

100 Jahre
Denken an Morgen.

Deloitte.



Wirtschaftsprüfung • Steuerberatung • Consulting • Corporate Finance.

Ringvorlesung

Aktuelles aus Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung

Die steuerliche Behandlung von Funktionsverlagerungen im Lichte der Unternehmensteuerreform 2008.

Dr. Stephan Rasch, RA/FAfStR, Deloitte

Nürnberg, 13. Dezember 2007

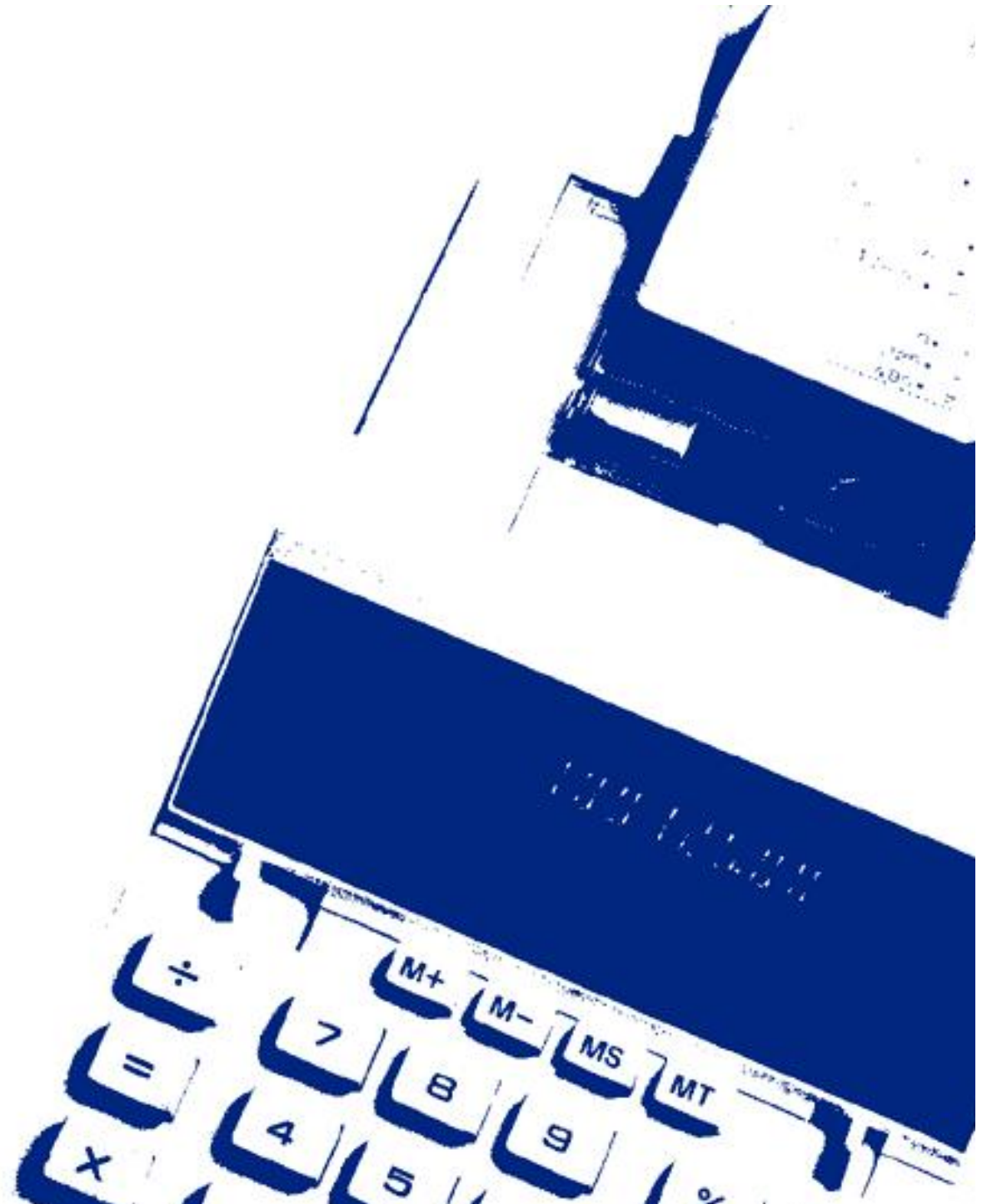
Wirtschaftsprüfung • Steuerberatung • Consulting • Corporate Finance •



