

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Koalitionsfraktionen; „Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (Drucksache 16/4841); Stellungnahme zu Punkt 5. (Funktionsverlagerungen) der Anhörung

Die im oben genannten Gesetzentwurf beabsichtigten Änderungen zu Funktionsverlagerungen (insbesondere § 1 Abs. 3 AStG und die vorgesehene Rechtsverordnung) sind aus meiner Sicht erforderlich, um bei derartigen Sachverhalten in der täglichen Praxis zu einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung auf der Basis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu gelangen. Drei Bestandteile des Gesetzentwurfs sind insoweit von besonderer Bedeutung:

1. Transferpaket und dessen ertragsorientierte Bewertung („hypothetischer Fremdvergleich“)

Wenn die Verlagerung von Funktionen (z. B. Produktion, Vertrieb, Forschung und Entwicklung) mit der Übertragung von selbst geschaffenen - und damit in der Regel nicht bilanzierten - immateriellen Wirtschaftsgütern und Vorteilen einhergeht, ist es für die deutsche Finanzverwaltung nur selten möglich, eine betriebswirtschaftlich orientierte, dem international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Besteuerung vorzunehmen. Die Aufwendungen für solche selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter sind in Deutschland regelmäßig als Betriebsausgaben abgezogen worden. Es ist nicht einzusehen, warum eine Verlagerung dieser Wirtschaftsgüter ins Ausland steuerlich privilegiert sein sollte.

Erst durch die geplante Gesetzesänderung, die auf das Gewinnpotenzial des verlagerten Transferpakets abstellt, können derartige wirtschaftlich immer bedeutender werdende Sachverhalte steuerlich zutreffend erfasst werden.

2. Mittelwertansatz

Für die steuerliche Praxis spielt die beabsichtigte widerlegbare Vermutung für den Ansatz des Mittelwertes im Einigungsbereich eine wichtige Rolle. Mit der Neuregelung wird verhindert, dass Steuerpflichtige zu Lasten der Finanzverwaltung willkürlich einen Wert außerhalb eines Einigungsbereichs oder einer Bandbreite fremdüblicher Vergleichswerte ansetzen und sich mit Bezug auf die Rechtsprechung zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen auf den für sie günstigsten Wert berichtigen lassen.

Beispiel: Die P-AG (P) ist ein voll ausgestattetes inländisches Unternehmen (Produktion, Vertrieb, Forschung und Entwicklung). Im Jahr 01 erwirbt P eine Tochtergesellschaft (T) in einem Niedrigsteuerland. Die seit 50 Jahren eigenständige Forschungs- und Entwicklungsabteilung der P wird ab dem 01.01.02 nur noch als Auftragsforscher für die T tätig. Für alle sich in der Entwicklung befindlichen Projekte und die Grundlagenforschung zahlt die T der P zum 01.01.02 ein Entgelt von 400 Mio. € gestützt auf ein in Auftrag gegebenes Fremdgutachten. Laut diesem Gutachten sind für derartige immaterielle Wirtschaftsgüter (WG) Preise in einer Bandbreite von 400 Mio. € bis 1,6 Milliarden € fremdvergleichskonform. Zum 01.01.03 verkauft T aus der Menge der erworbenen Immaterialgüter ein WG an P zurück zum Preis von 400 Mio. €. Auch hier wird ein Drittgutachten vorgelegt, das den Preis für ein derartiges WG in einer Bandbreite von 50 Mio. € bis 400 Mio. € als fremdüblich einstuft.

Durch die gesetzliche Neuregelung würden die übertragenen WG zum 01.01.02, sofern keine größere Wahrscheinlichkeit für einen anderen Wert besteht, zum Mittelwert in Höhe von 1 Milliarde € und nicht zum günstigsten Wert in Höhe von 400 Mio. € anzusetzen sein. Auch zum Rückverkaufszeitpunkt (01.01.03) des einzelnen WG würde grundsätzlich der Mittelwert in Höhe von 175 Mio. € angesetzt werden müssen, unter der Bedingung, dass es keine größere Wahrscheinlichkeit für einen anderen Wert gibt.

3. Nachträgliche Anpassungsmöglichkeit

Bei der Beurteilung der Werthaltigkeit einzelner immaterieller Wirtschaftsgüter besteht ein Informationsvorsprung der Steuerpflichtigen, den die Finanzverwaltung bisher nicht kompensieren kann. Insbesondere in den Fällen, in denen diese Immaterialgüter übertragen und nicht zur Nutzung überlassen werden, kommt es im Besteuerungsalltag häufig zu steuergetriebenen missbräuchlichen Gestaltungen, da die tatsächliche Werthaltigkeit der übertragenen immateriellen Wirtschaftsgüter im Übertragungszeitpunkt von der steuerlichen Betriebsprüfung nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden kann. Mit der vorgesehenen nachträglichen Anpassungsmöglichkeit durch die Finanzverwaltung kann dieser Informationsvorsprung des Steuerpflichtigen aus meiner Sicht zwar nicht beseitigt, aber zumindest erheblich reduziert werden.

