

Internationale Verrechnungspreise - Funktionsverlagerungen nach der Unternehmensteuerreform 2008

Referenten:

Wolfgang Kirschning

Rechtsanwalt, Steuerberater

Uli Glaser

Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

RWT REUTLINGER WIRTSCHAFTSTREUHAND GMBH

"Internationale Verrechnungspreise – Funktionsverlagerungen nach der Unternehmensteuerreform 2008"

RWT Kolleg 10. Juni 2008

Themenübersicht

Teil I

**Auswirkungen der Unternehmensteuerreform
2008; Verschärfung der Anforderungen an die
Ermittlung der Verrechnungspreise nach § 1 AStG**

Teil II

Besteuerung von Funktionsverlagerungen

Themenübersicht

Teil I

Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008; Verschärfung der Anforderungen an die Ermittlung der Verrechnungspreise nach § 1 AStG

Teil I Verrechnungspreise - § 1 AStG

1. Aktuelle Entwicklung – Verrechnungspreise
2. Der neue § 1 AStG im Überblick
3. Neue Begriffsbestimmungen
4. Vorrang der Standardmethoden
5. Verrechnungspreises bei Vorliegen einer Preisbandbreite
6. Tatsächlicher Fremdvergleich
7. Neue Methode „Interquartile Range“
8. Hypothetischer Fremdvergleich

1. Aktuelle Entwicklung

„Die Entwicklung und Dokumentation der internationalen Verrechnungspreise ist eines der dynamischsten Themen des internationalen Steuerrechts der letzten Jahre“ (Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007,1461)

1. Aktuelle Entwicklung

Beginn der Entwicklung:

- ◆ Grundsatzentscheidung des BFH vom 17.10.2001 (I R 103/00)

Reaktion des Gesetzgebers

- ◆ Gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation der Verrechnungspreisermittlung nach § 90 Abs. 3 AO (StVergAbG v. 16.05.2003)
- ◆ Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzVO) vom 13.11.2003)

1. Aktuelle Entwicklung

Verwaltungsregelungen

- ◆ Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren

Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12.04.2005 - VWG-Verfahren 2005

1. Aktuelle Entwicklung

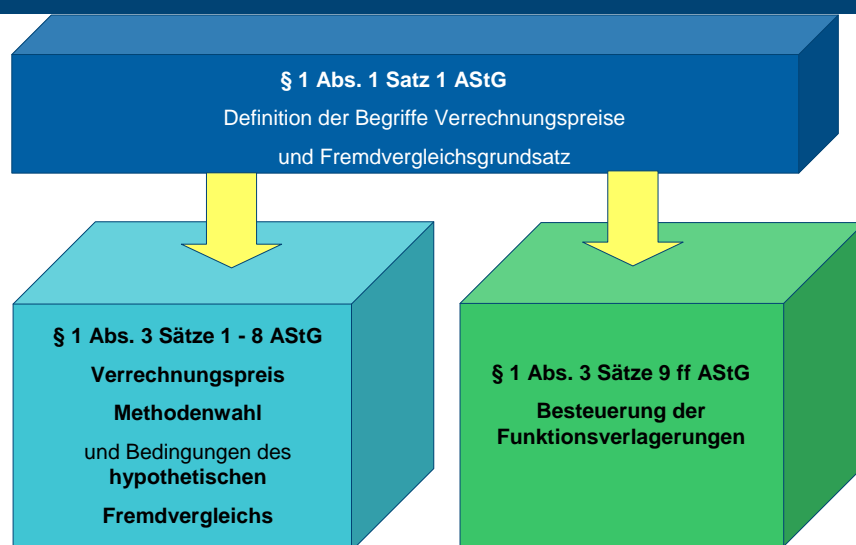
- ◆ Gesetzgeber reagierte im UntStRefG 2008 mit der Änderung des § 1 AStG auf die zunehmende Kritik an den VWG-Verfahren 2005 der fehlenden Rechtsgrundlage

1. Aktuelle Entwicklung

In 2008 zu erwarten:

- ◆ Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i.S. des § 1 Abs. 1 AStG in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (**Funktionsverlagerungsverordnung - FVerlagV** – Stand 23. Mai 2008)
- ◆ Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen der grenzüberschreitenden Verlagerung von Funktionen (**Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung**)

2. Der neue § 1 AStG im Überblick



3. Neue Begriffsbestimmungen

§ 1 Abs. 1 Satz 1 AStG n.F.:

*„Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünftermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (**Verrechnungspreise**), zu Grunde legt, als sie von einander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (**Fremdvergleichssatz**), sind seine Einkünfte **unbeschadet anderer Vorschriften** so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.“*

