

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail

Düsseldorf, den 02.08.2022

703

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Referentenentwurf der Rechtsverordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 AStG auf Funktionsverlagerungen

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Referentenentwurf einer Rechtsverordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 AStG auf Funktionsverlagerungen (im Folgenden: FVerIV 2022-E).

Wir begrüßen, dass mit der FVerIV 2022-E zeitnah eine Anpassung der bislang anzuwendenden FVerIV (FVerIV a.F.) an die Neuregelungen zur grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3b AStG i.d. Fassung des AbStEntModG) angestrebt wird. Positiv anzumerken ist ferner, dass mit der FVerIV 2022-E einige Präzisierungen erfolgen, die zu einer erhöhten Rechtssicherheit in der Praxis führen. Allerdings ist zu kritisieren, dass bekannte Mängel der FVerIV a.F. nicht behoben werden. Zudem geht der Referentenentwurf zum Teil über § 1 Abs. 3b AStG und die bisherige Fassung des FVerIV hinaus und führt zu erheblichen Verschärfungen für Steuerpflichtige. Diese beruhen vor allem auf verschärften Nachweispflichten und der ersatzlosen Streichung für die Praxis bedeutsamer Vorschriften.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir nachfolgend im Einzelnen Stellung.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/8 zum Schreiben vom 02.08.2022 an das BMF

zu § 1 Abs. 2 FVerIV 2022-E – Definition der Funktionsverlagerung

Die angepasste, weite Definition der Funktionsverlagerung, insbesondere das Vorliegen einer Funktionsverlagerung auch bei nur teilweiser Übertragung bzw. Überlassung der Funktion, sollte überdacht werden.

§ 1 Abs. 2 FVerIV 2022-E definiert den Begriff der Funktionsverlagerung i.S. des § 1 Abs. 3b AStG. Positiv ist, dass die bisherige Regelung, wonach eine Funktionsverlagerung auch vorliegt, wenn das übernehmende Unternehmen die Funktion nur zeitweise übernimmt, gestrichen worden ist. Im Übrigen wird der Begriff der Funktionsverlagerung mit der Neufassung allerdings weiter gefasst. Nunmehr liegt bereits eine Funktionsverlagerung vor, wenn nur ein Teil einer Funktion übertragen oder überlassen wird oder, wenn bei dem übernehmenden Unternehmen eine bestehende Funktion ausgeweitet wird. Diese weite Definition geht über den Wortlaut und Telos des § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG hinaus und steht im Widerspruch zu der ursprünglichen Intention des § 1 FVerIV, eine „ausufernde Anwendung“ der Funktionsverlagerungsbesteuerung zu vermeiden.

Die weite Definition einer Funktionsverlagerung ist auch nicht von der Definition der Funktion nach § 1 Abs. 1 FVerIV 2022-E gedeckt. Eine Funktion wird als Geschäftstätigkeit (§ 1 Abs. 1 Satz 1 FVerIV 2022-E) und organischer Teil eines Unternehmens (§ 1 Abs. 1 Satz 2 FVerIV 2022-E) definiert. Die mit der weiten Definition der Funktionsverlagerung vorgenommene „Atomisierung“ der Funktion ist damit nicht vereinbar.

Entgegen der Entwurfsbegründung steht die vorgesehene Regelung ferner auch nicht im Einklang mit der OECD-Verrechnungspreisleitlinie („going concern“ nach Tz. 9.68). Werden Funktionen „teilweise“ verlagert, ist dies keine Geschäftsbeziehung, die zwischen fremden Dritten mit einem ertragswertorientierten Transferpaket bewertet werden würde. Dies bereits deswegen, weil es an einem Betriebsteil fehlt, dem ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet werden kann.

§ 1 Abs. 3 FVerIV 2022-E – Wesentlichkeitsbetrachtung

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte klargestellt werden, dass in die Wesentlichkeitsbetrachtung des § 1 Abs. 3 FVerIV wie bisher auch Vorteile einbezogen werden.

