



VORAUSSETZUNGEN FÜR EINE GRENZÜBERSCHREITENDE FUNKTIONSVRELAGERUNG

Das Finanzgericht Niedersachsen (FG) hat mit seinem Urteil vom 16.03.2023 (10 K 310/19, IStR 2023 S. 538) zu den Voraussetzungen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung Stellung genommen. Eine Funktionsverlagerung liege danach nicht vor, wenn weder Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile oder Geschäftschancen übertragen werden, noch eine kausale Verknüpfung zwischen der Übertragung von Vorteilen im weitesten Sinne und der Übertragung der Befähigung, eine Funktion auszuüben, besteht.

SACHVERHALT

Die Z-Gesellschaft ist die Spitze eines weltweit agierenden Konzerns. Auf Konzernebene wurde beschlossen, die Produktion bei der Tochtergesellschaft X am Standort A einzustellen und die Produktion künftig weitestgehend am Standort B durch die ausländische Konzerngesellschaft Y durchzuführen. Die Produktionsanlagen wurden, soweit sie in A keine andere Verwendung fanden, von der X an Schwestergesellschaften verkauft. Die im Rahmen der Produktionseinstellung anfallenden Schließungskosten wurden von der Y getragen. Darüberhinausgehende Zahlungen als Entschädigung für die Einstellung der Produktion in A erfolgten nicht.

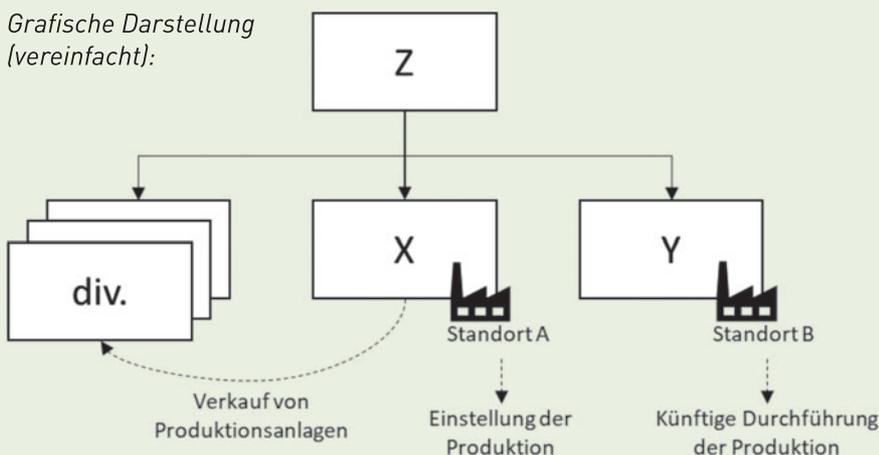


DENNIS BAUSCHE

Senior Manager · Steuerberater
Bachelor of Arts (B.A.)

bausche@peterpartner-stb.de
Telefon: +49(0)2 21 99 59 85-34

Grafische Darstellung
(vereinfacht):



Zwischen den Beteiligten war streitig, ob infolge der Schließung einer Produktionsstätte ein Transferpaket wegen Funktionsverlagerung hätte berechnet werden müssen.

Der Beklagte (das zuständige Finanzamt) würdigte den vorgenannten Sachverhalt als eine Funktionsverlagerung auf die Konzerngesellschaft Y und berechnete ein Transferpaket. Nach Abzug der von X vereinnahmten Beträge aus dem Verkauf des Anlagevermögens und der Erstattung der Schließungskosten durch die Y ergab sich eine entsprechende Einkommenserhöhung,

ENTSCHEIDUNG:

Die Klage war begründet. Weder der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung¹ noch eine Einkünftekorrektur aufgrund einer Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 S. 9 AStG a.F. sei gerechtfertigt.

Nach § 1 Abs. 3 S. 9 AStG a.F.² liegt eine Funktionsverlagerung vor, wenn „eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert“ wird. Ergänzt wird dies durch § 1 Abs. 2 FVerlV a.F.³, wonach dies der Fall ist, „wenn ein Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) einem anderen, nahe stehenden Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird“⁴.

