
Überblick über die Besteuerung von Funktionsverlagerungen in Deutschland

**einschließlich der Neuregelungen 2021
(Rechtsstand: 25.01.2022)**

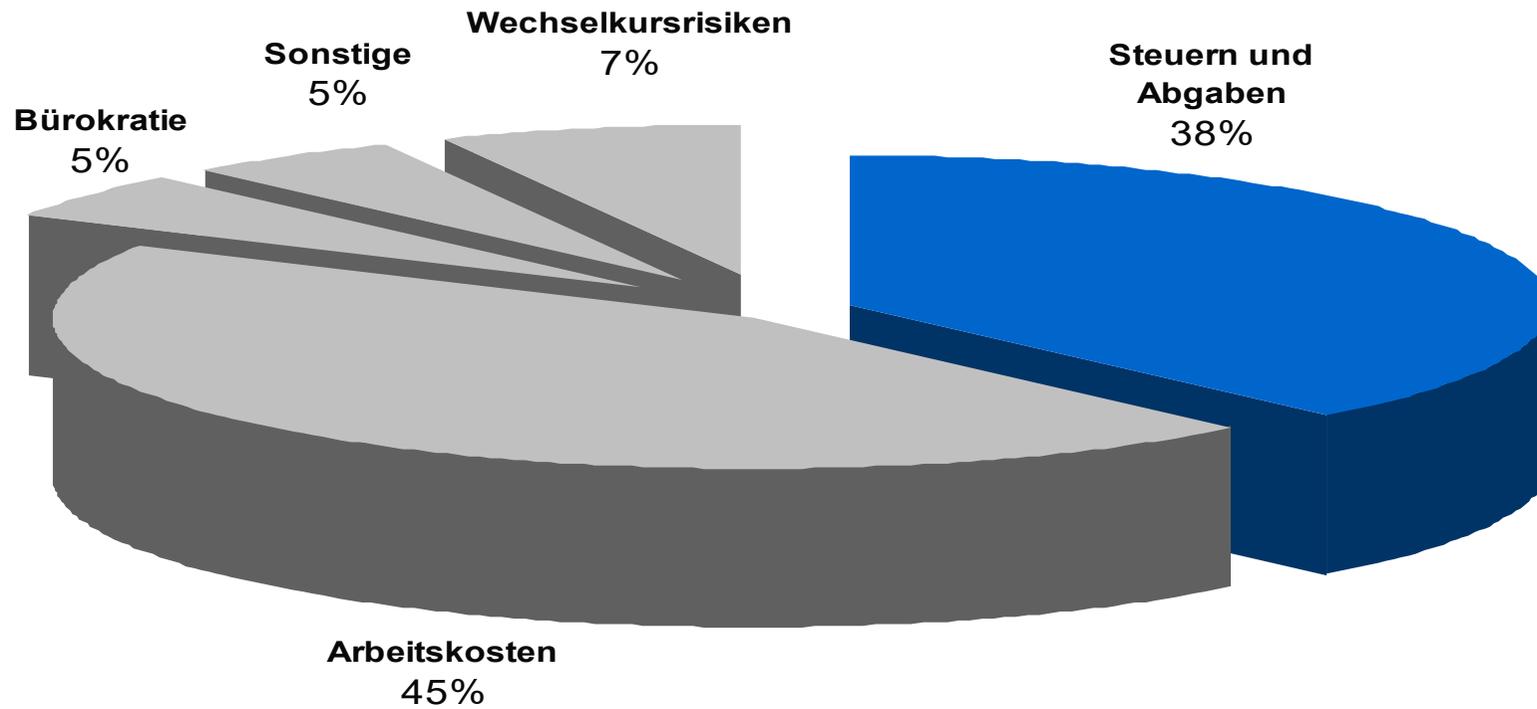
RDin Ulrike Wolff-Seeger, LL.M., M.R.F.