3. Neue Begriffsbestimmungen

Begriff der Verrechnungspreise

Umschreibung der Bewertung der Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Unternehmen - **Wertansätze für**

- ◆ Lieferung von Produkten
- ◆ Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter;
- ◆ Pool
- ◆ Erbringung von Dienstleistungen (z.B. AN-Entsendung, EDV-Support)
- ◆ Finanzdienstleistungen

3. Neue Begriffsbestimmungen

Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatz durch § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG:

- ◆ Fiktion der gegenseitigen vollständigen Information auf Käufer und Verkäuferseite (doppelter ordentlicher Geschäftsleiter)

3. Neue Begriffsbestimmungen

Neu: Prinzip der „**Meistbegünstigung**“ zu Gunsten der Finanzverwaltung

„Führt die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften, sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen „

Bisher war § 1 AStG subsidiär gegenüber den Regeln der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

4. Vorrang der Standardmethoden

§ 1 Abs. III AStG nennt nur die **sog. Standardmethoden**

1. *Preisvergleichsmethode*
2. *Wiederverkaufspreismethode*
3. *Kostenaufschlagsmethode*

Die Internationale Praxis kennt zusätzlich die **gewinnorientierten Methoden**

1. *Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode*
2. *Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode*
3. *Globale Gewinnvergleichsmethode*

5. Verrechnungspreise bei Vorliegen einer Preisbandbreite

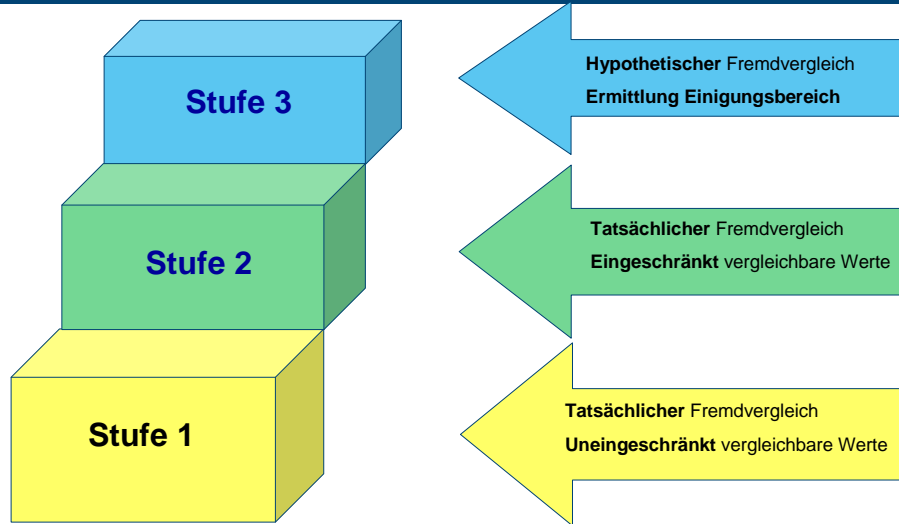
Werden durch einen **tatsächlichen Fremdvergleich** mehrere Werte festgestellt, so liegt nach § 1 Abs. 3 Satz1 2.HS AStG eine **Preisbandbreite** vor.

Welchen Wert der Steuerpflichtige aus der Bandbreite auswählen soll, macht der Gesetzgeber davon abhängig, ob

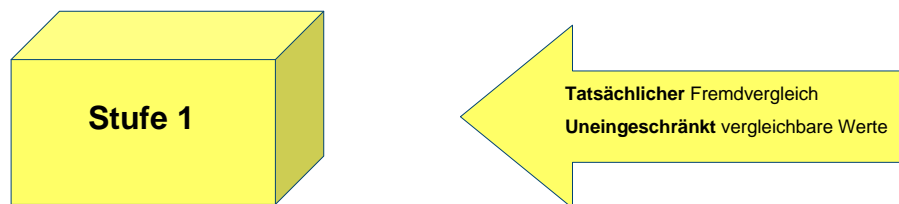
uneingeschränkte oder **eingeschränkt**

vergleichbare Werte vorliegen.

5. Verrechnungspreise bei Vorliegen einer Preisbandbreite



6. Tatsächlicher Fremdvergleich



6. Tatsächlicher Fremdvergleich

Problem 1: Ermittlung des tatsächlicher Fremdvergleich

Gesetz unterstellt faktisch den Einsatz von **Unternehmensdatenbanken**

- ◆ Die Finanzverwaltung nutzt die **AMADEUS** Datenbank
- ◆ AMADEUS enthält Finanzinformationen von über 9 Mio. Unternehmen aus 38 europäischen Ländern
- ◆ Weltmodul **ORBIS** enthält Informationen von 35 Mio. Unternehmen weltweit
- ◆ Datenbank Nutzung sehr teuer und in mittelständischen Unternehmen nur im Ausnahmefall nutzbar!

