

Alexander Schabowski

Transferpreise von Funktionen

**Die deutsche Besteuerung
grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen**

Alexander Schabowski

Transferpreise von Funktionen: Die deutsche Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen

ISBN: 978-3-8428-3284-8

Herstellung: Diplomica® Verlag GmbH, Hamburg, 2012

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden und der Verlag, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

© Diplomica Verlag GmbH

<http://www.diplomica-verlag.de>, Hamburg 2012

Inhaltsverzeichnis

A. EINLEITUNG	11
B. GRUNDLAGEN VON FUNKTIONSVERLAGERUNGEN.....	15
I. ÖKONOMISCHE DIMENSION VON FUNKTIONSVERLAGERUNGEN	15
1. Betriebswirtschaftliche Definition von „Funktion“	15
2. Ökonomische Bedeutung von Funktionsverlagerungen	15
II. FISKALISCHE DIMENSION VON FUNKTIONSVERLAGERUNGEN	17
III. ZIELSETZUNG DER DEUTSCHEN REGELUNGEN	20
IV. VERSCHÄRFUNG DER DOKUMENTATIONSVORSCHRIFTEN	22
C. § 1 ASTG - BERICHTIGUNG VON EINKÜNFTEN	25
I. ÜBERBLICK ÜBER § 1 ASTG UND VERBUNDENE VORSCHRIFTEN	25
II. TATBESTANDSVORAUSSETZUNGEN DES § 1 ASTG	26
1. Nahe stehende Person	27
2. Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen	29
2.1 Der Begriff der Funktion	29
2.2 Streitfragen und Literaturmeinungen zum Funktionsbegriff	33
2.3 Der Begriff der „Funktionsverlagerung“	37
2.4 Formen von Funktionsverlagerungen	40
3. Unübliche Bedingungen und Einkunftsmininderungen	45
III. RECHTSFOLGEN DES § 1 ASTG	45
1. Dokumentation und Funktionsanalyse als Ausgangspunkt der Bewertung.....	45
2. Ermittlung von Fremdvergleichspreisen	48
2.1 Verrechnungspreisermittlung nach § 1 Abs 3 AStG.....	48
2.2 Bewertung auf Basis des tatsächlichen Fremdvergleichs.....	49
2.3 Bewertung auf Basis des hypothetischen Fremdvergleichs	51
3. Streitfragen und Literaturmeinung zum Fremdvergleichskonzept	53
3.1 Tatsächlicher Fremdvergleich	54
3.2 Hypothetischer Fremdvergleich.....	56
D. TRANSFERPAKETBEWERTUNG NACH § 1 ABS. 3 SATZ 9 ASTG	58
I. DER BEGRIFF DES TRANSFERPAKETS	58
II. GRUNDSÄTZE DER TRANSFERPAKETBEWERTUNG	59
1. Bewertung des Transferpakets bei tatsächlichem Fremdvergleich.....	60
2. Bewertung des Transferpakets bei hypothetischem Fremdvergleich	61
2.1 Regelmäßige Bewertung nach IDW Standard	62
2.3 Streitfragen und Literaturmeinung zur Transferpaketbewertung.....	73
3. Lizenzierungsoption.....	79
4. Preisanpassungsklausel.....	79
E. ÖFFNUNGSKLAUSELN ZUR EINZELBEWERTUNG	84
I. KEIN WESENTLICHES IMMATERIELLES WIRTSCHAFTSGUT	84
II. ÄQUIVALENZ ZUM TRANSFERPAKETWERT	86
III. ZUMINDEST EIN WESENTLICHES IMMATERIELLES WIRTSCHAFTSGUT.....	87
F. TRANSFERPAKETBESTEUERUNG IM VERGLEICH ZU OECD - „BUSINESS RESTRUCTURING“	93
I. DECKUNGSGRAD VON DEUTSCHEN UND INTERNATIONALEN VORSCHRIFTEN	93
1. Begriffsabgrenzungen.....	93
2. Grundsatz der Einzelbewertung ohne Geschäftswertansatz	94
3. Gesamtbewertung nur im Rahmen eines „ongoing concern“	95
II. WÜRDIGUNG DES § 1 ABS. 3 SATZ 9FF. AStG IM KONTEXT DER OECD-TPG.....	95