Agenda

- ▶ 1 Einführung
 - ▶ 2 Funktionsverlagerung
 - ▶ 3 Vertragliche Dispositionsfreiheit
 - ▶ 4 Transferpaketbewertung
 - ▶ 5 Preisanpassungsklausel
 - ▶ 6 Fazit
-
-
-

1. Einführung

Gründe für (Produktions-)Verlagerungen



Quelle: DIHK 5/2003

1. Einführung

Rechtsgrundlagen		
„Trias“-Lösung		
§ 1 Abs. 3 – 3b, § 1a AStG (n.F.)	Funktions- verlagerungsver- ordnung (FVerIV)	Verwaltungs- grundsätze Funktionsver- lagerung (VWG FVerl)
<ul style="list-style-type: none">• Gesetzl. Regelung zur FVerl• Einführung mit UntStRefG v. 14.08.2008• Letzte Überarbeitung mit AbzStEntModG v. 02.06.2021	<ul style="list-style-type: none">• FVerIV v. 12.08.2008 (Rechtsverordnung)• Derzeit Anpassung an gesetzl. Neuregelung	<ul style="list-style-type: none">• VWG FVerl v. 13.10.2010 (BMF-Schreiben)• Derzeit Anpassung an gesetzl. Neuregelung

1. Einführung

Überblick: § 1 Abs. 3 – 3b, § 1a AStG				
Abs. 3 S. 7	Abs. 3a S. 5+6	Abs. 3b S. 1	Abs. 3b S. 2 3	§ 1a
Hypothet. Fremdvergleich	Einigungsbereich, Mittelwertansatz	Funktionsverlagerung Transferpaket	Öffnungsklauseln	Preisanpassungsklausel
Ziele des Gesetzgebers				
<ul style="list-style-type: none"> § Sicherung des deutschen Steueraufkommens § Klarstellung der Feststellungslast § Verbesserte Sachverhaltsermittlung § Vorgabe klarer Regelungen für den Stpfl. und die Verwaltung zur Vermeidung internationaler Besteuerungskonflikte § Vermeidung von Abgrenzungsproblemen und Streitigkeiten über den steuerlich maßgebenden Verrechnungspreis 				

2. Funktionsverlagerung

Gesetzl. Definition (§ 1 Abs. 3 b AStG)

„Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile verlagert ...“ (a.F.: „... Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile ...“)

Funktion

- Zusammenfassung gleichartiger betriebl. Aufgaben innerhalb eines Unternehmens
- Organischer Teil eines Unternehmens, ohne Voraussetzungen für (Teil-)Betrieb
 - Z.B. F+E, Lagerhaltung, Produktion, Finanzierung, Vertrieb, Marketing
- auch abgrenzbarer Teil einer Funktion
 - Z.B. Vertrieb eines bestimmten Produkts, Produktion eines bestimmten Modells
- Herunterbrechung bis auf ein bestimmtes Produkt möglich („Atomisierung“)

Verlagerung

- wenn ein Unternehmen (**verlagerndes U.**) einem anderen nahe stehenden Unternehmen (**übernehmendes U.**) Wirtschaftsgüter/ sonstige Vorteile sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt
- damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann (wenn auch nur zeitweise (z.B. Nutzungsvertrag),
 - die bisher von dem verlagernden U. ausgeübt worden ist und
 - dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion beim verlagernden U. eingeschränkt wird.

2. Funktionsverlagerung

Wichtige Merkmale				
Zusätzliche Funktion beim übernehmenden Unternehmen + Einschränkung beim verlagernden Unternehmen				
Funktions<u>a</u>ufgabe		Funktion<u>e</u>inschränkung		
Aufgabe der Funktion (z.B. Produktion oder Vertrieb) beim verlagernden Unternehmen		Einschränkung der Funktion (z.B. Umstellung vom Eigenproduzenten zum Lohnfertiger) beim verlagernden Unternehmen		
Fallgruppen				
Funktions- ausgliederung	Funktions- abspaltung	Funktions- abschmelzung	Funktions- ausweitung	Funktions- verdoppelung
Verlagerung einer Funktion mit allen Chancen/ Risiken (z.B. Produktion, Vertrieb)	Verlagerung einer Funktion unter Beibehaltung von Chancen/ Risiken (z.B. Produktionsverlagerung auf Lohnfertiger)	Verlagerung eines Teils der Chancen/ Risiken (z.B. Umwandlung Eigenhändler => Kommissionär)	z.B. Entwicklung eines Lohnfertigers zum Eigenproduzenten	Aufbau zusätzlicher Funktionen ohne Veränderungen im Inland