§ 1 Abs. 3 FVerIV 2022-E regelt, dass immaterielle Wirtschaftsgüter in Fällen von Funktionsverlagerungen als wesentlich anzusehen sind, wenn sie für die verlagernde Funktion erforderlich sind und ihr Fremdvergleichspreis insgesamt mehr als 25 % der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter und sonstigen

Seite 3/8 zum Schreiben vom 02.08.2022 an das BMF

Vorteile des Transferpakets beträgt. § 1 Abs. 5 FVerIV a.F. hat neben den immateriellen Wirtschaftsgütern explizit auch Vorteile in die Wesentlichkeitsbetrachtung einbezogen. Die Neuregelung könnte dahingehend verstanden werden, dass ein Vorhandensein von Vorteilen die in § 1 Abs. 3b Satz 2 AStG verankerte Escape-Klausel ausschließt. Dies würde zu einer erheblichen Verschärfung für die Besteuerung von Funktionsverlagerungen führen.

Zu § 1 Abs. 4 FVerIV 2022-E – Anwendungsbereich

Der Anwendungsbereich der Regelung sollte nicht auf die Kostenaufschlagsmethode beschränkt, sondern auf Routinevergütungen ausgedehnt werden.

§ 1 Abs. 4 FVerIV 2022-E regelt, dass keine Bewertung des Transferpakets durchzuführen ist, sofern die Kostenaufschlagsmethode für die Bepreisung der Geschäftsbeziehung zu einem anderen als dem verlagernden Unternehmen zur Anwendung kommt. Wir begrüßen, dass in diesem Fall keine nachträgliche Bewertung des Transferpakets mehr durchzuführen ist. Darüber hinaus wäre der Verzicht auf die Bewertung eines Transferpakets beispielsweise auch im Fall von Vertriebsgesellschaften wünschenswert, die lediglich eine Routinevergütung erhält (u.a. bei Anwendung der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode). Wir regen daher an, den Anwendungsbereich der Vorschrift nicht auf die Kostenaufschlagsmethode zu begrenzen, sondern diesen allgemein auf Routinevergütungen auszudehnen.

Zu § 1 Abs. 5 Satz 2, § 5, § 7 FVerIV 2022-E – Erhöhte Beweislastanforderungen

Die zu Lasten der Steuerpflichtigen eingeführte Nachweispflicht ist abzulehnen. Es sollte bei der bisherigen Glaubhaftmachung zur Erfüllung bestimmter Voraussetzungen bleiben.

- § 1 Abs. 5 FVerIV 2022 - E fordert bei Vorliegen einer Funktionsverdoppelung mit anschließender Funktionseinschränkung des übertragenen Unternehmens den Nachweis, dass die Funktionseinschränkung nicht im Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung steht.
- § 5 FVerIV 2022 - E fordert den Nachweis dafür, dass ein kürzerer Kapitalisierungszeitraum als ein unendlicher Kapitalisierungszeitraum der Transferpaketbewertung zugrunde zu legen ist.

Seite 4/8 zum Schreiben vom 02.08.2022 an das BMF

- § 7 FVerIV 2022 - E fordert in Bezug auf die Geltendmachung von Schadensersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüchen im Rahmen einer Funktionsverlagerung den Nachweis, dass keine wesentlichen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile übertragen wurden.

Die Erhöhung der Beweislastanforderungen führt zur Beweislastumkehr zu Ungunsten des Steuerpflichtigen und ist weder sachlich gerechtfertigt noch tatsächlich möglich. Sie überschreitet darüber hinaus den Ermächtigungsrahmen des § 1 Abs. 6 AStG. Zudem ist in Bezug auf § 7 FVerIV 2022-E anzumerken, dass der Steuerpflichtige nur einen Positivbeweis dafür erbringen kann, was er getan hat. Er kann jedoch nicht „nachweisen“, was er nicht getan hat.

zu § 1 FVerIV 2022-E – Wegfall der Escape-Klausel (§ 1 Abs. 7 FVerIV a.F.)

Die ersatzlose Streichung des § 1 Abs. 7 FVerIV a.F. sollte überdacht werden. Zumindest sollte der bisher in § 1 Abs. 7 Satz 2 Alt. 2 FVerIV a.F. geregelte Ausnahmetatbestand für Bagatellfälle beibehalten werden.

§ 1 Abs. 7 FVerIV a.F. regelte bisher Ausnahmetatbestände der Funktionsverlagerung.