Inhalt

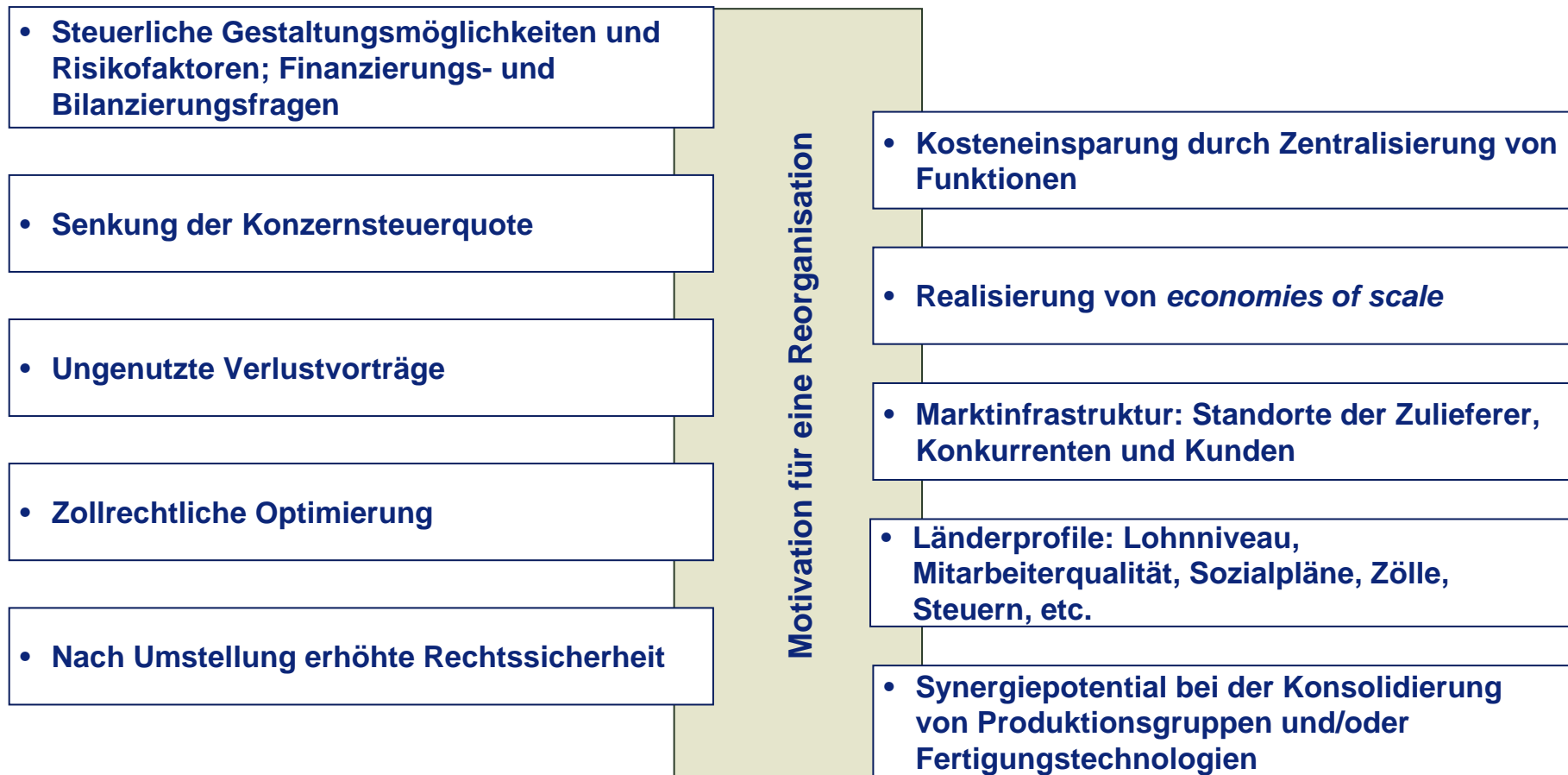
- **Einführung**
- **Transferpaketansatz**
 - Bestimmung des Entgelts für die Funktionsverlagerung
 - Definition und Bewertung des Transferpakets
 - Bestimmung des Einigungsbereichs
- **Bewertung des Transferpaketansatzes**
 - Anwendbarkeit der Teilbetriebsdefinition
 - Realisierung eines Geschäftswerts
 - Grundsatz der Einzelbewertung
 - Ausnahme: Zulässigkeit der Einzelbewertung
- **Fallbeispiel**
- **Zusammenfassung**