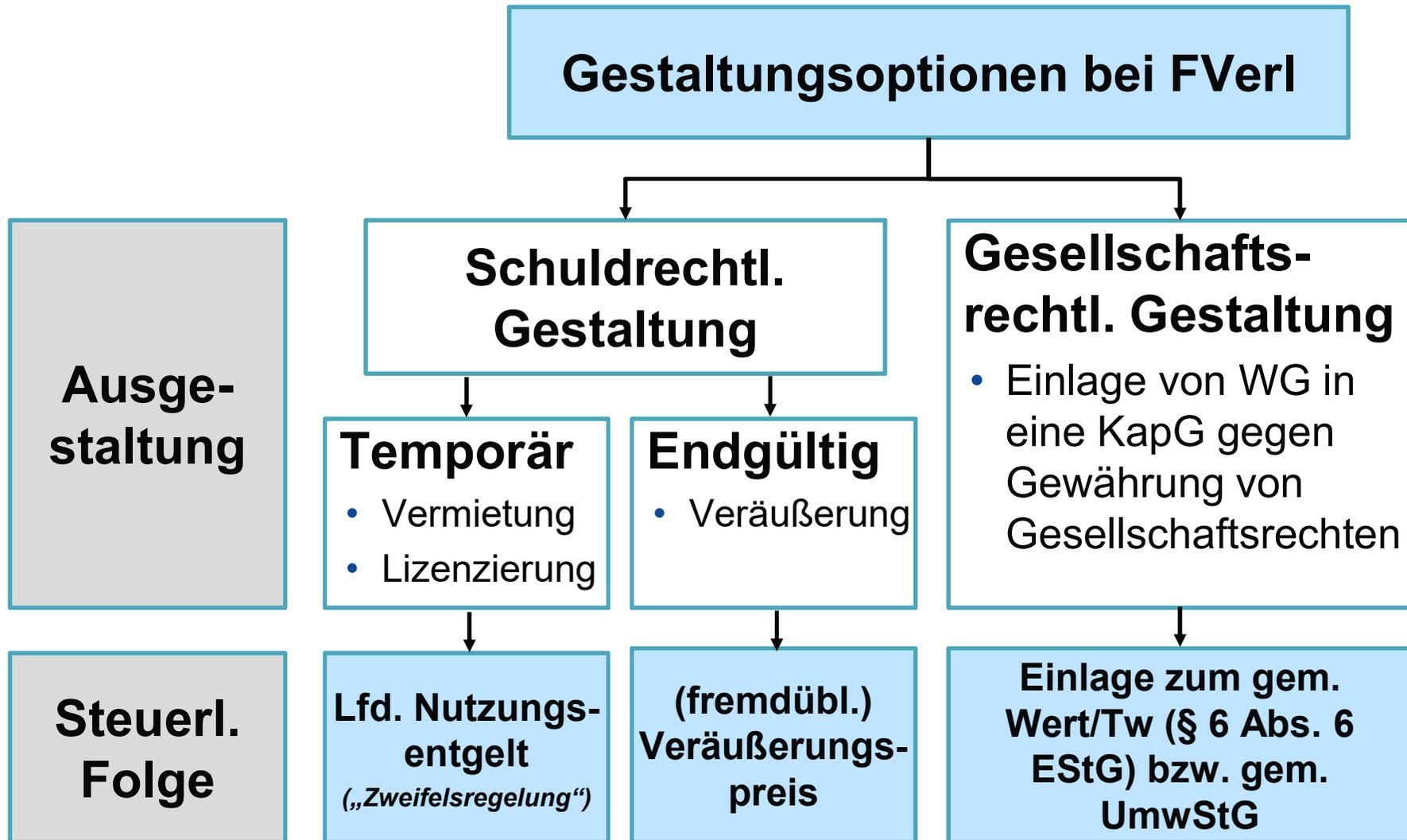
2. Funktionsverlagerung

<u>Keine</u> Funktionsverlagerung				
<p>Funktionsverdoppelungen</p> <p>(wenn innerhalb von 5 J. nach Funktionsaufnahme durch das übernehmende U. keine Funktionseinschränkung durch das verlagernde U.)</p> <p>Bagatellregelung: 1 Mio EUR</p>	<p>Ausschließl. Übertragung/ Überlassung von WG</p>	<p>Ausschließl. Erbringung von Dienstleistungen</p>	<p>Personalent-sendungen im Konzern, wenn damit keine Übertragung von Unternehmensfunktionen verbunden</p>	<p>Neuaufnahme einer Funktion</p>
Weitere Ausnahmetatbestände				
<p>Vorgänge, die zwischen fremden Dritten nicht als Veräußerung oder Erwerb einer Funktion angesehen würden (z.B. Produktionssteuerung)</p>	<p>Einschaltung eines Lohn- oder Auftragsfertigers (z.B. Outsourcing)</p>	<p>Fremdübliche Vertragsänderungen oder Vertragskündigungen (z.B. Schadensersatz, Entschädigungs- bzw. Ausgleichsansprüche)</p>	<p>Geringfügige oder zeitl. begrenzte Verlagerungen (z.B. Bagatellfälle mit Umsatzeinbußen < 1 Mio. EUR; Übertragung eines einzelnen Auftrags)</p>	

