

TP Perspectives – Newsflash

Liebe Leserinnen und Leser,

mit dem Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – „AbzStEntModG“) vom 2. Juni 2021 (BGBl. I S. 1259) wurden die deutschen Verrechnungspreisregelungen zur grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung überarbeitet und in einen neuen Abs. 3b in § 1 des Außensteuergesetzes („AStG“) überführt. In diesem Zusammenhang wurde das Bundesministerium der Finanzen (im Folgenden: „BMF“) ermächtigt, eine Rechtsverordnung zu erlassen, in der Einzelheiten zur einheitlichen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des § 1 Abs. 3b AStG geregelt werden.

Am 5. Juli 2022 hat das BMF nunmehr auf seiner Homepage den Referentenentwurf einer neuen **Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen** veröffentlicht (im Folgenden: „FVerlV 2022 - E“).¹ Die FVerlV 2022 soll erstmals für Veranlagungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen und die bisherige FVerlV ersetzen.

Kurzzusammenfassung und Ausblick

Der Referentenentwurf beinhaltet insgesamt 10 Paragraphen, die sich am Aufbau der bisherigen FVerlV orientieren.

Gestrichen wurden die konkretisierenden Regelungen zur Preisanpassungsklausel in § 1 Abs. 3 S. 11 f. AStG a.F. (vgl. §§ 9-11 FVerlV a.F.), da diese in Folge des AbzStEntModG in einen neuen § 1a AStG überführt wurden. Der Ausschluss der Anpassungsregelung im Falle von umsatz- oder gewinnabhängigen Lizenzvereinbarungen (vgl. § 9 FVerlV a.F.) findet sich nun direkt im Gesetz wieder (in § 1a S. 6 Nr. 3 AStG). Für die Praxis relevante Änderungen finden sich jedoch durch den Wegfall von § 10 und 11 FVerlV a.F., in denen bestimmt wurde, wann im Rahmen einer Transferpaketbewertung eine erhebliche Preisabweichung vorliegt (§ 10 FVerlV a.F.) und wie in derartigen Konstellationen eine angemessene Ausgleichszahlung zu bestimmen ist (§ 11 FVerlV a.F.).

Nach Auffassung des BMF sollen durch die FVerlV 2022 – E die sich in der gesetzlichen Norm des § 1 Abs. 3b AStG ergebenden Änderungen entsprechend reflektiert werden.

Im Zuge dessen wurden jedoch leider Verschärfungen für den Steuerpflichtigen in der FVerlV 2022 – E vorgenommen, die aus unserer Sicht nicht mit der neuen gesetzlichen Regelung des § 1 Abs. 3b AStG begründet werden können. So wurde die in der Praxis überaus bedeutsame Vorschrift des § 4 Abs. 2 FVerlV a.F. ersatzlos gestrichen. Diese Regelung sah vor, dass auf Antrag des Stpfl. von einer Nutzungsüberlassung auszugehen sei, wenn zweifelhaft war, ob das Transferpaket zur Nutzung überlassen oder übertragen wurde. Da die steuerlichen Auswirkungen einer Einmalübertragung ungleich höher sein können als bei einer Nutzungsüberlassung, die sich über mehrere Zeiträume erstreckt, dürften die Diskussionen in der Bp sich deutlich verschärfen, wenn eine Funktionsverlagerung erst im Rahmen einer Bp aufgedeckt wird. Zudem sind Einmalzahlungen in einigen Ländern (z.B. in der Regel in Großbritannien) als Goodwill zu

¹ Verfügbar unter:

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2022-07-05-FVerlV/o-Verordnung.html

aktivieren und können nicht abgeschrieben werden, sodass die Änderung der Vorschrift eine ernsthafte Gefahr der Doppelbesteuerung darstellt. Sofern jedoch (zivilrechtlich) im Vorhinein eine Nutzungsüberlassung zwischen den Parteien vereinbart wurde, ist diese grds. auch unter der neuen Gesetzeslage des § 1 Abs. 3b AStG i.d.F. des AbzStEntModG für steuerliche Zwecke anzuerkennen.

Zudem scheinen erhöhte Anforderungen für die Abweichung von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum im Rahmen der Transferpaketbewertung zu bestehen, da § 5 FVerlV 2022 - E einen Nachweis (und nicht mehr nur ein „Glaubhaftmachen“, vgl. § 6 FVerlV 2022 - E) von Gründen für einen kürzeren (bestimmten) Zeitraum verlangt. Entsprechendes gilt für die Verwendung von gesetzlichen Ausgleichsansprüchen zur Bewertung einer Funktionsverlagerung. Auch hier muss der Steuerpflichtige jetzt die fehlende Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern nachweisen, eine „Glaubhaftmachung“ soll nicht mehr ausreichen (vgl. § 8 FVerlV 2022 - E).