G. SCHLUSSFOLGERUNGEN	97
I. ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE	97
1. Zusammenfassung der Vorschriften zur Funktionsverlagerung.....	97
2. Zusammenfassung der aktuellen Streitfragen und Literaturmeinung	98
II. FAZIT	101
I ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	7
II ABBILDUNGSVERZEICHNIS	10
III TABELLENVERZEICHNIS	10
IV ANHANG	103
V LITERATURVERZEICHNIS	106

I Abkürzungsverzeichnis

%	-	Prozent
Anm.	-	Anmerkung
Anm. d. Verf.	-	Anmerkung des Verfassers
AO	-	Abgabenordnung
AStG	-	Außensteuergesetz
BB	-	Betriebsberater (Zeitschrift)
BFH	-	Bundesfinanzhof
BMF	-	Bundesministerium der Finanzen
BT-Drs.	-	Bundestagsdrucksache
CF	-	Cashflow
DB	-	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	-	Doppelbesteuerungsabkommen
DCF	-	Discounted Cashflow
DStR	-	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DVFA	-	Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management
EBIT	-	Earning before Interest and Tax
F&E	-	Forschung und Entwicklung
FV	-	Funktionsverlagerung(en)
FVerlV	-	Funktionsverlagerungsverordnung
g	-	unternehmensspezifische Wachstumsrate
GoF	-	Geschäfts- oder Firmenwert
GAufzV	-	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
gem.	-	gemäß
grds.	-	grundsätzlich
Hs.	-	Halbsatz
i _e	-	Kapitalisierungszinssatz
i _B	-	Basiszinssatz
i.B.a.	-	im Bezug auf
i.d.F.	-	in der Fassung
i.d.R.	-	in der Regel
i.S.	-	im Sinne
i.S.d.	-	im Sinne des /der
ISO 10668	-	International Standard on monetary brand valuation

i.V.m.	-	in Verbindung mit
i.Z.m.	-	in Zusammenhang mit
IDW	-	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
Kap.	-	Kapitel
KStG	-	Körperschaftsteuergesetz
lt.	-	laut
m.E.a.	-	meiner Einschätzung nach
m.A.n.	-	meiner Ansicht nach
OECD	-	Organization of Economic Cooperation and Development
OECD-TPG	-	OECD Transfer Pricing Guidelines (OECD - Verrechnungspreisrichtlinien)
OECD-MA	-	OECD – Musterabkommen
o.g.	-	oben genannt
PV	-	Present Value, Barwert
<i>r</i>	-	Kapitalisierungszinssatz
SG	-	Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft
sog.	-	so genannt(e/es/er)
SEStEG	-	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
S.	-	Seite
S 1	-	IDW Standard – „Grundsätze zur Bewertung von Beteiligungen und sonstigen Unternehmensanteilen“
S 5	-	IDW Standard – „Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände“
Stpfl	-	Steuerpflichtige(r)
StuB	-	Steuer- und Bilanzpraxis (Zeitschrift)
TAB	-	Tax Amortization Benefit
Ubg.	-	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UntStRef	-	Unternehmenssteuerreform 2008
UntStRefG	-	Unternehmenssteuerreformgesetz
v.	-	vom
VG	-	Vermögensgegenstand/-stände/ständen
vGA	-	verdeckte Gewinnausschüttung
VG-FVERL	-	Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung

