steuern
 - Risikoloser Zins für Deutschland von 5% laut IDW-Empfehlung
 - Funktions- und risikoadäquater Zuschlag
 - Maßstab: Unternehmensübliche Risikoverteilung in vergleichbaren Fällen
- **Kapitalisierungszeitraum (§ 6 FVerIV)**
 - Grundsatz: Unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum
 - Ausnahme: Hinreichende Gründe für kürzeren Zeitraum, in dem die Funktion ausgeübt werden kann
- **Problembereiche**
 - Relevanter Markt zur Bestimmung von Zinsen für risikolose Investitionen
 - Festlegung des funktions- und risikoadäquaten Zuschlags im Einzelfall
 - Unternehmensspezifischer Beta-Faktor – Capital Asset Pricing Modell
 - Erhöhter Zuschlag für isolierte Funktionen mangels Diversifizierung von Risiken
 - Nachweis kürzerer Kapitalisierungszeiträume
 - Begrenzte Nutzungsdauer bei immateriellen Wirtschaftsgütern
 - Auswirkungen von Produktlebenszyklen



- **Hypothetischer Fremdvergleich (§ 1 III 5ff. AStG)**

- Grundlage: Gewinnpotenzialveränderungen beim verlagernden und übernehmenden Unternehmen
- Bestimmung des Einigungsbereichs (§ 7 FVerIV)
 - Preisuntergrenze: Gewinnpotenzial bzw. -erwartungen aus Verkäufersicht zuzüglich Ersatz von Nebenkosten
 - Preisobergrenze: Gewinnpotenzial bzw. -erwartungen aus Käufersicht
- Verrechnungspreis
 - Mittelwert des Einigungsbereichs als Wert des Transferpakets
 - Ausnahme: Höhere Plausibilität eines anderen Werts



- **Problembereiche**

- Steuerliche Unbeachtlichkeit von Informationsasymmetrien zwischen beiden Unternehmen
 - Vollständige Transparenz als Voraussetzung für doppelte Bewertung
 - Widerspruch zum Fremdvergleichsgrundsatz
 - Mangelnde Verfügbarkeit von entsprechenden Informationen
- Besteuerung von Erfolgen im Inland, die durch etwaige Synergieeffekte, Standortvorteile oder Wertsteigerungen aufgrund besseren Managements im Ausland erzielt werden
 - Erhöhtes Gewinnpotenzial beim übernehmenden Unternehmen
 - Begründung einer Nachversteuerung im Inland
- Ansatz des Mittelwerts
 - Erhöhter Wettbewerbsdruck und Nachfrageelastizität im freien Wettbewerb, so dass die Gleichgewichtspreise näher am Mindestpreis des Leistungserbringers als am Höchstpreis des Leistungsempfängers liegen
 - Alternative Ansätze: „Schiefe“ Normalverteilungen (Bsp.: Lognormalverteilung) oder kooperative Spieltheorie (Bsp.: Shapley-Value)
- Kein Einigungsbereich bei Funktionsverlagerungen aus besonderen Gründen



- **Alternative Voraussetzungen (§ 1 III 10 AStG)**

- Kein Übergang von wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen
 - Definition des Wesentlichkeitskriteriums (§ 1 V FVerIV)
 - Qualitatives Kriterium: Erforderlichkeit zur Funktionsausübung
 - Quantitatives Kriterium: Fremdvergleichspreis über 25% der Summe der Einzelverrechnungspreise
 - Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen, das gegenüber der Gesamtbewertung des Transferpakets eher dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht
 - Ansatz der Summe der Einzelwerte, wenn die Summe der Einzelverrechnungspreise innerhalb des Einigungsbereichs für den Wert des Transferpakets liegt (§ 2 III FVerIV)

- **Rechtsfolge (§ 1 III 10 AStG)**

- Ermittlung des Werts des Transferpakets als Summe der Einzelwerte

- **Problembereiche**

- Gestaltungsmöglichkeiten durch gezielte Zusammenstellung von Transferpaketen
- Berücksichtigung von sonstigen Vorteilen und Geschäftswerten