Während einige Ausnahmetatbestände zwar in § 1 Abs. 2 FVerIV 2022-E enthalten sind, ergibt sich aus der Streichung des § 1 Abs. 7 Satz 2 Alt. 2 FVerIV a.F. jedoch eine Verschärfung für den Steuerpflichtigen. Bisher waren Vorgänge, die zwischen fremden Dritten nicht als Veräußerung oder Erwerb einer Funktion angesehen wurden, nicht als Funktionsverlagerung i.S.d. FVerIV a.F. zu qualifizieren. Dabei handelte es sich insbesondere um Bagatellfälle oder Vorgänge, die zwar dem Grunde nach als Funktionsverlagerung zu qualifizieren waren, in der Praxis unter Beachtung von Fremdvergleichsgrundsätzen aber abweichend abgewickelt wurden. Durch die ersatzlose Streichung der Vorschrift wären diese Fälle nun als Funktionsverlagerung zu qualifizieren.

zu § 2 FVerIV 2022-E – Ermittlung des Einigungsbereichs

Die Berücksichtigung von Steuereffekten bei der Bewertung des Transferpaketes ist abzulehnen. § 2 FVerIV 2022-E sollte insoweit geändert werden.

§ 2 FVerIV 2022-E übernimmt inhaltlich die Regelungen der bisherigen § 1 Abs. 4 und § 3 Abs. 2 FVerIV a.F. Positiv ist zu bewerten, dass mit der Neufassung stärker auf die Terminologie der Unternehmensbewertung abgestellt wird. Dies zeigt sich unter anderem darin, dass anstelle der Gewinnpotentiale auf den Begriff der finanziellen Überschüsse abgestellt wird. Nach § 2 FVerIV 2022-E sind

Seite 5/8 zum Schreiben vom 02.08.2022 an das BMF

bei der Bestimmung des Einigungsbereichs des Transferpakets neben Standortvorteilen und -nachteilen und Synergieeffekten zukünftig auch Steuereffekte zu berücksichtigen. Dagegen bestehen sowohl aus nationaler als auch internationaler Sicht erhebliche Bedenken. Insbesondere führt die Berücksichtigung von Steuereffekten, also der Einbezug einer sog. Exit Tax bei der Ermittlung des Mindestpreises und der Berücksichtigung von sog. Tax Amortisation Benefits, bei Ermittlung des Höchstpreises zu einer nicht fremdvergleichskonformen Einkünftekorrektur. Der Einbezug von Steuereffekten ist daher abzulehnen. Außerdem lässt die Regelung offen, was unter Steuereffekten zu verstehen ist.

Die Beschränkung auf eine kapitalwertorientierte Bewertungsmethode in § 2 Satz 3 FVerIV sollte gestrichen und ökonomisch anerkannte Bewertungsmethoden sollten zugelassen werden.

Nach § 2 Satz 3 FVerIV 2022-E sind zur Berechnung des Einigungsbereichs kapitalwertorientierte Bewertungsmethoden zu verwenden. § 1 Abs. 2 Satz 3 AStG verlangt hingegen nur ökonomisch anerkannte Bewertungsmethoden. Die FVerIV ist damit ohne erkennbaren sachlichen Grund enger als das AStG.

§ 2 FVerIV sollte ferner dahingehend geändert werden, dass bei der Bewertung der Funktion nicht auf die Dauer der Funktionsausübung, sondern alternativ auf die „Lebensdauer“ (Nutzungsdauer) des Transferpakets abgestellt wird.

Nach § 2 der FVerIV 2022-E soll sich der Kapitalisierungszeitraum nach der Dauer der voraussichtlichen Funktionsausübung richten. Dies ist aus praktischer Sicht häufig mit Schwierigkeiten verbunden. Wir regen an, statt der Dauer der voraussichtlichen Funktionsausübung auf die ökonomische Nutzungsdauer der übertragenen bzw. zur Nutzung überlassenen immateriellen Wirtschaftsgüter abzustellen. Dies würde aus Sicht der Steuerpflichtigen zu einer erhöhten Rechtssicherheit beitragen.

Zu § 3 FVerIV 2022-E – Wegfall der Lizenzierungsoption

Die Regelung des § 4 Abs. 2 FVerIV a.F. sollte in die § 3 FVerIV 2022-E übernommen werden.