AMADEUS= Analyze Major Database from European Sources (Bureau van Dijk Electronic Publishing)

6. Tatsächlicher Fremdvergleich

Notwendige Voraussetzung eines **Datenbank-Screening** ist eine sorgfältige **Funktions- und Risikoanalyse** und besteht aus **zwei Schritten**:

Schritt 1:

Quantitatives Screening: Anwendung von Suchkriterien in der Datenbank zur Ermittlung potentieller Vergleichsunternehmen

Schritt 2:

Qualitatives Screening: Auswahl geeigneter Vergleichsunternehmen durch „manuelle“ Prüfung der einzelnen Vergleichsunternehmen

6. Tatsächlicher Fremdvergleich

Problem 2: Was bedeutet „uneingeschränkt vergleichbar“?

Zu erwarten ist ein (wenig praxistauglicher) Rückgriff auf Tz.

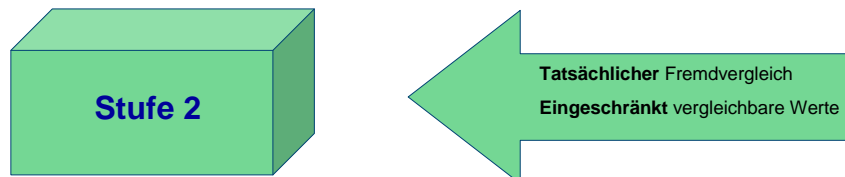
3.4.12.7 a VWG-Verfahren 2005:

- ♦ identische Geschäftsbedingungen;
- ♦ Unterschiede bei den Geschäftsbedingungen haben keine wesentlichen Auswirkungen auf die Preisgestaltung;
- ♦ Unterschiede in den Geschäftsbedingungen können durch hinreichend genaue Anpassungen beseitigt werden.

Folge: Volle Ausschöpfung der Preisbandbreite

Dürfte der Ausnahmefall bleiben (ev. möglich bei bestimmten Rohstoffen)

6. Tatsächlicher Fremdvergleich



7. Neue Methode „Interquartile Range“

Problem: Was bedeutet „eingeschränkt vergleichbar“?

- ◆ Kein Rückgriff auf die VWG-Verfahren 2005 möglich;
- ◆ Restgröße zwischen uneingeschränkter Vergleichbarkeit und Unvergleichbarkeit?

Folge: § 1 Abs. 3 Satz 3 AStG:

„die sich ergebende Bandbreite einzuengen“

7. Neue Methode „Interquartile Range“

Beispiel:

**Verlängerte Werkbank (Lohnfertiger) in Tschechien mit
Kostenaufschlagsmethode (markup + 8 %)**

Das Gesetz unterstellt das Finden von Vergleichsunternehmen

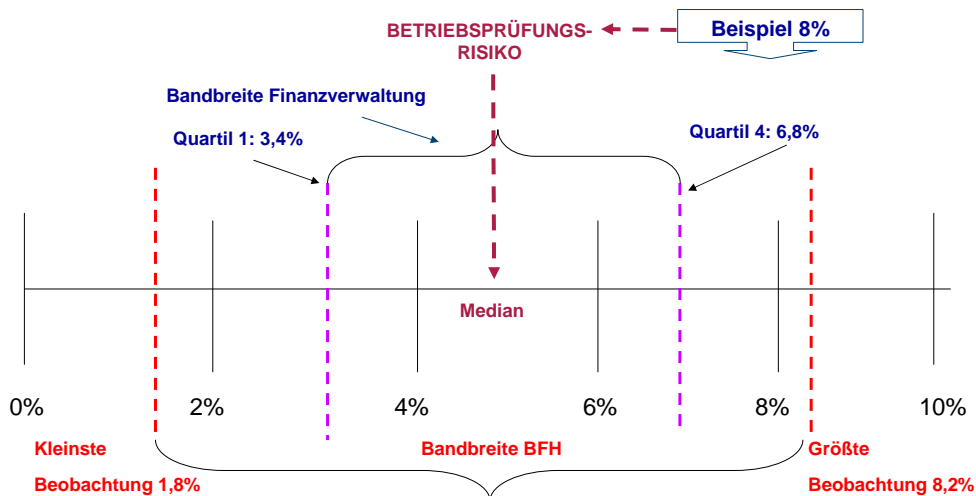
- ◆ Ermittlung der Kosten (total costs) der Vergleichsunternehmen
- ◆ Ermittlung der Gewinne (markup) der Vergleichsunternehmen

