

## **Bericht über den WSK-Vortrag „Besteuerung von Funktionsverlagerungen“**

Auf Einladung des Westfälischen Steuerkreises e. V. referierte Till Zech, LL.M. von der Bundesfinanzakademie im Bundesfinanzministerium am 13.11.2007 zum Thema „Besteuerung von Funktionsverlagerungen“. Nach der Begrüßung durch Prof. Dr. Ralf Schenke (Professur für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster) machte der Referent die Zuhörer in den bestens ausgestatteten Räumlichkeiten der „jurGrad GmbH“ im Kettelerschen Hof an der Königstraße insbesondere mit dem im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 geänderten § 1 AStG vertraut.

Zunächst machte Zech deutlich, dass man im Gegensatz zu der Regelung über Verrechnungspreise, bei denen Deutschland Letzter bei der Umsetzung gewesen sei, im Bereich der Besteuerung von Funktionsverlagerungen eine Vorreiterrolle einnehme. Anhand des Beispiels einer deutschen Mutter-AG mit einer Tochter-Produktionsgesellschaft in Ungarn führte er die Gäste in die Thematik ein. Die in Ungarn marktüblichen Preise für die dort hergestellten Produkte entsprächen nicht den Marktpreisen in Deutschland. Die Frage ist also, wie man das aus Deutschland nach Ungarn abgewanderte Know-How oder auch Produktionskapazitäten aus deutscher Sicht angemessen besteuert werden kann, damit die inländische Wertschöpfung nicht „umsonst“ an das Ausland abfließt.

Eine Besteuerung nach § 1 AStG a. F., der die Ermittlung von Preisen, die fremde Dritte zahlen würden, voraussetzte, war problematisch. Im Rahmen dieses „Fremdvergleichs“ musste stets gefragt werden, wer denn eigentlich der fremde Dritte sei, nach dessen Maßstab der marktübliche Preis ermittelt werden sollte. Der Referent stellte sodann drei weltweit anerkannte Methoden vor, um diesem Problem beizukommen. Dabei handele es sich um die Preisvergleichsmethode, um die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Alle drei Methoden seien im neuen § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG 2008 enthalten. Grundsätzlich habe der deutsche Steuerpflichtige ein Wahlrecht unter diesen Methoden; erst nachrangig könnten sogenannte gewinnbezogene Methoden zur Ermittlung des Preises herangezogen werden. Aufgrund des in § 1 Abs. 3 Satz 3 AStG verwendeten Begriffs „Bandbreite“ werde man bei der Vornahme dieses Fremdvergleichs stets zu einem

mittleren Wert („Median“) gelangen, bei dem Preis“ausreißer“ nach oben und unten nicht berücksichtigt würden. Diese neue Regelung stehe allerdings im Gegensatz zur bisherigen Rechtsprechung des BFH, der bei der Existenz verschiedener Marktpreise stets den untersten Preis als für die deutsche Besteuerung maßgeblich angesehen habe. Im unwahrscheinlichen Fall, dass keine Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, sei gemäß § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG ein hypothetischer Fremdvergleich anzustellen. Dabei seien zwei ordentlich handelnde Geschäftsführer zu fingieren.

Um eine der drei Methoden überhaupt anwenden zu können, bedarf es natürlich der Dokumentierung, welche „Funktionen“ wann welche Grenze überschritten haben. Diese Dokumentationspflichten sind in Deutschland bereits seit 2002/2003 gesetzlich geregelt.

Sodann stellte Zech sechs mögliche Fallgestaltungen für Funktionsverlagerungen ins Ausland vor: 1) die Funktionsspaltung (Verlagerung auf Auftragsfertiger); 2) die Funktionsverlagerung (Verlagerung auf Eigenfertiger); 3) die Kapazitätsausweitung im Ausland; 4) die Funktionsverdoppelung; 5) die Funktionsausweitung im Ausland und 6) die Funktionsabschmelzung zum Lohnfertiger. Vor der Frage, inwieweit bei diesen Varianten eine Steuerpflicht entsteht, sei jedoch zu klären, was überhaupt unter einer „Funktion“ zu verstehen sei. Dies sei in der neuen Vorschrift § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG, die nur die „Funktionsverlagerung“ legaldefiniere, nicht enthalten. Nach seiner Auffassung sei „Funktion“ als Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung bestimmter Aufgaben besteht, die von einem Unternehmensteil erledigt werden, zu beschreiben. Eine genaue Definition sei jedoch noch in Arbeit und werde vom Bundesfinanzministerium im Rahmen einer Verordnung vorgelegt werden.

