

## TP Perspectives – Newsflash

### Aktuelles BFH-Urteil zur Funktionsverlagerung

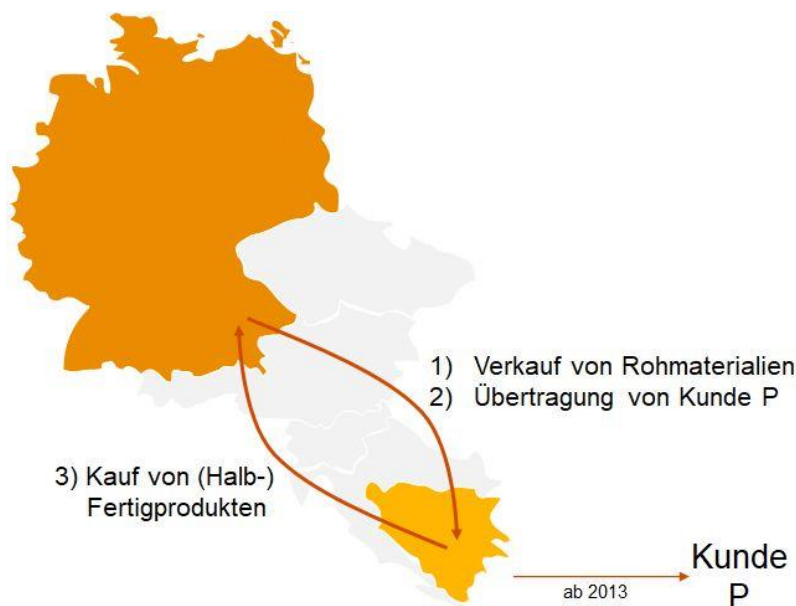
Liebe Leserinnen und Leser,

Der BFH hat am 9. August 2023 in der Rs. I R 54/19 zu einer Produktionsverlagerung auf eine Schwestergesellschaft in Bosnien und Herzegowina (C) entschieden (Vorinstanz: FG München vom 26. November 2019, 6 K 1918/16). Die Klägerin ist ein deutscher Automobilzulieferer im Bereich der Trenn-, Schleif- und Zerspantechnik, der aus Kostengründen den lohnintensiven Teil der Produktion im Jahr 2008 an die neu gegründete C vergeben hat.

Konkret nahm die Klägerin bis 2012 alle von C hergestellten Produkte ab. Seit 2013 erzielte C eigene Umsätze mit der Fremdfirma P (ein früherer Kunde der Klägerin). Da die Klägerin bei einer Produktion in Deutschland P keine konkurrenzfähigen Preise anbieten konnte, übernahm C die Aufträge und belieferte P mit den von ihr hergestellten Produkten.

Die finanzgerichtliche Auseinandersetzung (Streitjahre 2011-2013) betrifft im Kern drei Transaktionen (siehe Grafik):

- die Rohmateriallieferungen "at cost" von der Klägerin an C (Transaktion 1),
- die Übertragung des Kunden P im Jahr 2013 (Transaktion 2), sowie
- den Kauf von (Halb-)Fertigprodukten seitens der Klägerin von C (Transaktion 3).



Die wesentlichen Aussagen des BFH-Urteils sollen im Folgenden kurz zusammengefasst werden:

- Einleitend stellt der BFH fest, dass der sachliche Anwendungsbereich des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung) nicht davon berührt sei, dass es im Streitfall um eine grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen gehe und folglich auch der Tat-

bestand des § 1 Abs. 1 AStG angesprochen sei. Der Senat habe zwar in seinem Urteil vom 27. November 2019 (Az. I R 40/19, I R 14/16) unter Hinweis auf den Wortlaut des § 1 Abs. 1 AStG ("unbeschadet anderer Vorschriften") entschieden, dass der Regelung in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG kein Vorrang gegenüber der Regelung des § 1 Abs. 1 AStG zukomme, sondern dass beide Vorschriften vielmehr "[einander] überlagern". Die Entscheidung sei jedoch zu § 1 Abs. 1 AStG i.d.F. des Steuervergünstigungsabbaugesetzes vom 16. Mai 2003 ergangen. § 1 Abs. 1 AStG ist aber durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 dahingehend ergänzt worden, dass "die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen" seien. Dies sei nach Ansicht des Senats so zu verstehen, dass § 1 Abs. 1 AStG gegenüber anderen Vorschriften (hier § 8 Abs. 3 S. 2 KStG) grundsätzlich zurücktritt und nur dann (subsidiär) zur Anwendung komme, wenn die andere Norm Berichtigungen nur in einem geringeren Umfang zulässt. Damit sei § 1 Abs. 1 AStG nur dann und nur insoweit anzuwenden, als mit dieser Norm eine weiterreichende Einkünftekorrektur ausgelöst werde.