7. Neue Methode „Interquartile Range“

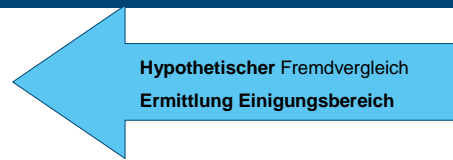
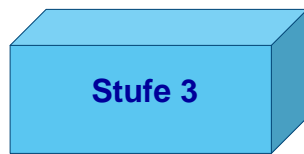
Im Beispiel werden mit einer aufwändigen Datenbankanalyse 6 Unternehmen identifiziert, die als eingeschränkt vergleichbar qualifiziert werden können

Unternehmen	markup
Unternehmen 1	1,8 %
Unternehmen 2	2,7 %
Unternehmen 3	3,4 %
Unternehmen 4	4,1 %
Unternehmen 5	6,8 %
Unternehmen 6	8,2 %

7. Neue Methode „Interquartile Range“



8. Hypothetischer Fremdvergleich



8. Hypothetischer Fremdvergleich

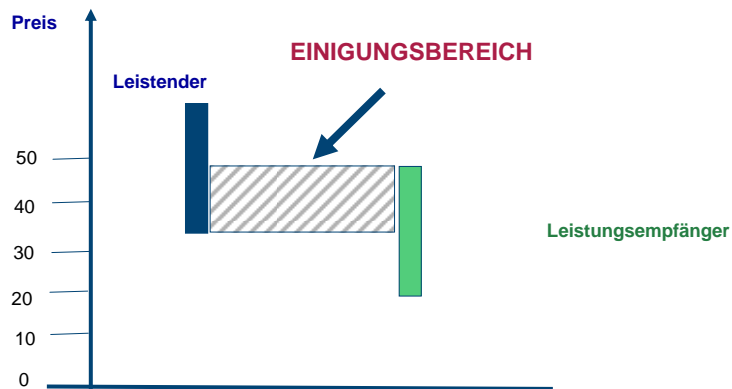
§ 1 Abs. 3 Satz 7 AStG:

„ ist der Preis im Einigungsbereich der Einkünfteermittlung zu Grunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der *höchsten Wahrscheinlichkeit* entspricht; wird kein anderer Wert glaubhaft gemacht, ist der *Mittelwert* des Einigungsbereichs zu Grunde zu legen“.

Damit verlangt das Gesetz eine ...

Simulation des Preisbildungsprozesses zwischen Anbieter und Nachfrager (Fiktion des „doppelten“ ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (BFH, 17.5.1995, BStBl. II 1996,204)

8. Hypothetischer Fremdvergleich



Themenübersicht

Teil II Besteuerung von Funktionsverlagerungen

Teil II - Funktionsverlagerung

1. Gesetzliche Grundlagen
2. Begriffe der Funktionsverlagerung
3. Arten der Funktionsverlagerung
4. Bewertung einer Funktionsverlagerung
5. Gesamtbewertung oder Einzelbewertung?
6. Sofortbesteuerung oder Lizenzierung?
7. Anpassungsklausel
8. Fazit und Kritik

1. Gesetzliche Grundlagen

- ◆ Ab 01.01.2008 - § 1 Abs. 3 Sätze 9 bis 13 AStG
- ◆ Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlagVO-E) – überarbeiteter Entwurf vom 23. Mai 2008
- ◆ Entwurf eines Schreibens des Bundesfinanzministeriums (BMF) zur Funktionsverlagerung in Bearbeitung

Intention des Gesetzes:

Erfassung eines Goodwills bei Verlagerung von Funktionen ins Ausland auch wenn kein Betrieb/ Teilbetrieb vorliegt.

2. Begriff der Funktionsverlagerung

- ◆ **Funktionsverlagerung - Definition des Gesetzgebers (§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG):**

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn „eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile“ auf eine nahe stehende Person verlagert wird.

- ◆ **FVerlagVO-E:**

„...und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird.“

2. Begriff der Funktionsverlagerung

- ◆ **Funktion?**

- **organischer Teil – ohne Teilbetriebseigenschaft**
„Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben, die von bestimmten Abteilungen oder Stellen eines Unternehmens erledigt werden“
- Geschäftsvorfälle innerhalb von 5 Wirtschaftsjahren
Zusammenfassung zu einer einheitlichen Funktionsverlagerung

- ◆ **Verlagerung?**

- endgültige Übertragung oder Nutzungsüberlassung

2. Begriff der Funktionsverlagerung

◆ Keine Funktionsverlagerung:

