

Steuerrelevante Funktionsverlagerung über die Grenze und Gemeinschaftsrecht

– Bericht zum Vortrag von Prof. Dr. Christian Jahndorf am 19. Mai 2009 in Münster –

Am 19. Mai 2009 referierte *Prof. Dr. Christian Jahndorf* auf Einladung des Westfälischen Steuerkreis e.V. in den Räumen der JurGrad (Kettlerscher Hof, Münster) zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen. Zunächst leitete der Direktor des Instituts für Steuerrecht, Prof. Dr. Dieter Birk, in das Thema ein und stellte den Referenten vor. Christian Jahndorf wurde 1995 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Münster promoviert und 2002 habilitiert. Seit 2005 ist er Rechtsanwalt bei der FIDES Treuhandgesellschaft in Bremen, in 2008 wurde er von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Münster zum außerplanmäßigen Professor ernannt.

Prof. Jahndorf leitete seinen Vortrag mit der Frage ein, ob es nicht ein genialer Einfall des deutschen Steuergesetzgebers sei, ausländische Vorteile in die deutsche Bemessungsgrundlage zu transferieren. Um diese These zu überprüfen, ging er nachfolgend auf die alte und neue Rechtslage zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen (dazu A. und B.) sowie die europarechtlichen Fragen (dazu C.) ein.

A. Funktionsverlagerung als Sondertatbestand der Fremdvergleichspreisermittlung

Zunächst führte Prof. Jahndorf in die Problematik ein. Im Rahmen internationaler Konzernstrukturen besteht seit langem die Gefahr, dass Unternehmen ihre Gewinne über sog. *Verrechnungspreise* zu Lasten des deutschen Fiskus ins Ausland verlagern. Als Reaktion führte der deutsche Gesetzgeber § 1 Außensteuergesetz (AStG) ein, welcher die Einkünfteberichtigung bei unzutreffenden Verrechnungspreisen gestattet. § 1 Abs. 1 AStG ist dabei auf Geschäftsbeziehungen (§ 1 Abs. 5 AStG) zwischen nahestehenden Personen (§ 1 Abs. 2 AStG) anwendbar. Die Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises richtet sich nach § 1 Abs. 3 AStG. Neben der Übertragung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern existieren auch sonstige Chancen und Risiken („*Funktionen*“), welche transferiert werden können. Eine Besteuerung war bis 2008 nur in eingeschränktem Maße auf Grundlage der sog. *Geschäftschancenlehre* des BFH möglich.

B. Funktionsverlagerung nach der neuen Rechtslage ab 2008

Anschließend stellte Prof. Jahndorf die neue Rechtslage in den Grundzügen vor. Mit dem Jahressteuergesetz 2008¹ wurde die *Besteuerung von Funktionsverlagerungen* grundlegend normiert. In § 1 Abs. 3 S. 9-13 AStG wurde die Verlagerung von Funktionen als Sonderfall der Verrechnungspreiskorrektur (§ 1 Abs. 1 AStG) geregelt. Die Funktionsverlagerungsbesteuerung ist somit kein eigenständiger Steuertatbestand, sondern baut auf der Verrechnungspreisbesteuerung auf, welche ihrerseits auf Steuertatbeständen der einzelnen Steuergesetze (EStG, KStG, u.a.) beruht. Auf Grundlage des § 1 Abs. 3 S. 13 AStG wurden weitere Einzelheiten in der Funktionsverlagerungsverordnung (FVerIV) geregelt.²

Die Regelung dient – so Prof. Jahndorf – *fiskalischen Interessen*. Ergänzend zur Besteuerung von Betriebsverlagerungen und Wirtschaftsgutverlagerungen wird mit Funktionsverlagerungen eine neue Kategorie eingeführt, die vor allem Geschäftschancen aus künftiger Nutzung als nicht materialisierbare Vorteile erfassen soll.

Tatbestandlich knüpft die Regelung an die Verlagerung einer Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken ins Ausland an (Funktionsverlagerung). Eine nähere Definition der Funktion enthält § 1 Abs. 2 FVerIV, wobei diese nach Ansicht von Prof. Jahndorf wenig aussagekräftig ist. Vereinfacht lässt sich die Funktionsverlagerung als Übertragung einer betrieblichen Einheit mit Gewinnpotential ins Ausland definieren.