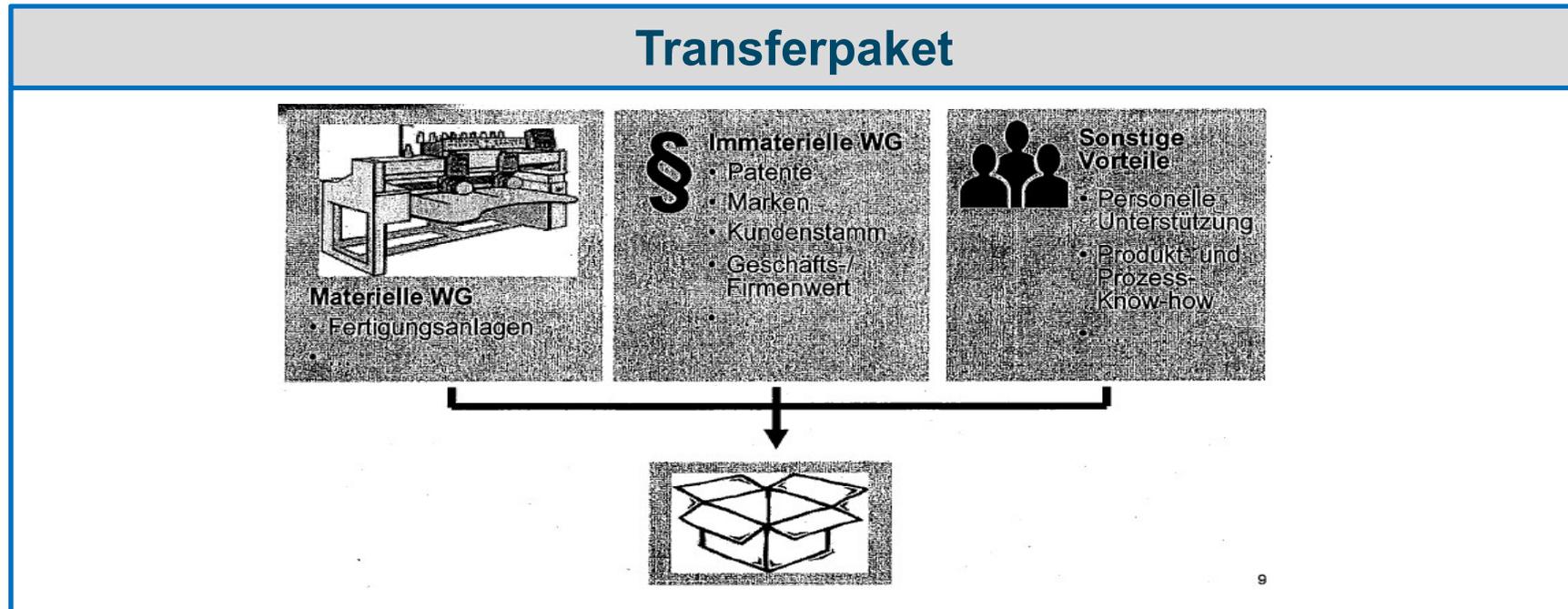
3. Vertragliche Dispositionsfreiheit

Grundsatz	Ausnahme
<ul style="list-style-type: none">• Die FinVerw hat Entscheidungen des Unternehmens, ob Funktionen<ul style="list-style-type: none">• selbst wahrgenommen werden,• bei einem (Konzern-)Unternehmen aufgeteilt werden oder• ein Subunternehmer beauftragt wirdgrds. anzuerkennen.• Maßgeblich sind die tatsächlichen Verträge, wenn solche vorliegen	<ul style="list-style-type: none">• Auslegung gem. dem wirtschaftlichen Gehalt der Geschäftsbeziehungen und Ansatz eines fremdüblichen Entgelts für die betreffenden Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile<ul style="list-style-type: none">• Wenn sich der wirtschaftliche Gehalt von der vereinbarten äußeren Form unterscheidet oder• Wenn keine Verträge vorliegen

3. Vertragliche Dispositionsfreiheit



4. Transferpaketbewertung



Gewinnpotenzial

Gewinnerwartungen aus der verlagerten Funktion	aus Sicht des verlagernden Unternehmens	+	aus Sicht des übernehmenden Unternehmens
---	--	----------	---

4. Transferpaketbewertung

Grundsatz Gesamtbewertung	Ausnahme Einzelbewertung
<ul style="list-style-type: none">• idR hypothetischer Fremdvergleich• Bestimmung eines betriebswirtschaftl. begründeten Gesamtwerts (Barwerts)	<ul style="list-style-type: none">• Möglich bei Vorliegen