Einführung



Einführung

Steuerliche und betriebswirtschaftliche Ziele



Einführung

Zielkonflikt zwischen operativer und steuerlicher Gestaltung

- Alltäglicher wirtschaftlicher Vorgang
 - Präsenz auf lokalen Märkten
 - Errichtung einer effizienten Konzernstruktur (optimaler Zugang zu Produktionsfaktoren)
 - Kostensenkung durch Nutzung des internationalen Lohn- und Gehaltsgefälles
- Finanzverwaltung befürchtet Verlagerung steuerpflichtigen Substrats ins Ausland
 - OECD WP 1 und 6 bearbeiten Thematik – Diskussionsentwurf angekündigt für Ende 2008
- Ziel der OECD ist es, international gültige Regeln für Funktionsverlagerungen aufzustellen
 - Klare Regelung für Reorganisationen mit vernünftigen wirtschaftlichen Gründen
 - Verhinderung von Missbrauch durch die Steuerpflichtigen
 - Weltweit erste umfassende gesetzliche Regelung in Deutschland

Einführung

Definition der Funktionsverlagerung

Gesetzliche Definition der Funktionsverlagerung, § 1 Abs. 3 S. 9 AStG

- Verlagerung einer Funktion einschließlich Chancen und Risiken und der übertragenen und überlassenen WG und sonstigen Vorteile
 - Umfasst jegliche Erscheinungsform wie Funktionsausgliederung, Abspaltung, Abschmelzung sowie Verdopplung einer Funktion
 - Auch „sonstige Vorteile“ sollen der Besteuerung unterworfen werden
 - Besonders problematisch: „Funktionsverdopplung“ als Funktionsverlagerung
 - z.B. Lizenzierung von Produkten an Schwesterunternehmen
-
- Definition der Funktionsverlagerung ist ausufernd
 - Es ist daher davon auszugehen, dass eine unüberschaubare Zahl von Fällen im Rahmen von Verständigungsverfahren gelöst werden müsste

Transferpaket

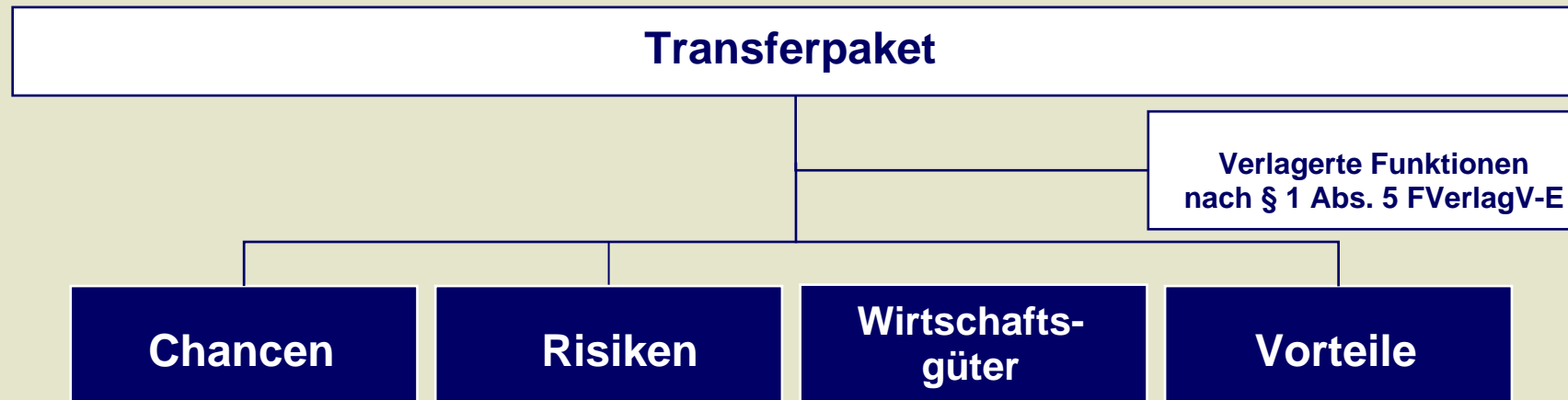
Bestimmung des Entgelts für die Funktionsverlagerung

- Gesetzgeber entfernt sich mit § 1 Abs. 3 AStG bewusst vom Prinzip der Einzelbewertung
- § 1 Abs. 3 S. 9 AStG:
 - Entgelt ist auf der Grundlage der Funktion als Ganzes (=Transferpaket) zu bestimmen
 - Das Entgelt für den verlagerten Unternehmensteil ist grundsätzlich anhand des übergangenen Gewinnpotentials **in seiner Gesamtheit** mittels einer ertragswertorientierten Methode zu bestimmen.
 - **Gewinnpotential** = Gewinnaussichten aus dem Transferpaket, die aus Sicht des abgebenden und des übernehmenden Unternehmens zu ermitteln sind
- Gründe:
 - Erfassung des (anteiligen) Geschäftswertes
 - Erfassung der selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter
- Ausgangspunkt der Überlegung ist somit, dass mit der Funktionsverlagerung das mit einer Funktion verbundene Potential auf das übernehmende Unternehmen übergeht