Im Einzelnen lassen sich dadurch zwei Fallgruppen bilden. Die erste Fallgruppe besteht in der Verlagerung von Gewinnpotential ins Ausland. Im Einzelnen werden hier *Funktionsausgliederung* (= vollständige Übertragung einer Funktion ins Ausland), *Funktionsabschmelzung* (= Verlagerung einer Teilfunktion ins Ausland, welche Gewinnpotential enthält) und die – nicht unumstrittene – *Funktionsverdoppelung* (Neuaufbau oder Vervielfachung einer im Inland bereits und weiterhin existierenden Funktion im Ausland) unterschieden. Umstritten ist derzeit auch, ob die Neugründung ausländischer Gesellschaften, Betriebsverlegungen in ausländische Betriebsstätten und Sitzverlegungen unter den Tatbestand der Funktionsverlagerung fallen.

¹ BGBl I 2007, 3150.

² Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, BGBl I 2008, 1680.

Die zweite Fallgruppe besteht in der Belassung von Gewinnpotential im Inland. Bei dieser als *Funktionsabspaltung* bezeichneten Konstellation wird eine (Teil-)Funktion ins Ausland übertragen, die wesentlichen Ertragschancen und Risiken verbleiben aber im Inland. Die Funktionsabspaltung fällt aus diesen Erwägungen nicht unter § 1 Abs. 3 S. 9 AStG.

Anschließend ging Prof. Jahndorf auf die Rechtsfolgenseite der Norm ein. Das Gesetz besteuert die Verlagerung des sog. „*Transferpakets*“. Hierbei wird die Funktion als Ganzes bewertet. Ob Wirtschaftsgüter übertragen werden, ist unerheblich. Zur Wertbestimmung der Funktion wird ein Preisbildungsprozess wie unter Dritten simuliert (Fremdvergleich). In der Regel erfolgt die Berechnung nach anerkannten Unternehmensbewertungsmethoden unter Ertragswertgesichtspunkten.

Das Transferpaket umfasst – so Prof. Jahndorf – auch *Synergieeffekte*. Sowohl allgemeine Vorteile der Betätigung im Ausland (z. B. ein niedrigeres Lohnniveau) als auch individuelle Vorteile (z. B. ein effektiverer Kundenkontakt durch örtliche Vertriebsstrukturen) werden dabei bewertet und sind im Transferpaket enthalten. Hierdurch werden die im Ausland gegebenen und ausgenutzten Vorteile zumindest teilweise in die inländische (deutsche) Steuerbemessungsgrundlage transferiert. Die eingangs aufgeworfene These ist somit zu bejahen.

Nachfolgend analysierte Prof. Jahndorf, ob diese Wertermittlung mit *internationalen Berechnungsmethoden* vereinbar ist. Die Finanzverwaltung vertritt hierbei die Auffassung, dass die Funktionsverlagerungsbesteuerung im Einklang mit den internationalen Grundsätzen der Verrechnungspreisermittlung ist. Ein kürzlich erschienener Diskussionsentwurf der OECD³ lässt hieran zweifeln. Aus den Äußerungen der OECD lässt sich nach Ansicht von Prof. Jahndorf nicht eindeutig herleiten, dass die Besteuerung von Funktionsverlagerungen international erkannt ist. Ebenso bleibt unklar, ob ausländische Geschäftsvorteile im Rahmen von Funktionsverlagerungen in die inländische Bemessungsgrundlage einbezogen werden dürfen. In laufenden Geschäftsbeziehungen ist dies im Einzelfall zwar nach Ansicht der OECD denkbar, zu den spezifischen Problemen der Funktionsverlagerung äußert sich die OECD nicht. Insgesamt lässt sich laut Prof. Jahndorf eine kritische Haltung der OECD aus dem Diskussionsentwurf herleiten, so dass sich Gesetzgeber und Finanzverwaltung jedenfalls nicht auf international übliche Verfahren der Gewinnabgrenzung berufen können.

³ Transfer pricing aspects of business restructurings: Discussion draft for public comment (Abrufbar unter <http://www.oecd.org/dataoecd/59/40/41346644.pdf>; Datum des Abrufs: 20.05.2009).