- keine Einschränkung der Funktionen beim verlagernden Unternehmen innerhalb von 5 Wirtschaftsjahren nach erfolgter Funktionsverlagerung (Funktionsverdoppelung)
- Bagatellfälle der Funktionsabschmelzung; Definition erfolgt durch BMF nur Veräußerung oder Überlassung von Wirtschaftsgütern
- Erbringung von reinen Dienstleistungen ohne Übergang einer Funktion
- Personalentsendung
- Einschaltung eines Auftragsfertigers („...**ausschließliches** Tätigwerden gegenüber **dem verlagernden** Unternehmen und Anwendung der **Kostenaufschlagsmethode**“)
- Übertragung unwesentlicher immaterieller Wirtschaftsgüter (Grenze: mehr als 25 % der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter des Transferpakets)

2. Begriff der Funktionsverlagerung

- Vorgänge, die die Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung zwar erfüllen, aber entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz tatsächlich anders abgewickelt werden und deshalb unter fremden Dritten nicht als Funktionsverlagerung angesehen würden.

Beispielfälle:

Fristgerechte Kündigung von Verträgen,
Auslaufen einer Vertragsbeziehung

3. Arten der Funktionsverlagerung

Funktionsausgliederung

vollständige Übertragung einer Funktion mit den dazugehörigen Chancen und Risiken einschließlich Wirtschaftsgütern

Funktionsabschmelzung

Übertragung eines Teils einer Funktion mit den dazugehörigen Chancen und Risiken einschließlich Wirtschaftsgütern

Funktionsabspaltung

Übertragung von Teilfunktionen unter (teilweiser) Zurückbehaltung der Chancen und Risiken beim abgebenden Unternehmen (z.B. Einschalten eines Lohnfertigers)

Funktionsverdoppelung

Neuaufnahme einer Funktion durch eine nahe stehende Person im Ausland ohne/mit Einschränkung der bisherigen Geschäftstätigkeit des inländischen Unternehmens

3. Arten der Funktionsverlagerung

Fallbeispiel 1

Inländische A-GmbH; der Vertrieb der Produkte erfolgt bislang über Auslandstochtergesellschaften und das Stammhaus selbst; 2008 Gründung einer neuen Vertriebsgesellschaft in Spanien; die neue Tochtergesellschaft übernimmt vom Stammhaus den Vertrieb für den spanischen Markt; sie trägt hierfür das Absatzrisiko, unterhält ein Warenlager und stellt Vertriebs- und Servicemitarbeiter ein; sie wird bei der Erstellung von Werbeunterlagen vom Stammhaus unterstützt; die Kundenkartei (spanische Kunden) wird übertragen.

3. Arten der Funktionsverlagerung

Fallbeispiel 2

Inländische Automobilzulieferer plant neue Produktlinie; die Hälfte der Mitarbeiter der inländischen F & E- Abteilung wird ins Ausland verlegt um neue Produktlinie ausschließlich im Ausland zu entwickeln; im Inland sind bis zur Auslagerung der F & E Abteilung keine Aktivitäten im Hinblick auf die neue Produktlinie entstanden.

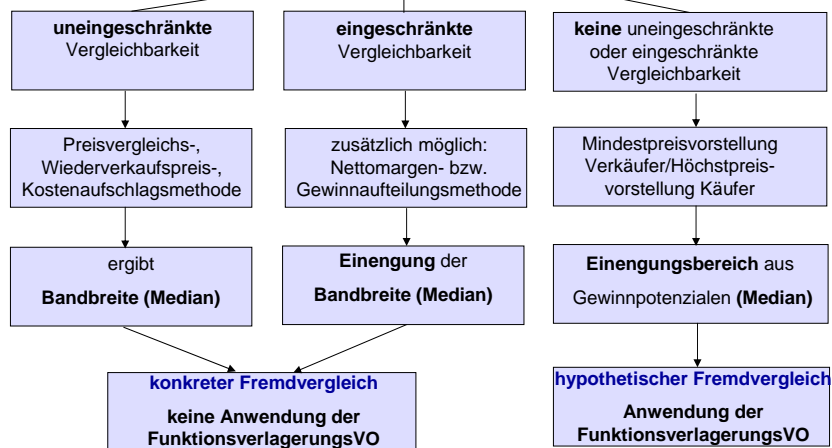
3. Arten der Funktionsverlagerung

Fallbeispiel 3

Inländische Automobilzulieferer B wird von seinem Hauptkunden C informiert, dass das Nachfolgemodell seines erfolgreichen Sportwagens nicht mehr in Deutschland, sondern in Südafrika gebaut werde. Als bevorzugter Zulieferer würde C den B aufgrund ihres Global Supply Agreements (GSA) den Auftrag unter der Bedingung erteilen, dass wie im GSA vorgesehen, die Produktion des Zulieferers ebenfalls in Südafrika erfolge (Vermeidung von Logistikproblemen usw.).