Inwieweit die Finanzverwaltung auf die oben genannten Neuerungen mit einer Überarbeitung der Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung reagiert, bleibt abzuwarten. Zumindest die Streichung der §§ 9-11 FVerlV a.F. erfordert u.E. eine Klarstellung in den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung.

Im Folgenden werden wir die einzelnen Regelungen im Referentenentwurf näher darstellen.

Abschnitt 1 – Allgemeine Vorschriften

§ 1 FVerlV 2022 - E: Allgemeine Bestimmungen

Die Definition einer „Funktion“ in Absatz 1 wurde unverändert aus der bisherigen Fassung der FVerlV übernommen.

Auch die Definition einer „Funktionsverlagerung“ in Absatz 2 wurde weitgehend unverändert gelassen. Neu ist der Verweis auf § 1 Abs. 3b AStG n.F. sowie die Ergänzung, dass es bereits ausreichend sein soll, wenn das übernehmende Unternehmen eine bestehende Funktion ausweitet. Gestrichen wurde die bisherige Regelung, wonach eine Funktionsverlagerung auch dann vorliegen kann, wenn das übernehmende Unternehmen die Funktion nur zeitweise übernimmt (vgl. § 1 Abs. 2 S. 2 FVerlV a.F.). Nach wie vor sollen jedoch Geschäftsvorfälle, die innerhalb von 5 Wirtschaftsjahren verwirklicht werden, als einheitliche Funktionsverlagerung zusammengefasst werden, wenn dadurch in einer Gesamtschau die Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung erfüllt werden. Die vormals in Absatz 3 enthaltene Definition des „Transferpakets“ wird zudem in Absatz 2 verschoben. § 1 Abs. 2 S. 1 FVerlV 2022 - E stellt auch klar, dass eine zweiseitige Bewertung des Transferpakets erforderlich ist, wenn eine Funktion auf ein Unternehmen übertragen wird, das diese Funktion bereits ausübt, oder wenn eine verlustträchtige Funktion übertragen wird. In Bezug auf beide Fälle liess § 1 Abs. 2 FVerlV a.F. Raum für andersartige Interpretationen.

Die Definition von „wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern“ wurde (bis auf kleinere redaktionelle Anpassungen) unverändert übernommen und befindet sich nun in Absatz 3 (vormals in Absatz 5). Von einer Wesentlichkeit ist demnach auszugehen, wenn die immateriellen Wirtschaftsgüter für die verlagerte Funktion erforderlich sind und ihr Fremdvergleichspreis insgesamt mehr als 25% der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile des Transferpakets beträgt. Relevanz hat dies insbesondere für die Frage, ob von einer Transferpaketbewertung abgesehen werden kann, da das nach § 1 Abs. 3b S. 2 AStG erfordert, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter Gegenstand der Funktionsverlagerung waren.

Absatz 4 enthält eine Regelung für Fälle, in denen das übernehmende Unternehmen die bislang ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen erbrachten Leistungen nach der Verlagerung eigenständig gegenüber anderen Unternehmen zu Preisen erbringt, die höher sind als das Entgelt nach der Kostenaufschlagsmethode. In derartigen Konstellationen soll für bisher unentgeltlich vom verlagernden Unternehmen für die Leistungserbringung zur Verfügung gestellte Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile ein fremdüblicher Preis angesetzt werden, der im Wege einer Transferpaketbewertung zu ermitteln ist. Diese Vorschrift scheint also auf Funktionserweiterungen von vormals als „Cost-Plus Dienstleister“ tätigen Gesellschaften abzielen und entspricht im Wesentlichen § 2 Abs. 2 S. 2 FVerlV a.F. Gestrichen wurde dagegen die Regelung in § 2 Abs. 2 S. 1 FVerlV a.F., wonach in Fällen, in denen das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen auf Basis der Kostenaufschlagsmethode ausübt, davon auszugehen sei, dass mit dem Transferpaket keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter übergehen. Nach unserer Einschätzung sollte jedoch in derartigen Konstellationen nach wie vor der Anwendungsbereich der Öffnungsklausel gegeben sein und eine Einzelbewertung (anstelle einer Transferpaketbewertung) zulässig sein.