einer Öffnungsklausel• § 1 Abs. 3b AStG n.F. (ab VZ 2022)<ul style="list-style-type: none">• Wenn keine Übertragung von wesentl. iWG oder so. Vorteilen• Verlagerung von Routinefunktionen (und Ausübung nur ggü. dem verlagernden Unternehmen)• § 1 Abs. 3 S. 10 AStG a.F.<ul style="list-style-type: none">• Keine wesentl. iWG + Vorteile enthalten• Summe der Einzel-VP = Transferpaket als Ganzes• Wesentl. IWG Gegenstand der FVerl + genaue Bezeichnung des StPfl.
<ul style="list-style-type: none">• Regelbeispiele für Anwendung des hypothet. Fremdvergleichs (VWG VP, Rz. 3.12 ff.): u.a. iW oder Rechte als Gegenstand eines Geschäftsvorfalles + FVerl	

4. Transferpaketbewertung

Öffnungsklausel zur Einzelbewertung

- Zulässigkeit der Einzelverrechnungspreis bei Glaubhaftmachung, dass keine wesentlichen IWG und Vorteile bei Funktionsverlagerung enthalten sind
 - **Definition „wesentliche“ IWG oder Vorteile**
 - Wenn sie für die verlagerte Funktion nicht erforderlich sind oder
 - Fremdpreis insgesamt nicht mehr als 25% der Summe der Einzelpreise aller IWG und Vorteile entspricht
- Rechtsfolge:
 - Bei Glaubhaftmachung Einzelbewertung zulässig idR mit hypothetischem Fremdvergleich
 - Keine Verpflichtung zur Gesamtbewertung - keine präzise Wertberechnung für Transferpaket erforderlich
 - Aber: Verprobung mittels Gesamtbewertung durch BP