- **Voraussetzungen (§ 1 III 11 und 12 AStG)**
 - Übertragung von wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern und Chancen zwischen nahe stehenden Personen ohne Preisanpassungsklausel
 - Erhebliche Abweichung zwischen unterstellter und eingetretener Entwicklung (§ 10 FVerIV)
 - Verrechnungspreis, der aufgrund von Abweichungen zwischen der ursprünglich unterstellten und tatsächlich eingetretenen Entwicklung nicht im Einigungsbereich liegt
- **Rechtsfolge (§ 1 III 11 und 12 AStG)**
 - Fiktion einer Vereinbarung einer Preisanpassungsklausel
 - Nachträgliche Berücksichtigung von Änderungen bis 10 Jahre nach Geschäftsabschluss
 - Einmalige Anpassungsmöglichkeit
 - Neuberechnung der Preisobergrenze des übernehmenden Unternehmens unter Berücksichtigung der Entwicklung der tatsächlichen Gewinne
 - Neuer Verrechnungspreis: Mittelwert zwischen ursprünglicher Preisuntergrenze und neuer Preisobergrenze
 - Anpassungsbetrag: Differenz zwischen ursprünglichem und neuem Verrechnungspreis



- **Problembereiche**

- Zwangsläufigkeit von Abweichungen
 - Einmaligkeit: Kein standardisiertes Wirtschaftsgut
 - Unsicherheit: Keine vollständige Informationstransparenz
 - Beeinflussbarkeit: Zusätzliche Aktivitäten vom übernehmenden Unternehmen
 - Berücksichtigung von Handlungsalternativen
- Widerspruch zum Fremdvergleichsgrundsatz
 - Grundsatz: Keine Vereinbarung von nachträglichen Preisanpassungen zwischen fremden Dritten über 10 Jahre
- Methodische Defizite
 - Mathematische Bestimmung des Verrechnungspreises durch vier Größen, von denen ausschließlich eine Größe angepasst wird

- **Hinweis**

- Umgehung der Vorschrift, indem eine fremdvergleichskonforme Preisanpassungsklausel vertraglich vereinbart wird



- Einführung
- Ausgewählte Problembereiche
- Fallbeispiele



Fallbeispiel 1: Aufbau einer Marken- bzw. Patentgesellschaft (I)

Ausgangssituation

- Tochtervertriebsgesellschaften mit Sitz in Deutschland (D-GmbH) und Frankreich (F-SA)
- Entwicklung von eigenständigen Marken- bzw. Produktnamen durch D-GmbH und F-SA im lokalen Markt
- Permanente Erforderlichkeit von Marketingmaßnahmen und administrativen Tätigkeiten (Bsp.: Registrierung und Markenschutz), um Marke zu erhalten
- Einrichtung von Marketingabteilungen mit qualifiziertem Personal durch D-GmbH und F-SA

Zielsetzung/Motivation

Zielsetzung

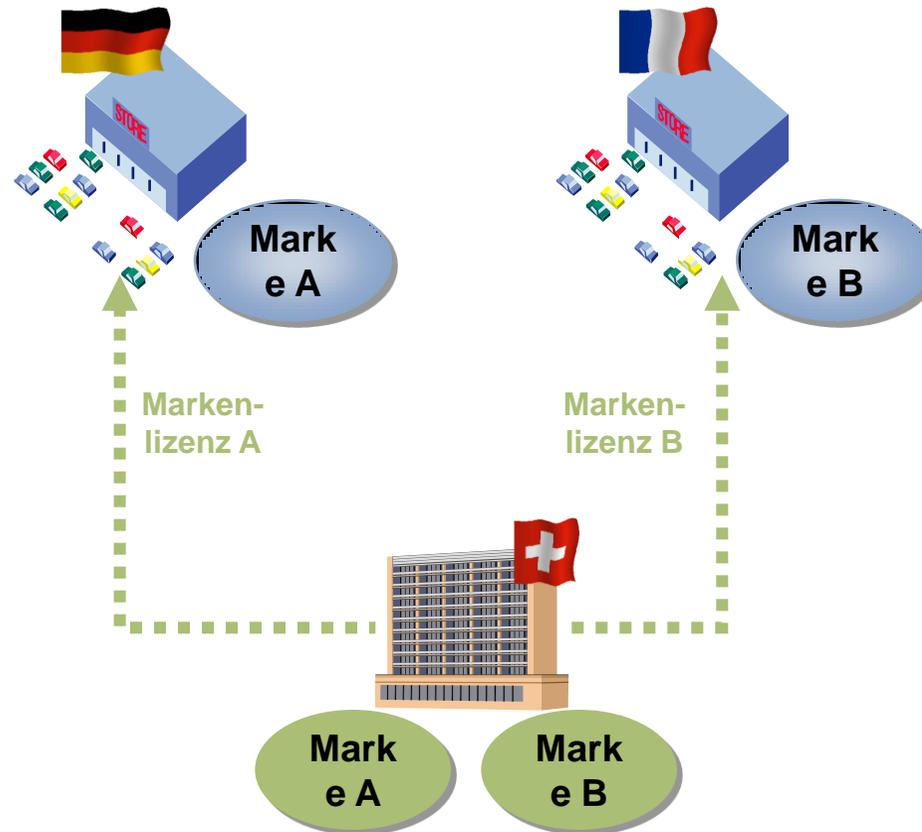
- CH-AG mit Sitz in der Schweiz als Marken- bzw. Patentgesellschaft