Im Streitfall liege zwar nach Auffassung des FG entgegen der Ansicht der Klägerin eine nach der gesetzlichen Regelung erforderliche Funktion vor. § 1 Abs. 1 FVerlV a.F. definiert eine Funktion als „Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden“⁵.

Allerdings seien weder Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie Geschäftschancen von der X auf die Y übertragen worden noch habe eine kausale Verknüpfung zwischen der Übertragung von Vorteilen im weitesten Sinne und der Übertragung der Befähigung, eine Funktion auszuüben, bestanden.

¹Vgl. Urteilsbegründung unter I. 1.

²Mit dem Abzugssteuerverlängerungsmodernisierungsgesetz vom 02.06.2021 (BGBl. I 2021, S. 1259) wurde die bisherige Vorschrift zur Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 S. 9 AStG a. F.) mit Wirkung zum 01.01.2022 im neuen § 1 Abs. 3b S. 1 AStG aufgenommen. Nach dem Wortlaut genügt nun die Verlagerung von Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen (vorher: und).

³Wurde ersetzt durch eine neue FVerlV mit Wirkung ab 26.10.2022.

⁴Definition nach § 1 Abs. 2 S. 1 FVerlV n.F.: „Eine Funktionsverlagerung im Sinne des § 1 Absatz 3b des Gesetzes liegt vor, wenn eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile ganz oder teilweise übertragen oder überlassen wird, so dass das übernehmende Unternehmen diese Funktion ausüben oder eine bestehende Funktion ausweiten kann.“

⁵Entspricht § 1 Abs. 1 S. 1 FVerlV n.F.

Im Streitfall fehle es unstreitig an der Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Y. Denn soweit die X Wirtschaftsgüter auf Dritte übertragen hat, sei dies im Rahmen entgeltlicher fremdvergleichsgerechter Geschäfte ohne Beteiligung der Y erfolgt. Die Produktionsanlagen wurden an andere Konzerngesellschaften bzw. Dritte veräußert. Gerade unter dem Blickwinkel, dass im Rahmen der Fremdvergleichsbetrachtung alle Konzerngesellschaften selbständig zu betrachten seien, könne die Veräußerung der Wirtschaftsgüter an die anderen Tochtergesellschaften der Konzernmutter nicht zugerechnet werden.

Schließlich seien von X auch keine immateriellen Wirtschaftsgüter (wie Know-how, Schutzrechte oder ein Kundenstamm) übertragen worden, da Y (u. a. aufgrund von Cost Sharing Agreements) bereits eigenen Zugriff darauf gehabt habe. Da die X mit der Produktion keine wirtschaftlich selbständige Position innehatte, die sie in die Lage versetzt hätte, etwas zu übertragen oder etwas an Dritte zu veräußern, seien auch keine sonstigen Vorteile übergegangen.

Ferner sei die in § 1 Abs. 2 FVerlV a. F. verlangte Voraussetzung der Übertragung, „damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist“, nicht erfüllt. Da die Y unstreitig bereits vor der Aufgabe des Standorts A in der Lage war – und dies auch für andere Teile des Gesamtmarktes auch getan hat – selbst entsprechende Produkte zu fertigen und zu vertreiben, fehle es an der kausalen Verknüpfung der Überlassung von Wirtschaftsgütern und/oder sonstigen Vorteilen mit der Möglichkeit der Ausübung einer Funktion. Insofern lägen die Voraussetzungen zur Gewinnkorrektur aufgrund einer Funktionsverlagerung nicht vor. Das FG hat wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache die Revision zugelassen. Diese wurde eingelegt und ist unter dem Aktenzeichen I R 43/23 beim BFH anhängig.

BEDEUTUNG FÜR DIE PRAXIS:

Es ist zu begrüßen, dass das FG die Auffassung vertritt, dass nicht jede Reduzierung inländischer Funktionen zu einer Einkünftekorrektur aufgrund einer Funktionsverlagerung führt. Da die Funktionsverlagerung bislang wenig Eingang in die Rechtsprechung fand, ist der Ausgang der Revision ungewiss.