- Eine Gesamtbetrachtung einzelner Geschäftsvorfälle wird als möglich angesehen, wenn eine Trennung der Vorgänge dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschehens nicht gerecht würde. Dies bedeutet im Hinblick auf **Transaktion 1**, dass für die Materiallieferungen der Klägerin an C kein Gewinnelement erforderlich sei, soweit das seitens der C bearbeitete Material im Anschluss wieder von der Klägerin zurückerworben wird. Dieser Schluss sei insbesondere im Hinblick darauf, dass die Klägerin das zur Produktion erforderliche Material für C beschafft habe und diese im Hinblick auf die Beschaffung des Materials keine nennenswerten Funktionen und Risiken ausgeübt habe, nach Auffassung des Senats naheliegend und jedenfalls möglich. Das gelte unabhängig davon, dass der Gesetzgeber ab dem Jahr 2013 eine zusammenfassende Betrachtung von Geschäftsvorfällen nach § 1 Abs. 4 Satz 1 AStG gesetzlich geregelt hat. Abzugrenzen davon seien jedoch Lieferungen für das für den Kunden P erforderliche (und damit nicht zurückbezogene) Material - insoweit sei auf Ebene der deutschen Klägerin ein angemessener Gewinnaufschlag anzusetzen.
- Mit Blick auf die Verlagerung der Kundenbeziehung in 2013 (**Transaktion 2**) sei zu prüfen, ob ein fremder Dritter ein Entgelt von C verlangt hätte. Insoweit wurde das vorinstanzliche Urteil aufgehoben und an das FG München zurückverwiesen. Eine Funktionsverlagerung läge aber nach Auffassung des Senats nicht vor, da keine Funktion i.S.v. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG übertragen worden ist. Denn es sei nicht ersichtlich, dass die Produktion für P (mangels Trennung von der Restproduktion) als eigenständige Produktion im Unternehmen der Klägerin und damit als organischer Teil angesehen werden könne (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 FVerlV). Interessant ist in diesem Kontext aber die Feststellung des BFH, dass die Konjunktion "und dadurch" in § 1 Abs. 2 Satz 1 FVerlV a.F. nicht dahingehend zu verstehen sei, dass zwingend eine kausale Beziehung zwischen der Funktionseinschränkung beim abgebenden und der Funktionsausübung beim aufnehmenden Unternehmen vorliegen müsse. Dies steht unseres Erachtens im Widerspruch zum Urteil des FG Niedersachsen vom 16. März 2023 (Rs. 10 K 310/19). Der Senat habe Zweifel an einem solchen Normverständnis, da für die Tatbestandsverwirklichung einer Funktionsverlagerung zunächst unerheblich sei, ob die Funktion im Inland zukünftig uneingeschränkt weiter ausgeübt werden könne. Im Rahmen des Fremdvergleichs sei lediglich von Bedeutung, ob ein fremder Dritter bereit gewesen wäre, für das inländische Steuersubstrat (Funktion als Ganzes) ein Entgelt zu bezahlen. Reserveursachen sollen angesichts dieses Telos für die Verwirklichung des Tatbestandes keine Rolle spielen und können allenfalls für die Preisbestimmung relevant sein. Da im vorliegenden Fall, wie oben ausgeführt, nach Ansicht des Senats keine Funktion übertragen wurde, musste diese Rechtsfrage jedoch nicht abschließend entschieden werden. Die Vorinstanz hätte allerdings prüfen müssen, ob ein fremder Dritter ein Entgelt für die Übertragung der Kundenbeziehung zu P verlangt hätte. Überlässt eine Gesellschaft ihrer Schwestergesellschaft eine bestehende Geschäftsbeziehung zu einem Kunden und verzichtet damit auf zukünftige Gewinne aus der Geschäftsbeziehung, könne darin eine verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) liegen. In diesem Kontext werde sich das FG

München nach Ansicht des Senats insbesondere auch damit zu befassen haben, dass eine Fortführung des Geschäfts mit P durch die Klägerin selbst wirtschaftlich nicht tragbar gewesen wäre.