Folgende wichtige Punkte möchte ich zusätzlich ansprechen:

4. Internationale Akzeptanz

Aufgrund der von mir bei Verständigungsverfahren, Schiedsverfahren und APA-Verfahren gemachten Erfahrungen halte ich das deutsche Besteuerungsrecht, das sich aufgrund dieser Gesetzesänderung ergibt, für international grundsätzlich durchsetzbar und akzeptabel. Viele Staaten (z. B. die USA) haben vergleichbare Regelungen zu immateriellen Wirtschaftsgütern getroffen, die den wesentlichen Kernbereich der Funktionsverlagerungsfälle ausmachen. Es ist nicht zutreffend, von einem „deutschen Sonderweg“ zu sprechen, da Deutschland mit den Neuregelungen lediglich mit der international üblichen Praxis gleichzieht. Außerdem liegt in einigen Staaten - im Gegensatz zu Deutschland - die Beweislast für die Angemessenheit des Verrechnungspreises beim Steuerpflichtigen und nicht bei der Finanzverwaltung. Auch findet man in anderen Staaten wirkungsvollere Missbrauchsregelungen.

5. Funktionsverdoppelung

Die grenzüberschreitende Neuaufnahme und die Verdoppelung von Funktionen sollte in den Regelungsbereich der geplanten Rechtsverordnung aufgenommen werden. In der Praxis wird eine Vielzahl von Funktionsverlagerungen zunächst mit einer Funktionsverdoppelung eingeleitet, da z. B. nach Produktionsbeginn im Ausland in den seltensten Fällen die entsprechende Produktionsfunktion im Inland sofort eingeschränkt wird. Erst nach einer Übergangszeit der parallelen Funktionsausübung erfolgt die Einschränkung oder gar eine Werksschließung im Inland. Ohne Einbeziehung dieser Fallkonstellationen können die Rechtsfolgen der Gesetzesänderung relativ einfach durch eine kurzzeitige Funktionsverdoppelung ausgehebelt werden. Zumindest wird die Frage, ob es sich um eine Funktionsverlagerung oder um eine Funktionsverdoppelung handelt, zu erheblichem Streit führen.

Beispiel: Die X-GmbH (X) produziert in Deutschland seit vielen Jahren erfolgreich Haushaltsmaschinen für den Weltmarkt. Für die expandierenden Märkte in Osteuropa wird im Jahr 01 bei einer dortigen Vertriebstochtergesellschaft (T) eine Produktionsstätte errichtet. Die Produktionsmaschinen sowie sehr spezifisches Produktions-Know-How werden von der X zur Verfügung gestellt („Funktionsverdoppelung“). Durch Kapazitätserweiterungen bei der T im Jahr 02 und einem Rückgang der weltweiten Nachfrage im Jahr 03 entstehen im Konzern Produktionsüberkapazitäten. Durch Steuerung des Auslastungsgrades (Vollauslastung bei T, Teilauslastung der X) wird die deutsche Produktion unrentabel. Im Jahr 05 wird das Werk in Deutschland geschlossen (Schließungskosten 127 Mio. €).

Für die Prüfung des Jahres 01 könnte die Transferpaketbetrachtung nicht angewandt werden, da Funktionsverdoppelungen weder von der Gesetzesänderung noch von der RVO unmittelbar angesprochen werden. Deswegen sind Einzelpreise anzusetzen. (Verrechnungspreise Einzelbetrachtung: 162 Mio. € abzüglich Schließungskosten 127 Mio. € Gewinnerhöhung 35 Mio. €) Es wäre vermutlich streitig, ob angesichts des Geschehensablaufs nicht doch eine Funktionsverlagerung anzunehmen ist (Verrechnungspreis Transferpaketbetrachtung: 316 Mio. € abzüglich Schließungskosten 127 Mio. € Gewinnerhöhung 189 Mio. €). Die steuerliche Differenz beträgt 154 Mio. € (189 Mio. € - 35 Mio. €). Erforderliche Aufzeichnungen hätte das Unternehmen im Zweifel nicht vorbereitet.

6. „Standort Deutschland“

Sofern die geplante Gesetzesänderung - isoliert betrachtet - überhaupt Auswirkungen auf den Wirtschaftsstandort Deutschland hat, sind folgende Überlegungen zu berücksichtigen:

- Für ausländische Investoren wird eine Verlagerung von Funktionen nach Deutschland hinein aus steuerlicher Sicht attraktiver, da ein Investor durch die Neuregelungen zu Beginn seiner Tätigkeit in Deutschland tendenziell mit einem höheren Abschreibungspotenzial rechnen kann.
- Gleichzeitig wird der ausländische Investor in Betracht ziehen, dass bei einem späteren Weggang aus Deutschland eine umfassendere Besteuerung der eventuell in Deutschland geschaffenen stillen Reserven erfolgt. Hierbei darf jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass der Investor zum Verlagerungszeitpunkt in der Regel in Deutschland über noch nicht verbrauchte Verlustvorträge verfügt.

Für weitere Rückfragen stehe ich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dirk Wendel