Obwohl das Urteil zur alten Rechtslage ergangen ist, hat das Urteil auch Bedeutung für die aktuell geltende Rechtslage, da die Definition der Funktionsverlagerung des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG a.F. – wie oben dargestellt – in leicht veränderter Form in § 1 Abs. 3b S. 1 AStG fortbesteht.

Darüber hinaus wurde auch die FVerlV angepasst. Im Gegensatz zu § 1 Abs. 2 S. 1 FVerlV a. F. reicht es nach § 1 Abs. 2 S. 1 FVerlV n. F. für eine Verlagerung ergänzend zur kausalen Verknüpfung zwischen Übertragung und Neubegründung der Funktion beim übernehmenden Unternehmen bereits aus, wenn das übernehmende Unternehmen eine bestehende Funktion ausweiten kann. Weiterhin soll jedoch bei einer reinen Funktionsverdoppelung gem. § 1 Abs. 5 S. 1 FVerlV n. F.⁶ ohne Einschränkung der Funktion

⁶Entspricht im Wesentlichen § 1 Abs. 6 S. 1 FVerlV a.F.

beim verlagernden Unternehmen innerhalb von fünf Jahren keine Funktionsverlagerung vorliegen. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass die in den Verwaltungsgrundsätzen zur Funktionsverlagerung (VW Funktionsverlagerung) geregelte Bagatellgrenze, wonach es sich nicht um Funktionsverlagerungen handelte bei Umsatzeinbußen von weniger als 1 Mio. Euro⁷, in den neu gefassten Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise 2023 nicht mehr enthalten ist. Die VWG-Funktionsverlagerung gelten nur noch für Funktionsverlagerungen, die vor dem 1. Januar 2022 verwirklicht worden sind, da auf alle Funktionsverlagerungen, die nach dem 31. Dezember 2021 verwirklicht werden, die neu gefassten Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 anzuwenden sind.⁸

Insofern sind ähnlich gelagerte Fälle auch in Zukunft weiterhin im Vorfeld etwaiger (möglicher) Funktionsverlagerungen detailliert zu prüfen, um unerwünschte Steuerfolgen zu vermeiden. Als Dauerbrenner in deutschen Betriebsprüfungen mit Auslandsbezug vermuten Betriebsprüfer allzu oft bei Aufnahme ausländischer Aktivitäten inländischer Unternehmer bzw. Reduzierung inländischer Funktionen eine Funktionsverlagerung. Die Aufgriffsschwelle ist dabei denkbar niedrig. Das Urteil (als erstes seiner Art) ist aus unserer Sicht von besonderer Gewichtung für die Praxis, da es dem Steuerpflichtigen erstmals eine solide (auf Rechtsprechung beruhende) Grundlage zur Verteidigung im Rahmen von Betriebsprüfungen gibt.

Es darf gespannt abgewartet werden, wie sich der BFH bei dem anhängigen Verfahren (Az. I R 43/23) zu den Voraussetzungen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung positionieren wird. Als Ihr Ansprechpartner begleiten wir die aktuellen Entwicklungen zu diesem Thema eng und stehen Ihnen bei Fragen gerne zur Verfügung.

**PETER
PARTNER**

STEUER -
BERATER

AALEN

Peter & Partner Steuerberater PartG mbB
Ulmer Str. 68
73431 Aalen
Tel.: +49(0)73 61 97 37 46-0
Fax.: +49(0)73 61 97 37 46-99
info@peterpartner-stb.de

KÖLN

Peter & Partner Steuerberater PartG mbB
Gereonstraße 18-32
50670 Köln
Tel.: +49(0)2 21 99 59 85-32
info@peterpartner-stb.de

⁷Vgl. BMF vom 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl. I 2010, S. 774, Rz. 49 & 58.

⁸Vgl. BMF v. 06.06.2023, IV B 5 - S 1341/19/10017 :003, BStBl. I 2023, S. 1093, Rz. 6.2.