Transferpaket

Definition des Transferpakets

§ 1 Abs. 3 S. 9 AStG: Bewertung der verlagerten Funktion als Ganzes



- Grundlage des Entgelts ist **Gewinnpotential**
 - aus der verlagerten Funktion zu erwartende Reingewinn nach Steuern (Barwert)
 - auf die ein ordentlicher Geschäftsleiter aus Sicht der verlagernden Unternehmens nicht unentgeltlich verzichten würde
 - für die ein ordentlicher Geschäftsführer aus Sicht des übernehmenden Unternehmens bereit wäre ein Entgelt zu entrichten

Transferpaket

Bewertung des Transferpakets (1)

- Gewinnpotential ist aus Sicht des abgebenden und des übernehmenden Unternehmens zu ermitteln
- Auf der Basis von Planrechnungen ist ein **Einigungsbereich** zu bestimmen, § 1 Abs. 3 S. 6 AStG
- Der Einigungsbereich (Mindestpreis Leistender und Höchstpreis Leistungsempfänger) für die Verlagerung der Funktion (= Transferpaket) ist grds. anhand des übergegangenen Gewinnpotentials in seiner Gesamtheit mittels einer **ertragswertorientierten Methode** zu bestimmen
 - Ertragswertänderungen vor und nach Verlagerung sind für Abgebenden und Übernehmenden zu bestimmen (im Zweifel Mittelwert)

Transferpaket

Bewertung des Transferpakets (2)

- Gewinnpotential sind die erwarteten Reingewinne nach Steuern (Barwert), § 1 Abs. 6 FVerlagVO-E
- Gewinnpotential beinhaltet auch Standortvorteile und Synergieeffekte, § 2 Abs. 1 S. 5 FVerlagVO-E
- Grundsatz: angemessener Kapitalisierungszinssatz und zeitlich begrenzter/unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum

Transferpaket Bestimmung des Einigungsbereichs

Übertragendes
Übernehmen

Gewinnpotential

Aufnehmendes
Übernehmen

Erwarteter Gewinn (inkl. abgegebene Funktion)
/. Erwarteter Gewinn (ohne abgegeb. Funktion)
= Differenz
x Kapitalisierungsfaktor
= **Mindestpreis des Leistenden
(Kaufpreisforderung), bspw. 4 Mil. €**

Erwarteter Gewinn (inkl. übertragene Funktion)
/. Erwarteter Gewinn (ohne übertrag. Funktion)
= Differenz
x Kapitalisierungsfaktor
= **Höchstpreis des Empfängers
(Zahlungsbereitschaft), bspw. 5 Mil.€**

4 Mil.

4.5 Mil.

5 Mil.

Einigungsbereich: Einigung auf den Mittelwert

Bewertung des „Transferpaket“-Ansatzes



Bewertung des Transferpaket-Ansatzes

Anwendbarkeit der Teilbetriebsdefinition

- Transferpaketansatz basiert auf der Annahme, dass wie bei **Teilbetriebsübergang** unternehmerisches Potential auf Übernehmer der Funktion übergeht
→ Folge: Unternehmensbewertung auf Grundlage des Teilertrages durchzuführen
- Rspr. definiert Teilbetrieb als *„einen mit gewisser Selbständigkeit ausgestatteten organisch geschlossenen Teil des Gesamtbetriebes, der für sich allein lebensfähig ist“*
- Problem:
 - Teilbetrieb als Voraussetzung steuerlicher Vergünstigungen: §§ 16, 34 EStG mit entsprechenden Tatbestandsvoraussetzungen
 - Bei der Funktionsverlagerung ist ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinn jedoch nicht erforderlich
 - **fiktive Teilbetriebsveräußerung**
- Rechtsprechung des BFH (s. BFH Urt. v. 16.6.2004 – X R 34/03, BStBl. II 2005, 378) zur Übertragung des Geschäftswerts ohne Übertragung eines Teilbetriebs?