Motivation

- Erzielung von Synergien bei Markenpflege
- Reduktion der Konzernsteuerquote (Bsp.: Nutzung von Verlustvorträgen)



Fallbeispiel 1: Aufbau einer Marken- bzw. Patentgesellschaft (II)



**Problem: Begründung einer Funktionsverlagerung
Hinzurechnungsbesteuerung**



Fallbeispiel 2: Verlagerung eines Kundenstamms (I)

Ausgangssituation

- Muttergesellschaft in Deutschland (D-AG) mit Produkten A und B
- Niederländische Vertriebsgesellschaft (N.-B.V.), die den Vertrieb des Produkts B übernimmt

Zielsetzung/Motivation

Zielsetzung

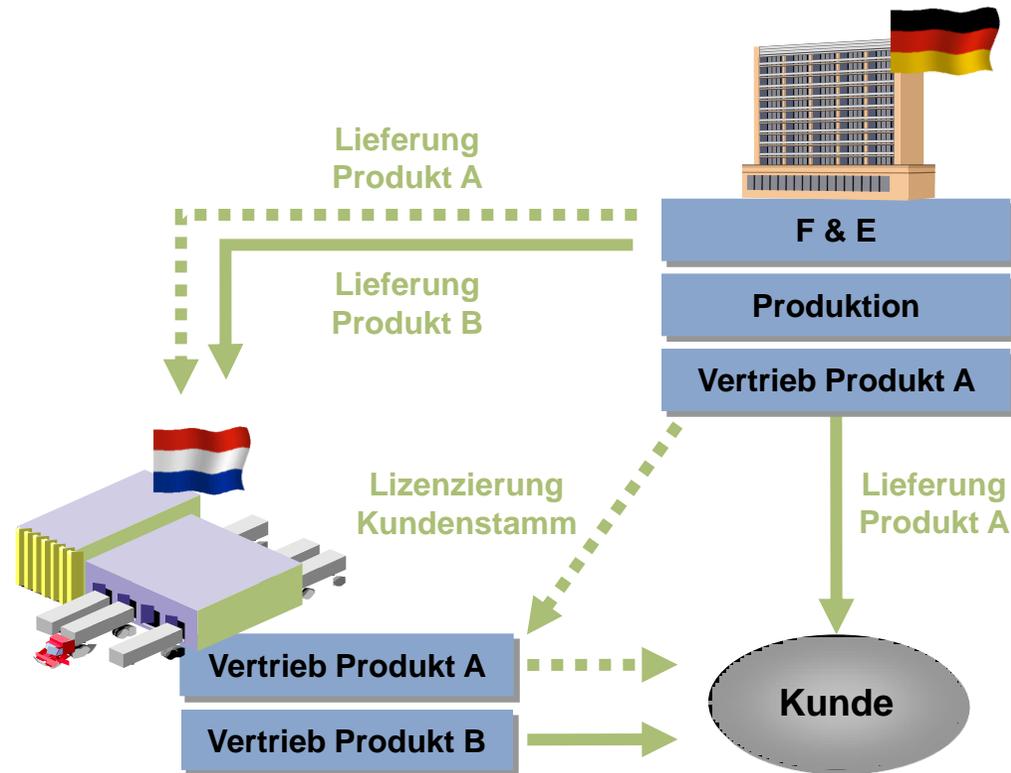
- Umstellung der Lieferkette für Produkt A auf N.-B.V. unter Lizenzierung des Kundenstamms
- Beschränkung der Tätigkeiten der D-AG auf Produktionstätigkeiten

Motivation

- Bessere Kundenbetreuung
- Reduktion von Lagerhaltungs- und Logistikkosten



Fallbeispiel 2: Verlagerung eines Kundenstamms (II)



**Problem: Begründung einer Funktionsverlagerung
Vermeidung nachträglicher
Preisanpassungen**



Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Wolfgang Wilhelm Fischer
FH Emden/Leer
Fachbereich Wirtschaft
Constantiaplatz 4
26723 Emden
Telefon 04921 - 807 1217
Mobil 0172 - 2194258
eMail wolfgang-wilhelm.fischer@t-online.de