(Dokumentspezifische Abkürzung)		
VP	-	Verrechnungspreis(e)
vs.	-	versus
VWG-Verfahren		Verwaltungsgrundsätzeverfahren 2005
WACC	-	Weighted Capital Cost of Capital; gewichteter Kapitalkostensatz
VWG-Verfahren		Verwaltungsgrundsätze - Verfahren
VZ	-	Veranlagungszeitraum/ -zeiträume
WG	-	Wirtschaftsgut/Wirtschaftsgüter
WG _n	-	Wirtschaftsgütern
X	-	Bezugsgröße
X _t	-	Bezugsgröße der Detailplanungsphase
X _T	-	Bezugsgröße am Ende der Detailplanungsphase
μ _M	-	Marktrisikoprämie

II Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Definition einer FV	38
Abb. 2: Formen vom Funktionsverlagerungen	40
Abb. 3: Funktionsanalyse	48
Abb. 4: Verrechnungspreisbildung nach § 1 Abs. 3 AStG	53
Abb. 5: Aufbau des CAPM	70
Abb. 6: Residualwert am Unternehmenswert	74
Abb. 7: Struktur der Transferpaketbewertung nach § 1 Abs. 3 Satz 9 ff.	92
Abb. 8: Beispiel Differenz Median und Mittelwert	105

III Tabellenverzeichnis

Tab. 1: Berechnung des Barwertes bei unterschiedlichen Kapitalisierungszeiträumen	63
Tab. 2 Tabellarische Übersicht des § 1 AStG	103
Tab. 3: Kennzahlen	104

A. Einleitung

Mit der Novellierung des § 1 AStG im Rahmen der UntStRef 2008 hat sich der Gesetzgeber dazu entschieden, Funktionen bei konzerninternen Verlagerungen ins Ausland in weiterem Umfang als bisher zu besteuern, da sie die Abwanderung hierzulande gereifter, sprudelnder Einkunftsquellen darstellen können. Zur detaillierten Ausgestaltung des in § 1 AStG beschriebenen Besteuerungsmodells wurde indes die Finanzverwaltung ermächtigt, die zeitgleich mit der Gesetzesnovellierung die FVerlV¹ als weitere Regelungsebene installiert hat. Begleitet von einem intensiven fachlichen Diskurs mit Verbänden, Industrie und Beraterschaft wurde das Regelwerk in 2010 neben einer weiteren Gesetzesnovelle in Form des SEStEG² sowie um die VG-FVERL³, ebenfalls auf Ermächtigungsbasis, ergänzt. Die Veröffentlichung der endgültigen Fassung der VG-FVERL im Herbst 2010 markiert dabei einen vorläufigen Schlusspunkt der Reformierung und soll verbleibende Zweifelsfragen, die sich im Anschluss an die Neuregelung des § 1 Abs. 3 AStG sowie der FVerlV ergeben haben, klären helfen. Nahezu zeitgleich hat die OECD ihre Verrechnungspreisrichtlinien (OECD-TPG) in aktualisierter Fassung samt Standards für Funktionsverlagerungen im Sommer 2010 veröffentlicht.

Problembeschreibung

Eine wesentliche Intention des Reformvorhabens bestand darin, dem bis dato aufgrund eines Erfassungsdefizits kaum beachteten Wegzug von Steuersubstrat, insbesondere durch Übertragung von immateriellen Vermögensgegenständen, vorzubeugen. Der Kern der Regelungen sieht nunmehr eine Sollertragsbesteuerung auf Basis von Gewinnpotentialen vor. Spätestens hiermit sind Ansätze der betriebswirtschaftlichen Bewertungslehre bei Bestimmung von steuerlichen VP ein wichtiges Thema geworden. So soll die Bewertung der Funktion auf Basis des sog. Transferpakets unter Einbeziehung aller Chancen und Risiken und sonstigen Vorteile erfolgen. Dabei soll anscheinend regelmäßig vom

¹ Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällengrenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung - FVerlV) v. 12.08.2008, BGBl. I S. 1680.

² Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8. April 2010, BGBl. I S. 386.

³ BMF-Schreiben „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen“ (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung; FG-FVERL), DOK 2010/0598886, v. 13.10.2010.

bisherigen Grundsatz der Einzelbewertung von WGN abrückt werden. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen, Gewinne, die erst durch die Ausübung der Funktion in der Zukunft entstehen, der Besteuerung im Inland zuzuführen. Weiterhin wird bei der Bewertung der übertragenen Funktionen regelmäßig ein Übergang eines anteiligen Geschäfts- bzw. Firmenwertes unterstellt, der einen erheblichen Einfluss auf den VP haben kann.

Dem berechtigten gesamtwirtschaftlichen Interesse des Staates an der Einkunftssicherung im Rahmen der Besteuerung von grenzüberschreitenden FV steht dabei grundsätzlich die Maßgabe der Vermeidung von investitions hinderlichen Maßnahmen entgegen. Aus steuerlicher Sicht zählen hierzu insbesondere eine im internationalen Vergleich überdurchschnittliche steuerliche Belastung sowie Rechtsunsicherheit aufgrund praxisferner Regelungen. Im Mittelpunkt der teils heftigen Kritik am Regelwerk stehen daher auch Fragen zur Vereinbarkeit der deutschen Regelungen mit den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, zu ungenauen Definitionen bei der Einkunftsabgrenzung sowie zu Details der Vergütung im Rahmen der kapitalwertorientierten Funktionsbewertung. Die umfangreichen Detailregelungen im Rahmen der Transferpaketbewertung können sich im Hinblick auf die Anerkennung der VP durch die ausländischen Finanzbehörden als problematisch erweisen. Im Gegensatz zur Auffassung der Bundesregierung⁴, die einen klarstellenden Charakter und Rechtssicherheit begründende Auswirkungen der Regelungen sieht, werden in der Praxis eine Vielzahl von Verständigungs- und Schiedsgerichtverfahren erwarten.

Des Weiteren erscheint in der Rückschau auf die Novellierungsphase das Vorgehen des Gesetzgebers hinsichtlich Stringenz und Erwartungssicherheit kritikwürdig. Bei dem Versuch sich mit Einführung von Spezialvorschriften zur FV 2008 weitgehende Spielräume zu sichern, hat dieser anscheinend über das Ziel hinausgeschossen. Dies sollte durch das SEStEG und durch die VG-FVERL korrigiert werden. Dennoch wird weiterhin kritisiert, dass alte wie neue fiskalische Gestaltungsspielräume verbleiben. Ein fundamentaler Vorwurf, der sich durch das gesamte Spektrum Kritik zur Besteuerung von FV zieht, lautet, dass die Finanzverwaltung sich mit den Konkretisierungen im Form der FVerlV

⁴ Vgl. Antwort der Bundesregierung auf kleine Anfrage zu Frage 2 in BT-Drks. 16/8027.

und die VG-FVERL von der gesetzgeberischen Intention und zum Nachteil des Stpfl entfernt hat.

Zielsetzung

Ziel dieser Studie ist es, die aktuelle Rechtslage der Besteuerung von FV und den Diskurs hierzu darzulegen und zu würdigen. Im Rahmen der Analyse soll herausgearbeitet werden inwieweit die Regelungen geeignet sind immaterielle Vermögensgegenstände bei Ihrer Verlagerung ins Ausland zu sachgerecht zu erfassen und zu besteuern. Insbesondere soll geklärt werden:

- Inwieweit diese Regelungen konform sind mit anerkannten Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen, den diesbezüglichen Musterregelungen der OECD, und letztlich mit den proklamierten steuerpolitischen Zielen der CDU/CSU/FDP-Regierung, welche die Vermeidung von Schädigungen Deutschlands als Investitionsstandort verfolgt.
- Wie die Änderungen bzw. Konkretisierungen, die das Regelwert 2010 durch das SEStEG und insbesondere durch die VG-FVERL erfahren hat, im Hinblick auf die vorangegangenen Fragen bewertet werden.

Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit ist in sieben Kapitel unterteilt. In Kapitel B erfolgen eine allgemeine Verortung des Untersuchungsgegenstandes aus ökonomischer Sicht sowie die Darstellung der steuerlichen Relevanz von FV im Hinblick auf die gesetzgeberische Anspruchslogik, die Doppelbesteuerungsproblematik und den zentralen Stellenwert des Fremdvergleichsgrundsatzes im internationalen Steuerecht. Ein Darstellung der steuerpolitischen Absichten des Gesetzgebers sowie der in der Praxis von FV bestehenden Problematik der besonderen Dokumentationserfordernisse runden das Bild ab insbesondere mit Blick auf das komplexe Spannungsfeld der Funktionsverlagerungsbesteuerung.

In Kapitel C erfolgt eine Darstellung der Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des § 1 AStG bei der Ermittlung von VP, da diese Vorschrift auch Grundlage für die Besteuerung von FV ist. Ein Focus der Analyse liegt auf der Darstellung und Kritik zum neu eingeführten Tatbestandsmerkmal der „Funktionsverlagerung“. Einen weiteren Schwerpunkt bilden die Ausführungen zum hypothetischen Fremdvergleich als neuer Bestandteil der Rechtsfolgen des § 1 AStG. Dabei sollen neben dem Gesetz und der FVerlV auch die jüngsten

Konkretisierungen durch die VG-FVERL herausgearbeitet und der Kritik gegenübergestellt werden.

Kapitel D befasst sich eingehend mit der Methodik der Transferpaketbesteuerung i.S.d. § 1 Abs. 3 Satz 9. Die Ermittlung des fiktiven Einigungsbereiches auf Basis jeweils kapitalwertbasierter Bewertungen bildet den Kern der Transferpaketbesteuerung und damit den Schwerpunkt dieses Abschnittes. Da die Regelungen zur Bewertung des Transferpaketes auch Schwerpunkt der VG-FVERL sind, liegt ein besonderes Augmerk auf den darin enthaltenen Konkretisierungen. Aus Gründen einer verbesserten Übersichtlichkeit und Lesbarkeit erfolgt die Darstellung der Kritik im Rahmen der Schwerpunkte in Kapitel C und D gesondert von der Beschreibung des Besteuerungssachverhaltes.⁵ In Kapitel E erfolgt die Darstellung der Öffnungsklauseln hin zur Einzelbewertung. Dies erfolgt unter Beachtung der Frage, inwieweit die aus der Transferpaketbewertung resultierenden Mängel mit diesen Instrumenten geheilt werden können. Im Mittelpunkt steht die, durch das SEStEG nachträglich begründete, dritte Öffnungsklausel, mit der Gesetzgeber die negativen Auswirkungen der Funktionsverlagerungsbesteuerung auf den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland aufzulösen versucht. Aufbauend auf die dahin gesammelten Erkenntnisse erfolgen in Kapitel F eine Darstellung und ein Vergleich der relevanten Regelungen der aktualisierten OECD-Richtlinien als Referenzregelwerk zu den deutschen Vorschriften.

Die Analyse endet mit Kapitel G in dem die jeweils wesentlichen Aspekte der Bewertungsvorschriften, der Kritik und der Einschätzungen der Auswirkungen der VG-FVERL zusammengefasst werden. Darauf aufbauend erfolgt im Fazit die Beantwortung der eingangs gestellten Fragen sowie eine kritische Würdigung der deutschen Vorschriften zur Besteuerung von FV.

⁵ Vgl. Tatbestandsmerkmal Funktion, Kap. C. II. 2.2; hypothetische Fremdvergleich, Kap. C. III. 3; Transferpaketbewertung bei hypothetischem Fremdvergleich, Kap. D 2.3.