Auf die Darstellung weiterer *Besonderheiten* bei Funktionsverlagerungen (etwa die in § 1 Abs. 3 S. 10 AStG geregelte Escape-Klausel und die in § 1 Abs. 3 S. 11-12 AStG geregelte Preisanpassungsklausel) verzichtete Prof. Jahndorf.

C. Vereinbarkeit von § 1 Abs. 1, Abs. 3 S. 9 AStG mit Art. 43 EG

Ausgehend von der internationalen Betrachtung (internationale Verrechnungspreiskonventionen) leitete Prof. Jahndorf zur Frage der *Vereinbarkeit mit dem Europarecht* über. Fraglich ist, ob die in § 1 Abs. 3 S. 9-13 AStG geregelte Besteuerung von Funktionsverlagerungen die Grundfreiheiten verletzt.

Als einschlägige Grundfreiheit ist hierbei als Folge der Rechtsprechung des EuGH exklusiv die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) einschlägig. Weiterhin muss eine Beschränkung vorliegen. Hierbei stellt der EuGH auf Gleichheitserwägungen ab. Indem § 1 AStG nur Verrechnungspreisgestaltungen (und damit auch Funktionsverlagerungen) mit Auslandbezug erfasst und reine Inlandsachverhalte ausklammert, liegt jedenfalls eine *Beschränkung der Niederlassungsfreiheit* vor.

Anschließend ging Prof. Jahndorf auf die Frage der *Rechtfertigung* ein. Das EG-Recht erlaubt Beschränkungen aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls. Die Maßnahmen müssen hierzu geeignet und erforderlich sein. Der überwiegende Teil der Literatur vergleicht die Funktionsverlagerung mit der Rechtsprechung des EuGH zur Wegzugsbesteuerung („Lasteyrie-Entscheidung“).⁴ Eine Besteuerung ist dadurch nach herrschender Literaturansicht im Ergebnis auf Missbrauchsfälle beschränkt. Nach Ansicht von Prof. Jahndorf lässt sich die Lasteyrie-Entscheidung hingegen nicht eindeutig übertragen, da es bei der Funktionsverlagerung – anders als bei der Wegzugsbesteuerung – einen Akt der Gewinnrealisierung gibt. Eine generelle Begrenzung der Besteuerung von Verrechnungspreisen und Funktionsverlagerungen auf *Missbrauchsfälle* kommt nach Ansicht von Prof. Jahndorf daher nicht in Betracht.

Als spezieller Rechtfertigungsgrund kommt die *Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse* zwischen den Staaten in Betracht.⁵ Hierbei muss eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsrechte bezweckt werden. Zugleich ist es unzulässig, dem Steuerpflichtigen systematisch Vorteile im Ausland vorzuenthalten. Im Grundsatz erlaubt dieser Rechtfertigungsgrund nach Ansicht von Prof. Jahndorf eine Besteuerung von

⁴ EuGH vom 11.03.2004, C-9/02, Slg. 2004, I-2409 (Lasteyrie du Saillant).

⁵ Siehe etwa EuGH vom 18.07.2007, C-231/05, Slg. 2007, I-6373 (Oy AA) m.w.N.

unangemessenen Verrechnungspreisen. Die Regelung des § 1 Abs. 1 AStG ist dadurch dem Grunde nach europarechtskonform.

Die in § 1 Abs. 3 S. 9-13 AStG geregelte Besteuerung von Funktionsverlagerungen ist dagegen differenziert zu beurteilen. Die Preisermittlung auf Basis einer Transferpaketbetrachtung ist nach internationalen Regelungen nicht anerkannt, wie aus den Äußerungen der OECD gefolgert werden kann. Die deutsche Besteuerung von Funktionsverlagerungen dient dadurch nicht einer anerkannten und ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte. Vielmehr führt die Berechnung des Transferpakets dazu, dass ausländische Vorteile in die deutsche Bemessungsgrundlage transferiert werden. Dadurch werden dem Steuerpflichtigen systematisch Vorteile vorenthalten. Insgesamt scheidet dadurch eine Rechtfertigung aus, weshalb die derzeitige *Besteuerung von Funktionsverlagerungen nicht europarechtskonform* ist.

*Julian Horst, Wiss. Hilfskraft
am Institut für Steuerrecht der Universität Münster*