



GLOBAL TRANSFER PRICING SERVICES

# Funktionsverlagerungen - Steuerliche Rahmenbedingungen und Gestaltungsansätze

Andreas Faß, KPMG  
Stuttgart, 23. Oktober 2008

TAX

# Neuerung bei Verrechnungspreisen ab 2008

- **Gesetzliche Verankerung der Begriffe**
  - „Verrechnungspreis“
  - „Fremdvergleichsgrundsatz“
  - „Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter“
- **Standardmethoden zur Verrechnungspreisbestimmung und hypothetischer Fremdvergleich**
- **Mediananpassung**
- **„Funktionsverlagerung“ (siehe nachfolgendes Kapitel 2)**
- **Ermächtigung zu konkretisierender Rechtsverordnung (FVerIV)**



# Verrechnungspreismethoden und Bandbreitenermittlung (§ 1 Abs. 3 AStG)

## – Uneingeschränkte Vergleichbarkeit

- Vorrang der Standardmethoden
- Sofern erforderlich, Anpassungen gemäß Funktionsanalyse
  - Ausgeübte Funktionen
  - Eingesetzte Wirtschaftsgüter
  - Chancen und Risiken
- Bandbreite bei mehreren uneingeschränkt vergleichbaren Werten
- Sofern Verrechnungspreis außerhalb der Bandbreite, Korrektur auf den **Median**

Vollständige  
Bandbreite

Maximum 10%

3. Quartil 5%

**Median** 3%

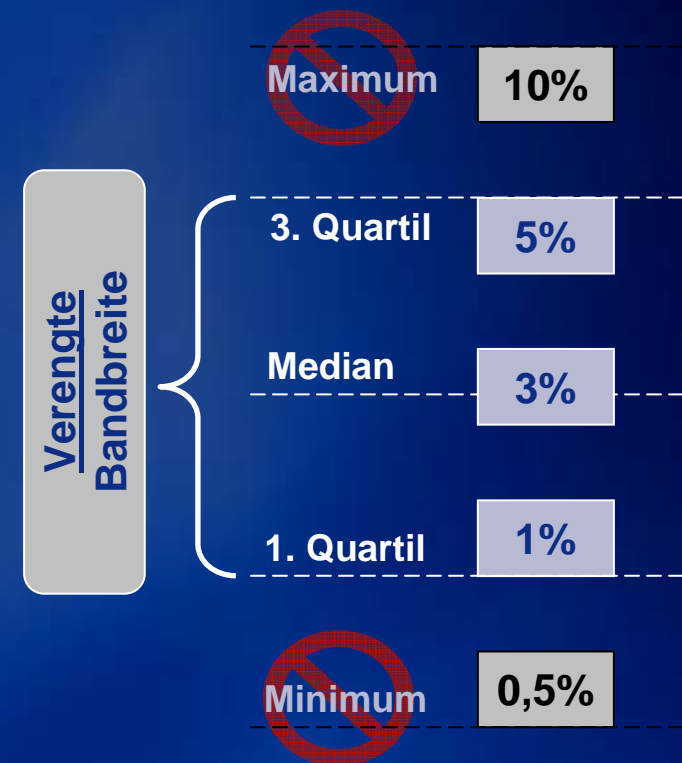
1. Quartil 1%

Minimum 0,5%

# Verrechnungspreismethoden und Bandbreitenermittlung (§ 1 Abs. 3 AStG)

## – Eingeschränkte Vergleichbarkeit

- Vorrang der Standardmethoden
- Sofern nötig, sachgerechte Anpassungen
- Bandbreite bei mehreren eingeschränkt vergleichbaren Werten
- Verengung der Bandbreite auf „Interquartils-Bandbreite“
- Sofern Verrechnungspreis außerhalb der verengten Bandbreite, Korrektur auf den **Median**