Die ersatzlose Streichung des in der Praxis bedeutsamen § 4 Abs. 2 FVerIV a.F. führt zu einer erheblichen Verschärfung der Rechtslage für Steuerpflichtige. Bestanden Zweifel, ob hinsichtlich des Transferpakets oder einzelner Teile eine Übertragung oder eine Nutzungsüberlassung anzunehmen war, wurde auf Antrag des Steuerpflichtigen von einer Nutzungsüberlassung ausgegangen (sog. Lizenzierungsoption). Damit konnte die Sofortversteuerung vermieden werden. In der Neuregelung zu den Bestandteilen des Transferpakets in § 3 FVerIV

Seite 6/8 zum Schreiben vom 02.08.2022 an das BMF

2022-E wird auf die Übernahme dieser in der Praxis sehr relevanten Möglichkeit verzichtet. Zwar wird in der Begründung des Entwurfs ausgeführt, dass die bisherige Regelung nicht mehr erforderlich sei, da Zweifelsfälle durch die Anwendung des übrigen Steuerrechts zuverlässig geregelt seien. Dem ist aus Sicht der Praxis zu widersprechen, denn § 1 Abs. 3b Satz 1 AStG definiert den Begriff der Funktion nicht hinreichend genau und auch § 1 Abs. 1 FVerIV 2022-E schafft keine ausreichende Klarheit. Grundsätzlich dürfte nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften zwar auch zukünftig in Zweifelsfällen weiterhin eine Nutzungsüberlassung angenommen werden können. Es fehlt jedoch durch die ersatzlose Streichung der Vorschrift an einer konkreten Rechtsgrundlage. Die daraus resultierende erhebliche Schlechterstellung des Steuerpflichtigen ist daher abzulehnen. Zudem bot die Lizenzierungsoption für Steuerpflichtige auch in Fällen, in denen die deutsche Funktionsverlagerungsbesteuerung nicht anerkannt wurde, eine pragmatische Vorgehensweise. In der Praxis wird durch Länder wie China, Indien, aber auch einige osteuropäische Staaten der Ansatz eines Transferpaktes im Kontext der deutschen Funktionsverlagerungsbesteuerung nicht anerkannt. Häufig sind Einmalzahlungen im Ausland als Goodwill zu aktivieren und können nicht abgeschrieben werden, was im Ergebnis zu einer Doppelbesteuerung führt. Aufgrund der geschilderten Bedenken regen wir an, eine der Regelung des § 4 Abs. 2 FVerIV a.F. entsprechende Vorschrift beizubehalten und in § 3 FVerIV 2022-E aufzunehmen. Zumindest sollte ein Bestandsschutz für bereits implementierte Lizenzierungen gewährt werden.

Zu § 4 FVerIV 2022-E – Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes

Die Laufzeit der vergleichbaren risikolosen Investition sollte auf die Nutzungsdauer des Transferpakets, nicht auf die Dauer der Ausübung der Funktion abstellen.

§ 4 FVerIV 2022-E regelt, dass im Rahmen der Bestimmung eines angemessenen Kapitalisierungszinssatzes auf den Zins für eine risikolose Investition zusätzlich eines Risikozuschlags abzustellen ist. Die Laufzeit der vergleichbaren risikolosen Investition soll dabei an der Dauer der voraussichtlichen Ausübung der Funktion ausgerichtet werden. Unter Verweis auf unsere Ausführungen unter § 2 FVerIV 2022-E sollte auch hier aus Gründen der Rechtssicherheit auf die Nutzungsdauer des Transferpakets abgestellt werden.

Ergänzende Anmerkungen

Ungeachtet der vorstehenden Anmerkungen zu konkreten Regelungen der FVerIV 2022-E möchten wir nachstehend weitere Themenbereiche ansprechen,

Seite 7/8 zum Schreiben vom 02.08.2022 an das BMF

welche aus unserer Sicht einer ergänzenden Klarstellung – entweder durch Aufnahme in den vorliegenden Entwurf oder spätestens in dem noch zu erwartenden BMF-Schreiben zu Funktionsverlagerungen – bedürfen:

Bestimmung des steuerlich maßgeblichen Verrechnungspreises für eine Funktionsverlagerung:

Die Anforderungen an eine Glaubhaftmachung eines unter dem Mittelwert liegenden Verrechnungspreises sollten festgelegt werden.

Gemäß § 1 Abs. 3a AStG i.d.F. des AbzStEntModG ist die Bewertung einer Funktionsverlagerung regelmäßig nach dem hypothetischen Fremdvergleich durchzuführen. Hierfür ist ein Einigungsbereich zu ermitteln, der sich aus dem Mindestpreis des Leistungserbringers und dem Höchstpreis des Leistungsempfängers zusammensetzt. Für die Besteuerung soll sodann der *Mittelwert* maßgeblich sein, sofern der Steuerpflichtige nicht einen anderen, niedrigeren Wert glaubhaft macht.