Bewertung des Transferpaket-Ansatzes

Realisierung eines Geschäftswerts (1)

- Unternehmensbewertung basiert auf Annahme, dass bei Übertragung eines (Teil)-Betriebes neben einzelnen Wirtschaftsgütern **Geschäftswert** übergeht und daher Unternehmenswert maßgeblich von erzielbarem Ertrag und Renditeerwartungen abhängt
 - Ermittlung Unternehmenswert auf Basis des Barwertes **zukünftiger** finanzieller Überschüsse
 - Abzinsung auf Bewertungsstichtag mittels Kapitalisierungszinssatz, so dass sich Ertragswert als Barwert der Zukunftserfolge darstellt
 - Geschäftswert ist als **Mehrwert** auszudrücken, der sich als Überschuss über die Summe der Werte der materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, bereinigt um die Schulden darstellt.
 - Problem ist aber, dass bei Transferpaket immer ein solcher Mehrwert angenommen werden soll, da unterstellt wird, dass ein überschießender Betrag über die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter hinaus beim Transferpaket existiert

Bewertung des Transferpaket-Ansatzes

Realisierung eines Geschäftswerts (2)

- Unternehmensbewertung basiert auf Annahme, dass bei Übertragung eines (Teil)-Betriebes neben einzelnen Wirtschaftsgütern **Geschäftswert** übergeht und daher Unternehmenswert maßgeblich von erzielbarem Ertrag und Renditeerwartungen abhängt (*Fortsetzung*)
 - soweit Geschäftswert auf Wirtschaftsgüter entfällt, kein überschüssiger Betrag, der separat als Geschäftswert angesetzt werden kann
 - Bewertung nach IDW Standard S1
- Problem:
 - Finanzverwaltung hält diesen Ansatz bei Funktionsverlagerungen für betriebswirtschaftlich notwendig, da davon ausgegangen wird, dass mit Verlagerung einer Funktion Teilbereich eines Unternehmens übergeht

Bewertung des Transferpaket-Ansatzes

Grundsatz der Einzelbewertung (1)

- Bewertung auf Basis des Transferpaketes steht im Widerspruch zum Grundsatz der Einzelbewertung, wenn im Rahmen einer Funktionsverlagerung einzelne Wirtschaftsgüter übertragen oder zur Nutzung überlassen werden
→ systemwidrige Anordnung einer Gesamtbewertung
- Gesetzgeber weicht bei Funktionsverlagerung bewusst vom Grundsatz der Einzelbewertung ab
→ Umkehr Regel-Ausnahme!
- Grundsatz der Einzelbewertung ist jedoch handelsrechtlich und steuerlich vorgeschrieben, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, § 6 Abs. 1 S. 1 EStG
– Jeder Vermögensgegenstand ist einzeln zu erfassen und zu bewerten

Bewertung des Transferpaket-Ansatzes

Grundsatz der Einzelbewertung (2)

- **Zweck:**
 - Schutz vor Überbewertungen
 - Verhinderung der Verrechnung von Wertminderungen mit Wertsteigerungen bei verschiedenen Bilanzpositionen
 - Einhaltung des Realisations- und Imparitätsprinzips
- nur wenige **Ausnahmen** zulässig
 - Festbewertung, § 240 Abs. 3 i.V.m. § 256 S. 2 HGB
 - Sammel- und Gruppenbewertung bei gleichartigen Vermögensgegenständen, § 240 Abs. 4 i.V.m. § 256 S. 2 HGB
 - Verbrauchsfolgeverfahren
 - individuelle Ermittlung der Werte und Risiken der einzelnen Bewertungsobjekte ist unmöglich, schwierig oder unzumutbar

Transferpaket

Ausnahme: Zulässigkeit der Einzelbewertung

- Sog. **Escapeklausel**: ausnahmsweise doch Einzelbewertung (§ 1 Abs. 3 S. 10 AStG)
 - Glaubhaftmachung, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter übertragen oder zur Nutzung überlassen werden
 - oder
 - Durchführung einer Einzel- und Gesamtbewertung und Glaubhaftmachung, dass Einzelbewertung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht
- Wesentlichkeitsgrenze von immateriellen Wirtschaftsgütern und Vorteilen besteht, wenn (§ 1 Abs. 7 FVerlagV-E)
 - immaterielle Wirtschaftsgüter für verlagerte Funktion erforderlich und
 - ihr Fremdvergleichspreis mehr als 5% des Gesamtwertes des Transferpaket beträgt
- Escapeklausel bedeutet **keine Erleichterung** für Steuerpflichtigen, da Entgeltermittlung für Transferpaket als Ganzes in jedem Fall durchgeführt werden muss