Unverändert zur bisherigen Rechtslage soll gemäß Absatz 5 eine Funktionsverlagerung nach wie vor nicht vorliegen, wenn es innerhalb von 5 Jahren nach Aufnahme der Funktion durch das übernehmende Unternehmen zu keiner Einschränkung der betreffenden Funktion beim verlagernden Unternehmen kommt (sog. „Funktionsverdoppelung“). Nicht übernommen wurde jedoch der bisherige Absatz 7, wonach eine Funktionsverlagerung ebenfalls nicht vorliegen sollte, wenn ausschließlich Wirtschaftsgüter veräußert oder zur Nutzung überlassen werden oder wenn nur Dienstleistungen erbracht werden bzw. wenn Personal im Konzern entsandt wird, ohne dass eine Funktion mit übergeht.

Abschnitt 2 – Wert des Transferpakets

§ 2 FVerlV 2022 - E: Wert des Transferpakets

Der Vorrang der allgemeinen Verrechnungspreismethoden in Fällen von Funktionsverlagerungen, in denen die Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes auf Grund uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbarer Vergleichswerte erfolgen kann (vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 FVerlV a.F.), wurde nicht in den Referentenentwurf übernommen. Vermutlich ist dies eine Folge des neugefassten § 1 Abs. 3 AStG, der nicht mehr explizit Bezug auf die allgemeinen Verrechnungspreismethoden nimmt. Nichtsdestotrotz sollten diese unter Beachtung internationaler Prinzipien (z.B. in den OECD TP Guidelines) u.E. bei verlässlicher Anwendbarkeit nach wie vor als vorrangig anzusehen sein, auch wenn dies in der Praxis bei Funktionsverlagerungen (wegen deren hoher Individualität) oftmals nicht der Fall ist, so dass auf den „hypothetischen Fremdvergleich“ zurückzugriffen werden muss.

§ 2 regelt, wie der Einigungsbereich bei Durchführung eines hypothetischen Fremdvergleichs bzw. einer Transferpaketbewertung zu ermitteln ist. Demnach ist hierfür eine Funktions- und Risikoanalyse vor und nach Verlagerung durchzuführen. Zudem sollen neben tatsächlich bestehenden Handlungsalternativen auch Standortvorteile oder -nachteile, Synergieeffekte und Steuereffekte berücksichtigt werden. Dies geht u.E. über den bisherigen Wortlaut der FVerlV hinaus, welche keinen expliziten Einbezug dieser Effekte vorsah. Zwar gab es beispielsweise Regelungen zur Berücksichtigung von Steuereffekten in den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung vom 13. Oktober 2010 (z.B. in Tz. 118 und Tz. 125), jedoch bestand bislang keine entsprechende gesetzliche Vorschrift.

Weiterhin wird ausgeführt, dass für die Berechnung des Einigungsbereichs eine kapitalwertorientierte Bewertungsmethode zu verwenden ist, wobei auf die Erwartungen der finanziellen Überschüsse der beteiligten Unternehmen abzustellen ist. Bislang wurde in diesem Zusammenhang der „Reingewinn nach Steuern“ als relevante Größe definiert. Die Neufassung des Wortlautes soll nun stärker den in der

Unternehmensbewertung üblichen Begriff der „finanziellen Überschüsse“ berücksichtigen, wobei laut der Begründung im Gesetzesentwurf damit keine inhaltlichen Änderungen verbunden sind.

§ 3 FVerlV 2022 - E: Bestandteile des Transferpakets

§ 3 FVerlV 2022 - E beinhaltet Regelungen zu den Bestandteilen des Transferpakets und entspricht weitgehend dem bisherigen § 4 FVerlV.

Bemerkenswert ist jedoch, dass der in Praxis überaus bedeutsame § 4 Abs. 2 FVerlV a.F. ersatzlos gestrichen wurde. Demnach war bei Zweifeln, ob hinsichtlich des Transferpakets oder einzelner Teile eine Übertragung oder eine Nutzungsüberlassung anzunehmen ist, bislang auf Antrag des Steuerpflichtigen von einer Nutzungsüberlassung auszugehen. Fraglich ist nun, ob dies auch weiterhin noch möglich sein wird, das Gesetz selber (und auch allgemeine ertragsteuerliche Prinzipien) sollten dies zumindest nicht ausschließen. Es bleibt daher zu hoffen, dass seitens der Finanzverwaltung auch künftig noch sog. „Business Lease“ Modelle anerkannt werden, auch wenn wir in Folge der Streichung von vermehrten Diskussionen in Betriebsprüfungen ausgehen.