Die FVerIV 2022-E gibt zwar eine Hilfestellung bei der Ermittlung der Mindest- und Höchstwerte, geht jedoch nicht auf die praxisrelevante Frage ein, wann ein niedrigerer Wert als der Mittelwert in Frage kommen kann und wie der Steuerpflichtige glaubhaft machen kann, dass dieser niedrigere Wert derjenige ist, den fremde Dritte vereinbaren würden.

Die Rechtsunsicherheit erhöht sich noch, wenn „wesentliche“ immaterielle Werte oder Vorteile verlagert worden sind und somit die Frage einer nachträglichen Preisanpassung im Raum steht (vgl. § 1a AStG i.d.F. des AbzStEntModG). In diesem Kontext besagt die FVerIV 2022-E, dass immaterielle Wirtschaftsgüter dann wesentlich sind, wenn ihr Fremdpreis mehr als 25 % der Summe der Einzelpreise für die im Transferpaket enthaltenen Wirtschaftsgüter und Vorteile beträgt (§ 1 Abs. 3 S. 1 FVerIV 2022-E). Da für immaterielle Werte nach Verwaltungsauffassung i.d. Regel ein hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen ist und sich somit auch hier die Frage stellt, ob der Mittelwert oder ein anderer Wert maßgeblich ist, verbleibt auch Rechtsunsicherheit bezüglich der Frage, ob immaterielle Wirtschaftsgüter als *wesentlich* anzusehen sind und einer nachträglichen 7-jährigen Preisanpassungsmöglichkeit unterliegen.

Beweislast für eine nachträgliche Preisanpassung wegen einer erheblichen Gewinnabweichung

Es sollte klargestellt werden, dass der Nachweis einer Preisanpassung zu Lasten des Steuerpflichtigen durch die Finanzverwaltung zu erbringen ist.

Seite 8/8 zum Schreiben vom 02.08.2022 an das BMF

Gemäß § 1a Satz 1 AStG i.d.F. des AbzStEntModG ist eine nachträgliche Preisanpassung vorzunehmen, wenn die tatsächliche Gewinnentwicklung beim Übernehmer einer Funktion „erheblich“ von den Gewinnerwartungen abweicht.

In der Praxis zeigt sich vielfach, dass dem Steuerpflichtigen in Außenprüfungen die Beweislast dafür auferlegt werden soll, ob es zu erheblichen Differenzen zwischen Gewinnerwartungen und Ist-Gewinnen gekommen ist. Da jedoch die „erhebliche Gewinnabweichung“ ein Tatbestandsmerkmal für die Durchführung einer nachträglichen Preisanpassung ist, trägt richtigerweise die Finanzverwaltung die Beweislast dafür, dass die Voraussetzungen für eine Preisanpassung zu Lasten des Steuerpflichtigen erfüllt sind. In den Fällen einer Funktionsverlagerung von einer inländischen Konzerntochtergesellschaft auf ihre ausländische Mutter- bzw. Schwestergesellschaft ist zudem zu beachten, dass die Tochtergesellschaft keine gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten hat, den ausländischen Funktionsübernehmer zur Herausgabe seiner Unterlagen über die tatsächliche Gewinnentwicklung zu zwingen.

Preisanpassungsklausel zu Gunsten des Steuerpflichtigen

Es bedarf einer Klarstellung, dass Preisanpassungen sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen in Betracht kommen können.

Weiterhin kommt es immer wieder zu Streitigkeiten über die Frage, ob nachträgliche Gewinnanpassungen nur zu Lasten oder auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen vorzunehmen sind. Die Finanzverwaltung beruft sich insoweit häufig zu Unrecht auf § 1 Abs. 1 S. 1 AStG, der nur eine Korrektur von Einkünften *minderungen* erlaube. Richtigerweise ist die nachträgliche Preisanpassung jedoch nicht in § 1 Abs. 1 S. 1 AStG i.d.F. des AbzStEntModG, sondern in § 1a AStG i.d.F. des AbzStEntModG angesprochen, ohne dass dort die Korrektur von zu hohen Einkünften im Inland ausgeschlossen würde.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Sack

Rindermann, StB RA
Fachleiterin Steuern