# Verrechnungspreismethoden und Bandbreitenermittlung (§ 1 Abs. 3 AStG)

## – Kritikpunkte:

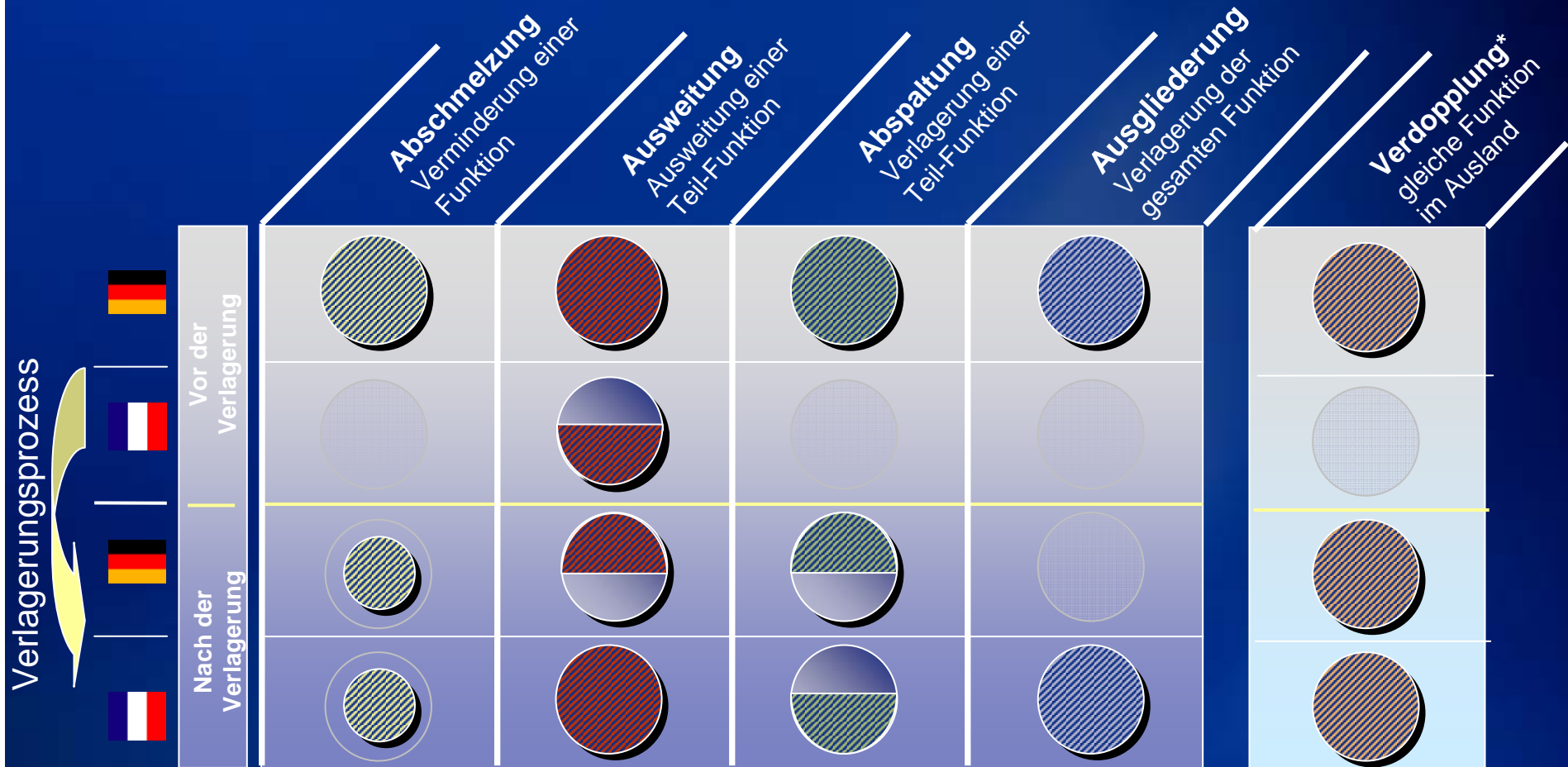
- Bandbreite uneingeschränkt/eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte
  - Anreizwirkung für die Betriebsprüfung die Interquartils-Bandbreite durch Ablehnung einzelner Werte zu verschieben und hierdurch eine automatische Korrektur auf den Median herbeizuführen

# Was ist eine Funktionsverlagerung?

Eine **Funktionsverlagerung** im Sinne des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG und § 1 Abs. 2 S. 1 FVerlV **liegt vor**,