4. Transferpaketbewertung

Ertragsorientierte Gesamtbewertung

Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters
(§ 1 Abs. 1 S. 3 und Abs. 3a S. 5 + 6 + 3b AStG)

Verlagerndes Unternehmen

Minderung / Zuwachs Gewinnpotenzial
durch Funktionsabgabe

x Kapitalisierungsfaktor *(§§ 5, 6 FVerIV)
+ evtl. Schließungskosten

- + Steuerbelastung auf Transferpaket
- = Kaufpreisvorstellung
(**Mindestpreis**, § 7 Abs. 1 FVerIV)

Übernehmendes Unternehmen

Zuwachs Gewinnpotenzial durch
Funktionsübernahme

x Kapitalisierungsfaktor *(§§ 5, 6 FVerIV)

- + Steuerbelastung auf Transferpaket
- = Kaufpreisvorstellung
(**Höchstpreis**, § 7 Abs. 1 FVerIV)

*Kapitalisierungszins/Kapitalisierungszeitraum

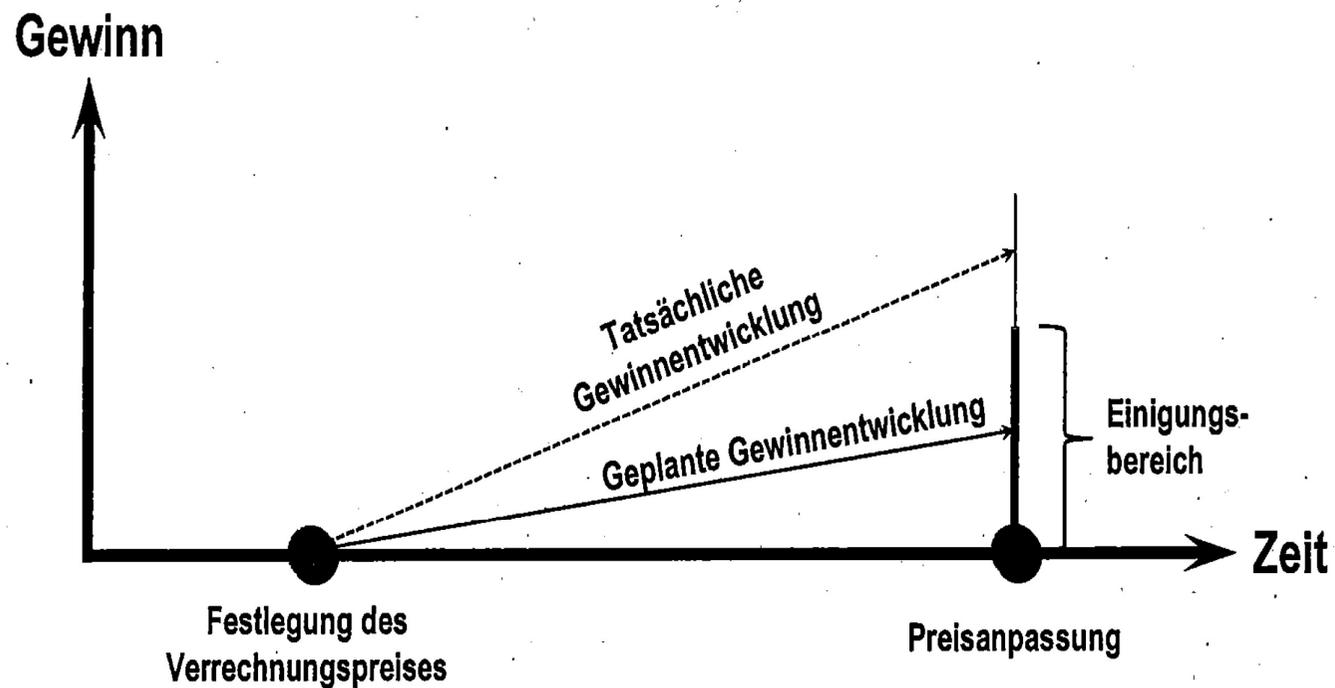
4. Transferpaketbewertung

Wert im Einigungsbereich, § 1 Abs. 3a S. 5 + 6 AStG n.F.	
Grundsatz	Ausnahme
Bildung eines Einigungsbereichs und Zugrundelegung des Mittelwerts	Glaubhaftmachung des StPfl., dass ein anderer Wert innerhalb des Einigungsbereichs dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht
§ 1 Abs. 3 S. 7 AStG a.F.: Ansatz des Werts mit der höchsten Wahrscheinlichkeit; wenn keine Glaubhaftmachung eines anderen Werts, Mittelwert maßgeblich	
<p>Das Diagramm zeigt eine Wertachse in Mio. € von 6 bis 16. Ein Einigungsbereich ist zwischen 10 und 12 Mio. € markiert. Ein abgebendes Unternehmen hat einen Mindestpreis von 10 Mio. € (hellblauer Balken), ein aufnehmendes Unternehmen einen Höchstpreis von 12 Mio. € (dunkelblauer Balken). Ein weißer Balken zeigt den Mittelwert bei 11 Mio. €.</p>	

5. Preisanpassungsklausel

Ausgangslage

- Erhebliche Unsicherheiten bei der Verwendung von Prognoserechnungen



5. Preisanpassungsklausel

Voraussetzungen	Rechtsfolgen
<ul style="list-style-type: none">• Wesentl. IWGs oder Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung	<ul style="list-style-type: none">• Wiederlegbare Vermutung, dass<ul style="list-style-type: none">• im Zeitpunkt der Verlagerung Unsicherheiten bzgl. Preisvereinbarung bestanden• fremde Dritte eine sachgerechte Preisanpassungsklausel vereinbart hätten