4. Bewertung einer Funktionsverlagerung

Ermittlung des Fremdvergleichswerts für Transferpakete



4. Bewertung einer Funktionsverlagerung

Hypothetischer Fremdvergleich

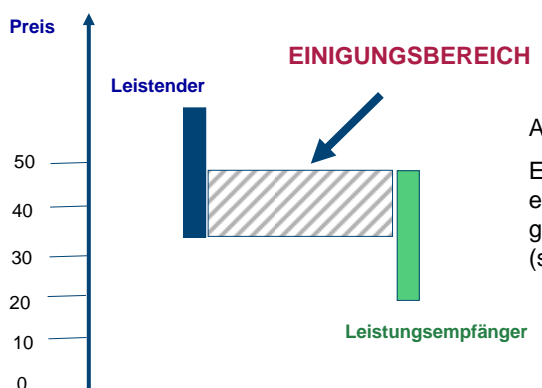
- ◆ Prinzip des „doppelten und ordentlichen Geschäftsleiters“ – Festlegung eines Einigungsbereiches
- ◆ Funktionsanalyse vor und nach der Funktionsverlagerung
4-fache Unternehmensbewertung
 - Wert abgebendes Unternehmen mit Transferpaket
 - Wert abgebendes Unternehmen ohne Transferpaket
 - Wert aufnehmendes Unternehmen ohne Transferpaket
 - Wert aufnehmendes Unternehmen mit Transferpaket

4. Bewertung einer Funktionsverlagerung

- ◆ Berücksichtigung Standortvor- und -nachteile und Synergieeffekte
- ◆ Kapitalisierungszinssätze – Zinssatz für risikolose Investition vergleichbarer Laufzeit zzgl. funktions- und risikoadäquater Zuschlag
- ◆ Kapitalisierungszeitraum = Nutzungsdauer des Transferpakets
Finanzverwaltung: Es ist generell „ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum zu Grunde zu legen“

5. Gesamtbewertung oder Einzelbewertung?

Hypothetischer Fremdvergleichspreis für das Transferpaket



Ausnahme:

Ermittlung aufgrund der sich für die einzelnen übergehenden Wirtschaftsgüter ergebenden Verrechnungspreise (sog. „Escapeklausel“)

5. Gesamtbewertung oder Einzelbewertung?

Keine Vereinfachung durch Escapeklausel!

- ◆ Summe der Einzelbewertung = Transferpaket
- ◆ Summe der Einzelbewertung muss innerhalb des Einigungsbereichs liegen (d.h. der Einigungsbereich muss trotzdem ermittelt werden)
- ◆ Glaubhaftmachung, dass die Summe der isoliert ermittelten Verrechnungspreise dem Verrechnungspreis entspricht, den fremde Dritte für die Funktionsverlagerung vereinbart hätten (fraglich, welche Argumente hier greifen sollen).

5. Gesamtbewertung oder Einzelbewertung?

Fallbeispiel 4

D (deutscher Werkzeugbauer) stellt Werkzeuge der Preisklassen A (hochpreisig), B (mittelpreisig) und C (niedrigpreisig) her.

Im Niedrigpreissektor deckt der Verkaufspreis gerade noch die Herstellungskosten von EUR 15. In China würden die Herstellungskosten EUR 5 betragen. D hat in China bereits eine Tochtergesellschaft, die Werkzeuge für einen Spezialsektor herstellt.

D beschließt die Werkzeugproduktion C in Deutschland einzustellen.

Die chinesische Tochtergesellschaft kauft die Werkzeugmaschinen und stellt chinesisches Personal ein und produziert fortan die Werkzeuge C für EUR 5. Die Werkzeuge C werden nach deutschen Plänen und unter der Anleitung und Überwachung von zu diesem Zwecke nach China versetzten deutschen Mitarbeiter gefertigt.

5. Gesamtbewertung oder Einzelbewertung?

◆ Lösung

- Verlagerung einer Produktionsfunktion liegt vor
- Es erfolgt eine 4-fache Bewertung (Bewertung der inländischen Mutter- und Tochtergesellschaft jeweils vor und nach der Verlagerung)
- Wertminderung bei inländischer Muttergesellschaft: EUR 0
- Wertsteigerung bei chinesischer Tochtergesellschaft ist gegeben und wird in Höhe von EUR 1 Mio. angenommen.
- Angemessener Fremdvergleichspreis = EUR 500.000, wenn kein anderer Wert innerhalb des Einigungsbereichs glaubhaft gemacht wird (Mittelwert/Median)
- Bewertung einer Funktion als Ganzes (Abweichung vom Grundsatz der Einzelbewertung) → Begründung FVerlagVO-E: Gesamtbewertung ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht geboten, weil der Preis von einzeln übertragenen Wirtschaftsgütern den Wert der Funktion regelmäßig nicht adäquat widerspiegelt.