Fallbeispiel 1

Funktionsverdoppelung – Sachverhalt

- A GmbH ist ein Zulieferer der Automobilindustrie in Europa
- Produkte werden in Deutschland selbst und in Italien und Frankreich über Vertriebstochtergesellschaften vertrieben
- Für die Produktion von Fenstermotoren ist die Produktion in Deutschland vollständig ausgelastet.
- Im Werk in Polen gibt es allerdings noch freie Kapazitäten, so dass die A-GmbH eine Lizenz für die Produktion für Motoren an die polnische Tochtergesellschaft vergibt. Diese wird mit 4 % vom Umsatz vergütet (fremdüblich).
- Die polnische Gesellschaft vertreibt die Motoren an die deutsche, französische und italienische Gruppengesellschaft nach der Wiederverkaufspreismethode. Danach wird den Vertriebern im Ergebnis eine Nettorendite von 2 % vom Umsatz zugestanden. Dies entspricht der Marge, die die italienische und die französische Tochtergesellschaft auch aus dem Vertrieb der in Deutschland hergestellten Produkte erhalten. Wegen der niedrigen Lohnkosten ist die Produktion in Polen sehr profitabel.

Fallbeispiel 1

Funktionsverdoppelung – Einzelbewertung vs. Transferpaket

1) Einzelbewertung

- Kompensation für übertragene WG mittels fremdüblicher Lizenzrate (z.B. **4%** des Umsatzes);
- Barwert der Lizenzzahlungen unter Verwendung eines risikoadäquaten Diskontfaktors (hier: **8%**) verbleibt als Steuersubstrat in D

2) Transferpaket

- Bestimmung des Gewinnpotentials bei Produktion in U und D Kompensation durch Mittelwert zwischen Mindest- und Höchstpreis (→ doppelter ordentlicher Geschäftsführer)
- Hohe Einmalbesteuerung des zu entrichtenden Gewinnpotentials
- Kompensation schließt Standortvorteile (niedrigere Kosten, Steuervorteile) hälftig mit ein

→ **Gefahr der Doppelbesteuerung**

Fall: Funktionsverdoppelung

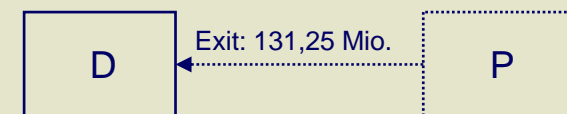


1) Einzelbewertung



➤ Exit-Zahlung: **50 Mio.** (Barwert)

2) Transferpaket



Umsatz: 100 Mio.

EBIT: 6

NOPAT: 4 (s=33%)

Umsatz: 100 Mio.

EBIT: 10

NOPAT: 10 (s=0%)

➤ Einigung bei 7 Mio. (Barwert: 87,5 Mio.)

➤ Exit-Zahlung: **131,25 Mio.** (vor Steuern)

Fallbeispiel 1

Funktionsverdoppelung – Lösungsvorschlag

- Wird eine Funktion von A nach P verlagert?
 - A übt ihre Produktions- und Vertriebsfunktion unverändert aus
 - Es handelt sich um den Fall einer Funktionsverdoppelung
- Wird ein immaterielles Wirtschaftsgut übertragen?
 - Immaterielle Wirtschaftsgüter werden nicht übertragen. Gesetz spricht aber auch von Überlassen (= Nutzung), hier wird aber angemessene Lizenzgebühr gezahlt
 - Gesetzesbegründung: *"Soweit Unternehmen in Deutschland geschaffene, immaterielle Wirtschaftsgüter, die im Ausland genutzt werden, lizenzieren, ist die Besteuerung im wesentlichen unproblematisch."*
- Ergebnis
 - Es findet keine Funktionsverlagerung statt. Durch die Zahlung einer angemessenen Lizenz bleibt die Besteuerung des Lohnkostenvorteils in Polen
- Ergebnis ist jedoch streitig - a. A.: es ist ein Einigungsbereich zu bestimmen:
 - Gewinnpotential A GmbH wohl = null (keine Kapazität),
 - Gewinnpotential P = hoher Gewinn durch Lohnkostenvorteil, davon 50 % in Deutschland zu besteuern