<ul style="list-style-type: none">• Keine (angemessene) Preisanpassungsklausel +• Erhebliche Abweichung der tatsächl. späteren Gewinnentwicklung von der Gewinnerwartung, die Grundlage für VP-Bestimmung<ul style="list-style-type: none">• Innerhalb 7 Jahre (a.F.: 10 Jahre)• Erhebl. = Abweichung > 20% zw. VP und zutreffendem Fremdvergleichspreis	<ul style="list-style-type: none">• Einmaliger Anpassungsbetrag im 8. Jahr nach Geschäftsabschluss (a.F.: im ersten Wj nach Eintritt der Abweichung)• Neu (klarstellend): Ansonsten Zugrundelegung derselben Verhältnisse wie für ursprüngl. VP-Bestimmung

5. Preisanpassungsklausel

Höhe der VP-Korrektur	Ausnahmen (NEU)
<ul style="list-style-type: none">• Unterschiedsbetrag zwischen VP und dem unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffenden Fremdvergleichspreis	<ul style="list-style-type: none">• Keine Korrektur (insbes.)<ul style="list-style-type: none">• Glaubhaftmachung des StPfl., dass die tatsächl. Entwicklung auf Umständen basiert, die zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht vorhersehbar waren• Nachweis des StPfl., dass er bei der VP-Bestimmung die aus der künftigen Entwicklung resultierenden Unsicherheiten angemessen berücksichtigt hat,• im Hinblick auf immaterielle Werte und Vorteile Lizenzvereinbarungen getroffen werden, die die zu zahlende Lizenz vom Umsatz oder Gewinn des Lizenznehmers abhängig machen oder für die Höhe der Lizenz Umsatz und Gewinn berücksichtigen

6. Fazit

„Besonderheiten“

- Transferpaketbewertung (statt Einzelbewertung)
 - Preisanpassungsklausel
 - Dokumentationsvorschriften (bes. Geschäftsvorfall mit Erstellungs- und kürzeren Vorlagepflichten)
-

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!**

Kontakt

RDin Ulrike Wolff-Seeger, LL.M., M.R.F.

Bayerisches Landesamt für Steuern

80284 München

Tel: +49 89-9991-2800

Fax: +49 89-9991-49-2800

E-Mail: ulrike.wolff-seeger@fst.bayern.de

Internet: www.lfst.bayern.de