5. Gesamtbewertung oder Einzelbewertung?

- Einzelbewertung anstelle der Gesamtbewertung möglich, wenn D glaubhaft machen kann, dass:
 - keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile mit der Funktion übergehen oder zur Nutzung überlassen werden oder
 - das Gesamtergebnis der Einzelpreise für die übertragenen Wirtschaftsgüter, dem fremdüblichen Preis für das Transferpaket entspricht und
 - das Gesamtergebnis der Einzelpreise innerhalb des Einigungsbereichs liegt.
- Glaubhaftmachung schwer möglich, doppelter Bewertungsaufwand (wohl nur bei Nebenfunktionen, z.B. EDV, möglich)

6. Sofortbesteuerung oder Lizenzierung?

Wird ein Transferpaket **übertragen** oder zur Nutzung befristet **überlassen**?

- Übertragung = Eigentumsübergang
- Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ausreichend (Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten des Wirtschaftsguts)
- „Bestehen Zweifel, ob eine Übertragung oder eine Nutzungsüberlassung anzunehmen ist, ist **auf Antrag** von einer Nutzungsüberlassung auszugehen“ (FVerlagVO-E)

6. Sofortbesteuerung oder Lizenzierung?

Sofortbesteuerung

Lizenzierung

Eigentum geht über

Eigentum verbleibt

Vollständige Aufdeckung und Versteuerung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern und Vorteilen ruhenden stillen Reserven

Lizenerträge sind zu versteuern

Besteuerung im Zeitablauf

7. Anpassungsklausel

Nachträgliche Preisanpassung erfolgt, wenn

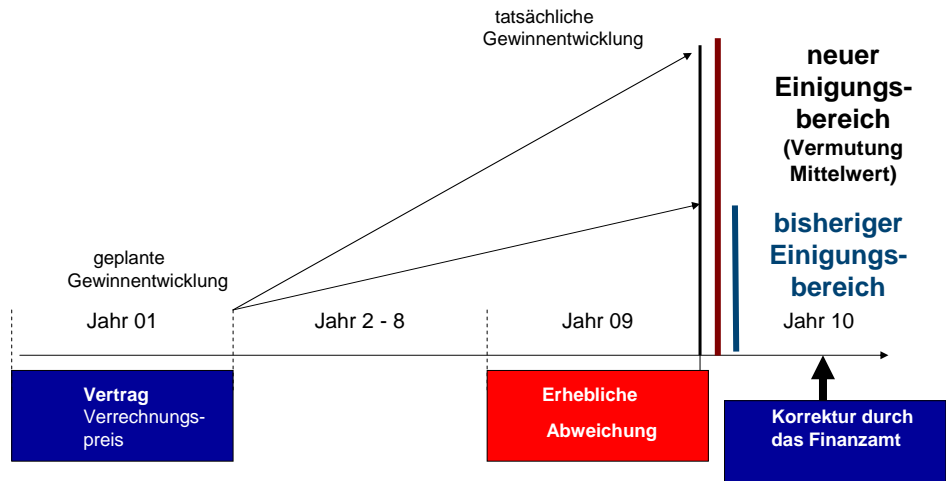
- ◆ keine Vereinbarung einer fremdüblichen (vertraglichen) Preisanpassungsklausel **oder**
- ◆ keine Vereinbarung einer gewinn- bzw. umsatzhängigen Lizenz **und**
- ◆ Transferpaket inklusiv immaterieller Wirtschaftsgüter und Vorteile geht zum Festpreis über **und**
- ◆ **erhebliche Abweichung** der Gewinnentwicklung innerhalb des Anpassungszeitraums (fremdüblich tatsächlich vereinbarter Zeitraum oder gesetzlich 10 Jahre)

7. Anpassungsklausel

Folgen:

- ◆ einmalige Korrekturmöglichkeit zugunsten des Finanzamts
- ◆ Anpassung erfolgt im Jahr nach Feststellung der erheblichen Abweichung (faktisch = nachträgliches „Eingreifen“ in bereits abgeschlossene Veranlagungszeiträume)