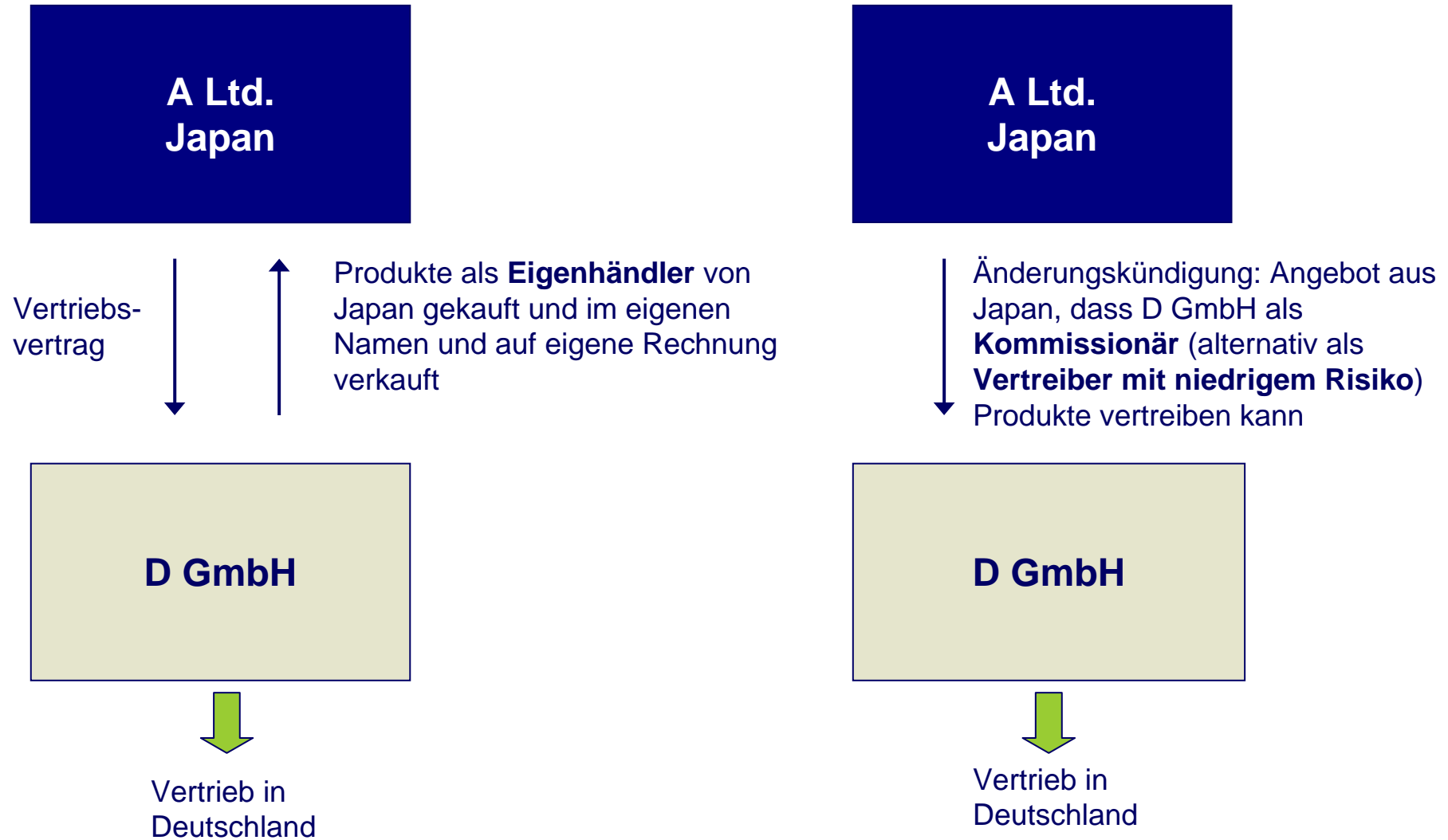
Fallbeispiel 2

Funktionsabschmelzung – Sachverhalt

- Die A Ltd. aus Japan ist Hersteller von medizinischen Geräten
- In Deutschland werden die Produkte über die D GmbH vertrieben, die bisher die Produkte als Eigenhändler von Japan gekauft und im eigenen Namen und auf eigene Rechnung verkauft hat
- Der Vertriebsvertrag ist mit einer Frist von 12 Monaten ordentlich kündbar. In 2006 spricht die A Ltd. zum 01.01.2008 eine Änderungskündigung aus und bietet der D GmbH nunmehr an, für sie die Produkte im deutschen Markt als Kommissionär (alternativ als Vertreiber mit niedrigem Risiko) zu vertreiben
- In der Vergangenheit hatte die deutsche Tochtergesellschaft eine wechselnde Profitabilität mit auch einigen Verlustjahren
- In den letzten drei Jahren betrug die Nettoumsatzrendite 5 % = € 50 Mio. Nach der Umstellung erhält die GmbH eine Zielmarge von 2,5 % vom Umsatz; das entspricht bei gleich bleibendem Umsatz ca. € 25 Mio