- Auch im Hinblick auf den Rückerwerb der von C bearbeiteten Produkte seitens der Klägerin (**Transaktion 3**) wurde das vorinstanzliche Urteil aufgehoben und an das FG München zurückverwiesen. Insbesondere sei fraglich, ob die Preise auf Basis der Kostenaufschlagsmethode ermittelt werden könnten oder ob nicht möglicherweise die Preiskalkulation der C für die an P verkauften Produkte als Basis eines Fremdvergleichs im Sinne der Preisvergleichsmethode zur Anwendung gebracht werden könnte. Dies würde nach Ansicht des BFH jedoch voraussetzen, dass die von C gegenüber P verlangten Preise als uneingeschränkt vergleichbare oder eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte für die Erwerbe der Klägerin angesehen werden könnten. Sollte dies nicht der Fall sein, erachtet der Senat die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode als möglich, wobei Materialkosten aus der Bemessungsgrundlage auszunehmen seien. Dies begründet der BFH damit, dass C mit Blick auf die Materiallieferungen kein wesentliches Absatzrisiko getragen habe, da eine faktische Abnahmeverpflichtung beziehungsweise -garantie bestanden habe. Zudem habe die Vorinstanz festgestellt, dass die Klägerin die Disposition über die seitens der C hergestellten Produkte innehatte und bestimme, welche Fertigungsschritte die Schwestergesellschaft wie auszuführen habe. Zudem beschaffe die Klägerin die zur Produktion erforderlichen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die lediglich aus zolltechnischen Gründen an die C fakturiert würden. Infolgedessen wurde die C seitens der Vorinstanz als sogenannter „Lohnfertiger“ charakterisiert, was seitens des BFH nicht beanstandet wurde.
- Bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode sei nach Ansicht des Senats der Einbezug von Plankosten am ehesten geeignet, der bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen anzuwendenden „Ex-ante-Betrachtung“ (§ 1 Abs. 3 Satz 4 AStG) Rechnung zu tragen. Der Ansatz von „Ist-Kosten“ seitens der Vorinstanz bedürfe vor diesem Hintergrund einer Erläuterung. Zudem werde das FG München einen angemessenen Aufschlagsatz zu ermitteln haben. Es werde dabei, falls keine vergleichbaren betriebsinternen Gewinnaufschläge zur Verfügung stehen, zumindest eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte (zum Beispiel branchenübliche Gewinnspannen) zu ermitteln haben. Hierfür sieht der BFH die Durchführung von Datenbankstudien bzw. -analysen grundsätzlich als denkbare Möglichkeit an. Es sei in diesem Zusammenhang jedoch zu beachten, dass die Kostenbasis der Vergleichsunternehmen in der Studie vergleichbar zur C sein müsse. Den mit der Höhe des angemessenen Kostenaufschlagssatzes verbundenen Aspekt der Berücksichtigung von Standortvorteilen habe das FG München aber zu Recht anhand einer Aufteilung nach den Funktionen, Risiken, eingesetzten Wirtschaftsgütern und realistisch verfügbaren Handlungsalternativen vorgenommen. Einer pauschalen hälftigen Aufteilung der Standortvorteile (vgl. FG Münster vom 16. März 2006, 8 K 2348/02 E) erteilt der BFH somit eine klare Absage.
- Im Zusammenhang mit der Höhe des Gewinnaufschlagssatzes hat der BFH in Bezug auf die für die Betriebsprüfungspraxis sehr relevanten Aspekte Beweislast und Schätzungsbefugnis zudem in aller Deutlichkeit darauf hingewiesen, dass seitens der Finanzverwaltung vorgetragene pauschale Begründungen mit „allgemeiner Erfahrung“ und „Internetrecherchen“ für eine Einkünftekorrektur nicht ausreichen.

Das Urteil des BFH vom 9. August 2023 enthält somit einige für Verrechnungspreiszwecke bedeutsame Aussagen, unter anderem zu den Tatbestandsvoraussetzungen einer Funktionsverlagerung sowie zur Wahl der Verrechnungspreismethode und in diesem Zusammenhang zur Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bei funktions- und risikoschwachen Produktionseinheiten im Konzern. Zu beachten ist jedoch, dass jeder Fall individuell auf Basis der konkreten Sachverhalts- und Marktgegebenheiten zu analysieren ist. Insbesondere die Frage, ob bei Zulieferern im Bereich der Automobilindustrie Materialkosten in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen sind oder nicht (d.h. die Abgrenzung zwischen einem „Auftragsfertiger“ und einem „Lohnfertiger“), ist häufig Gegenstand von Diskussionen in Betriebsprüfungen und nur

anhand der konkreten Verteilung von Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgütern und Handlungsalternativen zu beurteilen. Ob die Materialkosten in die Kostenbasis bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode einzubeziehen sind, richtet sich nach dem jeweiligen Funktions- und Risikoprofil im konkreten Einzelfall. Das jeweilige Funktions- und Risikoprofil muss auf konsistente Art und Weise in durchgeführten Datenbankanalysen reflektiert werden und sich in dem Umfang der Kostenbasis der Vergleichsunternehmen widerspiegeln. Sofern demnach Materiallieferungen aus der Kostenbasis ausgenommen werden, muss dies auch im Rahmen der Datenbankanalyse entsprechend berücksichtigt werden.