§ 4 FVerlV 2022 - E: Kapitalisierungszinssatz

Sowohl gemäß § 4 FVerlV 2022 - E als auch gemäß § 5 FVerlV a.F. ist der angemessene Kapitalisierungszinssatz anhand eines risikolosen Zinssatzes zzgl. eines risikoadäquaten Zuschlags zu bestimmen. Der neue Verweis auf das Äquivalenzprinzip und auf das Verhalten fremder Dritter in § 4 FVerlV 2022 - E sollte zu keinen inhaltlichen Änderungen führen. Gleiches gilt für Hinweis, dass der Kapitalisierungszinssatz einen Transaktionsbezug aufweisen soll.

§ 5 FVerlV 2022 - E: Kapitalisierungszeitraum

Nach § 6 FVerlV a.F. genügt es, dass der Steuerpflichtige einen kürzeren als einen unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum glaubhaft macht, um diesen in seiner Bewertung zugrunde zu legen. § 5 FVerlV 2022 - E verlangt stattdessen vom Steuerpflichtigen, den Nachweis, dass eine kürzerer Kapitalisierungszeitraum sachgerecht ist. Aus der Gegenüberstellung der Formulierungen „glaubhaft machen“ und „nachweisen“ lässt sich ableiten, dass die Anforderungen an einen Gegenbeweis seitens des Steuerpflichtigen durch § 5 FVerlV 2022 - E erhöht wurden.

§ 6 FVerlV 2022 - E: Bestimmung des Einigungsbereichs

§ 6 FVerlV 2022 - E orientiert sich weitgehend an § 7 FVerlV a. F. Weiterhin wird der Mindestpreis für die Abgabe einer Funktion durch die Änderung des Gewinns (§ 6 FVerlV 2022 - E bezieht sich auf finanzielle Überschüsse) des abgebenden Unternehmens unter Berücksichtigung evtl. Schließungskosten bestimmt. Der in § 6 FVerlV 2022 - E enthaltene Verweis auf die Maßgeblichkeit des Barwerts der finanziellen Überschüsse ist allein klarstellender Natur. So führt die Begründung zum Referentenentwurf aus, dass § 6 FVerlV 2022 - E dem bisherigen § 7 FVerlV a.F. mit redaktionellen Folgeanpassungen und Klarstellungen entspricht.

§ 6 Abs. 2 FVerlV 2022 - E entspricht unverändert § 7 Abs. 2 FVerlV a.F. Damit entspricht der Mindestpreis einer Funktion, die das abgebende Unternehmen nicht weiter fortführen kann, ihrem Liquidationswert.

Gemäß § 7 Abs. 3 Satz 1 FVerlV a.F. entspricht der Mindestpreis für eine Verlustfunktion entweder dem Barwert der erwarteten Verluste oder den Schließungskosten. Darüber hinaus entsprechen sich § 6 FVerlV 2022 - E und § 6 FVerlV Abs. 3 a.F.

Auch in Bezug auf die Ermittlung des Höchstpreises lassen sich keine substantiellen Änderungen in § 6 FVerlV 2022 – E finden. § 6 Abs. 5 FVerlV 2022 – E entspricht unverändert § 7 Abs. 5 FVerlV a.F. und die Anpassungen in Abs 4 des § 6 FVerlV 2022 – E sind allein redaktioneller Art.

§ 7 FVerlV 2022 - E: Schadensersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche

§ 7 FVerlV 2022 – E entspricht nahezu wörtlich § 8 FVerlV a.F. Allerdings findet sich ebenso wie in § 5 FVerlV 2022 – E eine Verschärfung der Beweislast zu Ungunsten des Steuerpflichtigen. Während in der § 8 FVerlV a.F. vom Steuerpflichtigen gefordert wurde, glaubhaft zu machen, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter übertragen wurden, um die Bestimmung einer Ausgleichzahlung auf Schadensersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche zu beschränken, muss er dies jetzt nachweisen.

Abschnitt 3 – Schlussvorschriften

§ 8 FVerlV 2022 – E stellt klar, dass die Regelungen zur Funktionsverlagerung auch für Vorgänge zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte anwendbar sind.

Gemäß § 9 FVerlV 2022 – E sollen die überarbeitete Funktionsverlagerungsverordnung für Veranlagungszeiträume gelten, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen und damit die FVerlV. a.F. außer Kraft setzen (§ 10 FVerlV 2022 – E).