Zu den oben genannten Fallgruppen nahm Zech in der Folge Stellung. Bei der Funktionsspaltung entstehe keine Funktionsverlagerung, denn wenn die dort produzierten Güter für einen günstigen Preis an die deutsche Muttergesellschaft verkauft würden, verbleibe der Preisvorteil in Deutschland.

Anderes gelte jedoch für die Funktionsausgliederung, den Grundfall der Funktionsverlagerung. Hier würden alle Funktionen und Risiken auf die ausländische

Tochtergesellschaft verlagert. In einem solchen Fall stehen die Standortvorteile dem ausländischen Eigenproduzenten zu, weshalb eine deutsche Besteuerung bei Abwanderung dieser Vorteile angezeigt sei.

Bei der Kapazitätsausweitung im Ausland könne hingegen durchaus in Frage gestellt werden, ob überhaupt etwas aus Deutschland hinausverlagert werde. Die Verlagerung geschehe schließlich deshalb, weil mangels Kapazität die erforderlichen Mengen in Deutschland nicht mehr produziert werden könnten. Als Beispiel führte er einen Autokonzern an, auf dessen Druck die Zulieferer ins steuergünstige Ausland abwanderten. Als verlagerte „Funktion“ seien in einem solchen Fall die übertragenen Gewinnchancen anzusehen, die mit der Erhöhung der Produktion im Ausland einhergingen. Eine Besteuerung sei in dieser Konstellation ebenfalls geboten.

Im Rahmen einer Funktionsverdoppelung werde ein neues Unternehmen im Ausland gegründet, um der inländischen Kapazitätsauslastung zu begegnen. Hier wird die Ähnlichkeit zur Kapazitätsausweitung im Ausland deutlich. Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums sei auch in diesen Fällen eine deutsche Besteuerung erforderlich, um das Abwandern der „Funktionen“ zu verhindern. Nach anderer Auffassung handele es sich nicht um eine Verlagerung, weil schließlich etwas ganz Neues gebaut werde. Dieser Fall ist im neugefassten § 1 AStG nicht geregelt worden. Aus der Sicht Zechs war auch noch nicht klar, ob dies in der zu erwartenden Verordnung nachgeholt werden soll.

Unter Funktionsausbau bzw. –ausweitung sei zu verstehen, dass in einem ersten Schritt ein Auftragsfertiger im Ausland errichtet werde (Funktionsspaltung), der anschließend zum Eigenproduzenten ausgeweitet werde. Damit würde zunächst die in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG geregelte klassische „Funktionsverlagerung“ umgangen. Das BMF sieht auch in diesem Vorgehen eine die Steuerpflicht auslösende Tätigkeit, denn es gehe Know-How über, insbesondere wenn gleichzeitig Kapazitäten im Inland abgeschmolzen würden.

Eine ähnliche Konstellation beschreibe die Funktionsabschmelzung zum Auftrags- oder Lohnfertiger. Dabei werde die Central Entrepreneur-Funktion von Deutschland ins Ausland verlagert, sodass die Muttergesellschaft schließlich im Ausland sitze.

Hier werde ein Transferpaket übertragen, das eine Gesamtbewertung erforderlich mache. Somit sei auch in diesen Fällen eine deutsche Besteuerung erforderlich.

Für sämtliche nach § 1 AStG steuerpflichtigen Konstellationen gebe es mit § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG jedoch eine Auffangregelung. Wenn sich herausstelle, dass die in die Verrechnungspreise für die verlagerten Funktionen eingerechneten Chancen nicht einträfen, könnten die Preise innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nachträglich angepasst werden.

Die im neuen § 1 AStG umgesetzten Regelungen, die vom Bundesfinanzministerium durch die bereits angesprochene Verordnung noch verfeinert werden sollen, seien nach Meinung des Referenten in jedem Fall europarechtskonform. Insbesondere die Verordnung solle so ausgestaltet werden, dass nicht nur das Ob, sondern auch das Wie der Besteuerung der Funktionsverlagerung europarechtlichen Anforderungen genüge.

Nach dem etwa einstündigen Vortrag gab es für die Zuhörer Gelegenheit zu einer Diskussion mit Herrn Zech, die von Privatdozent Dr. Christian Jahndorf (Institut für Steuerrecht der WWU) geleitet wurde. Dabei standen insbesondere die Bandbreite für Verrechnungspreise, die Schwierigkeit der Dokumentation des ausländischen Unternehmens über einen Zeitraum von zehn Jahren, die Europarechtskonformität der Regelungen und die Frage, ob die deutschen Finanzämter genügend Kapazitäten zur Bewertung der Funktionsverlagerungen haben, im Brennpunkt.

*Gerd Kathstede, Institut für Steuerrecht der WWU*