7. Anpassungsklausel



7. Anpassungsklausel

**Gewinn- oder umsatzabhängige Lizenzgebühren
gelten als vertragliche Anpassungsklausel!**

7. Anpassungsklausel

Kritik

- ◆ geringfügige Überschreitung löst Anpassung aus
- ◆ Problem: Verrechnungspreis am Rand des Einigungsbereichs
- ◆ Abweichung wegen Unsicherheiten zum Zeitpunkt des Transaktionsabschlusses
- ◆ Abweichung wegen besonderer Anstrengung des Erwerbers (der tüchtige Erwerber zahlt doppelt)

7. Anpassungsklausel

- ◆ Anpassungsklauseln in der Unternehmenspraxis eher selten vereinbart (Ausnahmefall)
- ◆ Gewinnentwicklung beeinflusst von unvorhersehbaren Ereignissen (z.B. entwickeltes Medikament wird zum Blockbuster/muss vom Markt genommen werden)
- ◆ Gefahr der Doppelbesteuerung (Alleingang Deutschlands)
- ◆ Verfassungsmäßigkeit (nachträgliches „Eingreifen“)?

7. Anpassungsklausel

Beispiel zur Wirkungsweise der Anpassungsklausel:

Die inländische X-GmbH verkauft in 2008 ein noch nicht voll entwickeltes Pharmaprodukt an ihre ausländische Tochtergesellschaft. Das Produkt wird im Ausland weiter entwickelt und danach produziert und vertrieben. Der Kaufpreis wird unter Zuhilfenahme von unabhängigen Gutachten mit EUR 100 Mio. bestimmt. In 2011 findet eine Betriebsprüfung statt, die zu keinen Änderungen führt.

- (a) In 2012 werden die Forschungsarbeiten beendet. Der Verkauf des Medikaments entwickelt sich zunächst annahmegemäß. In der ausländischen F&E-Abteilung wird 2015 zufällig entdeckt, dass das Medikament auch gegen Lungenkrebs eingesetzt werden kann. Die Verkaufszahlen erhöhen sich unvorhersehbar um das Dreifache.
- (b) In 2008 wurde eine fremdübliche umsatzabhängige Lizenz für 6 Jahre vereinbart.

7. Anpassungsklausel

◆ Lösung:

Wurde das Produkt im Rahmen einer Auftragsforschung entwickelt und anschließend verkauft, dürfte ein Fall der Funktionsverlagerung nicht vorliegen, da hier reine Dienstleistungen erbracht werden (cost-plus). Handelt es sich jedoch um ein Produkt der Eigenforschung so gilt Folgendes:

- (a) Widerlegbare Vermutung, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses (2008) Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisfindung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten.

7. Anpassungsklausel

◆ Lösung (Fortsetzung):

Im Jahr 2016 (erstes Jahr nach Entdeckung und innerhalb des gesetzlich fingierten Anpassungszeitraums von 10 Jahren) ist im Inland eine einmalige Berichtigung durch einen angemessenen Zuschlag auf den ursprünglichen Verrechnungspreis vorzunehmen. Der Zuschlag orientiert sich an den tatsächlich erzielten Gewinnen. Ob eine gegenläufige Gewinnkorrektur im Ausland erfolgt, interessiert nicht.

- (b) Eine Anpassung unterbleibt, da eine fremdüblich vereinbarte Anpassungsklausel mit Anpassungszeitraum vorliegt (die Entdeckung liegt außerhalb des vertraglich festgelegten Anpassungszeitraums).

8. Fazit und Kritik

- ◆ Abkehr vom Grundsatz der Einzelbewertung
- ◆ Beweislastumkehr (Escapeklausel) zu Lasten des Steuerpflichtigen
- ◆ Besteuerung zukünftiger ungewisser Gewinne
- ◆ Inländische Besteuerung von ausländischen Wertschöpfungen
- ◆ Berücksichtigung eigener Synergie- und Standortvorteile zu Lasten des Steuerpflichtigen
- ◆ Keine Berücksichtigung von Opportunitätskosten
- ◆ Alleingang Deutschlands, keine entsprechende Anpassung im Ausland – Provokation von zeit- und kostenintensiven Verständigungs- und Schiedsverfahren
- ◆ Zeitnahe Dokumentation der Verlagerung samt des Verrechnungspreises beachten – außergewöhnlicher Geschäftsvorfall

RWT Ansprechpartner



Wolfgang Kirschning

Rechtsanwalt/Steuerberater

Leiter Kompetenzzentrum Steuern der
RWT Reutlinger Wirtschaftstreuhand GmbH

wolfgang.kirschning@rwt-gruppe.de

Uli Glaser

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

RWT Reutlinger Wirtschaftstreuhand GmbH

uli.glaser@rwt-gruppe.de