Fallbeispiel 2

Funktionsabschmelzung – Sachverhalt



Fallbeispiel 2

Funktionsabschmelzung – Lösungsvorschlag

- Wird eine Funktion von der D GmbH weg verlagert?
 - D übt ihre Vertriebsfunktion nach wie vor aus. Sie hat den Kundenkontakt und aus Sicht des Kunden ändert sich nichts
 - Die Risikostruktur der D hat sich geändert. Sie hat kein Marktrisiko, kein Forderungsausfallrisiko, kein Lagerisiko etc. mehr
- Wird ein immaterielles Wirtschaftsgut übertragen?
 - Die D behält ihren Kundenstamm. Dieser wird gesetzlich nach § 89 b HGB bewertet. § 89 HGB bestimmt den Wert des Kundenstamms unter Dritten und ist damit Maßstab für den Fremdvergleich. Die D behält aber ihren Ausgleichsanspruch nach § 89 b HGB in vollem Umfang. Wird der Vertrag von A Ltd. endgültig beendet, ist Entschädigung an D zu zahlen
- Ergebnis
 - Trotz Rückgang der Profitabilität von A keine Funktionsverlagerung und keine Schlussbesteuerung
- Ergebnis ist aber streitig - a. A. Tz. 5.2.2 Entwurf VerwGrds Funktionsvlg.
 - Bestimmung Gewinnpotential notwendig
 - hier Rückgang von € 25 Mio. im Jahr, Bewertung kann dreistelligen Millionenbetrag erreichen

Zusammenfassung

Beurteilung des Transferpakets (1)

- Im Ergebnis ist Bewertung des Gewinnpotentials nichts anderes als **fiktive Teilgeschäftsveräußerung**
 - Anwendung einer Gesamtbewertung bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen unterstellt, dass ein „Mehr“ (eine Art Geschäftswert) übergeht
 - Entscheidend kann jedoch nur sein, ob mit Änderung Wirtschaftsgüter übertragen werden, dann gilt aber Grundsatz der Einzelbewertung
- Mit der Besteuerung fiktiver Größen geht **Sollbesteuerung** einher
- Mit dem Gewinnpotential werden nicht nur die im Inland *entstandenen* stillen Reserven realisiert. Besteuert werden vielmehr auch zukünftige, im Ausland *entstehende* Gewinne

Zusammenfassung

Beurteilung des Transferpakets (2)

- Realisation – sei es als Ersatzrealisierungstatbestand – kann sich nur auf Besteuerung **vorhandener** Werte beziehen, nicht aber auf zukünftige **ungewisse** Werte
- Ungewissheit ergibt sich aber gerade aus Transferpaket mit der Besteuerung von **goodwill** unterhalb der Teilbetriebsebene
- Deutsche Regelungen gehen weit über das international Übliche hinaus
- 1 Abs. 3 AStG ist möglicherweise **europarechtswidrig**:
 - findet nur grenzüberschreitend Anwendung und wirkt nur Einkünfte-erhöhend, also nicht bei Verlagerung ins Inland
 - es handelt sich wohl auch nicht um eine Abwehr von Missbrauch im Sinne der Rechtsprechung des EuGH

Zusammenfassung

Beurteilung des Transferpakets (3)

- Zunahme von **Doppelbesteuerung**, **Verständigungs-** und **Schiedsverfahren** sehr wahrscheinlich
 - Bestimmung des Einigungsbereichs und damit Besteuerung von Zukunftserträgen nicht in Übereinstimmung mit internationalem Quellenprinzip
 - Eingriff in Besteuerungsrecht des Sitzstaates des übernehmenden Rechtsträgers
 - Folge: Doppelbesteuerung, da Sitzstaat des übernehmenden Unternehmens Zukunftsertrag ebenfalls besteuern wird
- Besteuerung von Standortvorteilen und **Synergieeffekten** des übernehmenden Unternehmens
 - ABER: nicht dem deutschen Fiskus zuzuordnen
 - Zielstaat der Transaktion wird diese nicht als Betriebsausgabe oder abschreibungsfähiges Gut betrachten
- Steuerpflichtige trifft ein hoher **Dokumentationsaufwand**

Funktionsverlagerung

Ausblick und aktuelle Entwicklungen

- Entwurf der Funktionsverlagerungs-Verordnung in der bisherigen Form wird dem Vernehmen stark überarbeitet
- **Funktionsverdoppelung** wird voraussichtlich aus der Definition der Funktionsverlagerung ausgenommen
 - Verbleibendes Problem: Verdoppelung und Abschmelzung der Funktionen über die Zeit
- **Escapeklauseln** sind nach Ansicht der Finanzverwaltung starke Bedeutung beizulegen
- Problembereiche:
 - Kapitalisierungszeitraum
 - Umfassende Dokumentationsverpflichtung im Falle der Funktionsverlagerung
 - Preisanpassungsklauseln
 - Inboundfälle

Deloitte.