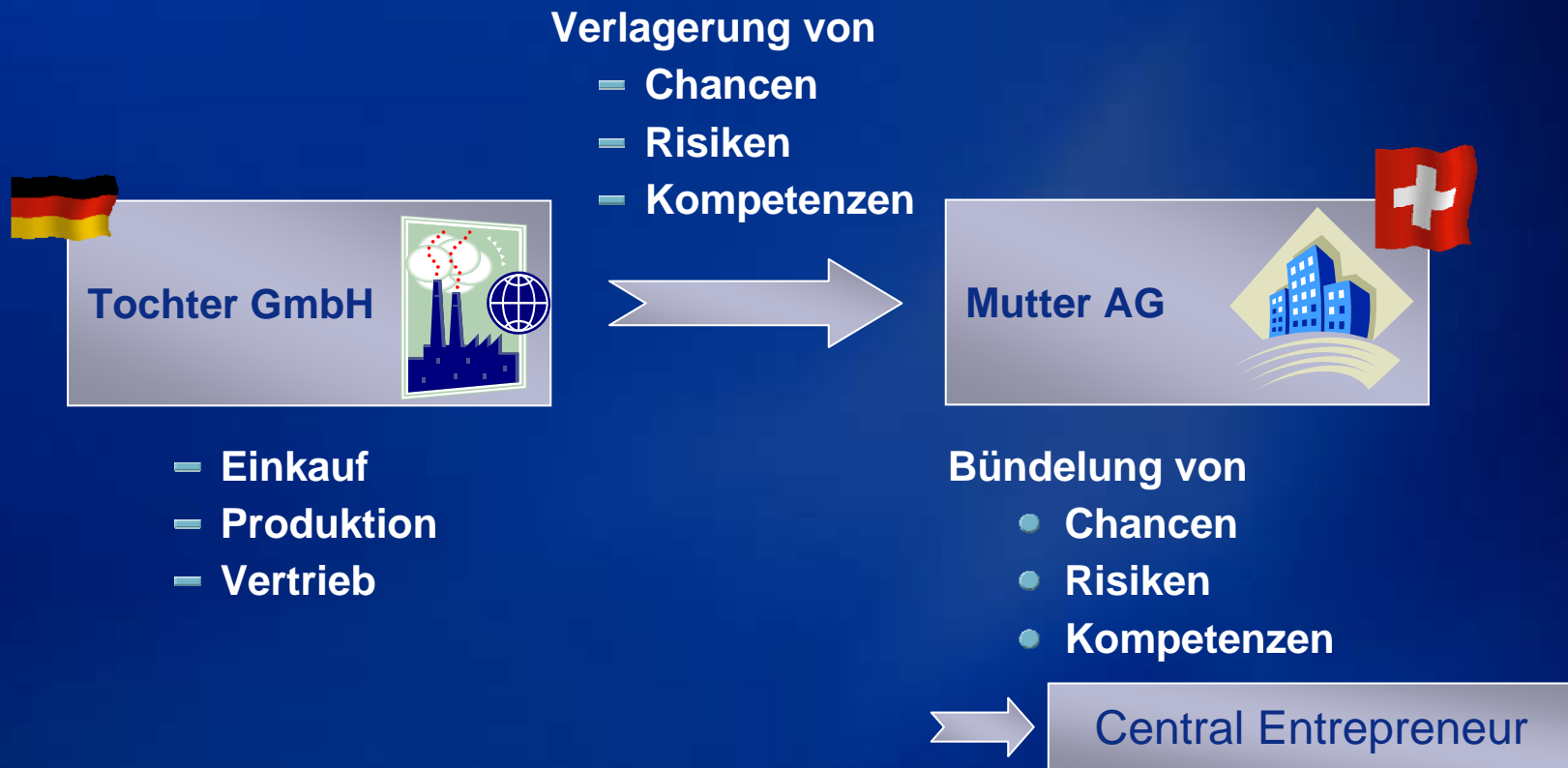
- wenn ein Unternehmen (das verlagernde Unternehmen) einem anderen, nahe stehenden Unternehmen (das übernehmende Unternehmen) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile
- sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt,
- damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist,
- und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird.

# Übersicht Funktionsverlagerungstatbestände



\*Wird in der aktuellen Diskussion nicht als Ausprägung einer Funktionsverlagerung verstanden.

# Beispiel: Funktionsabschmelzung





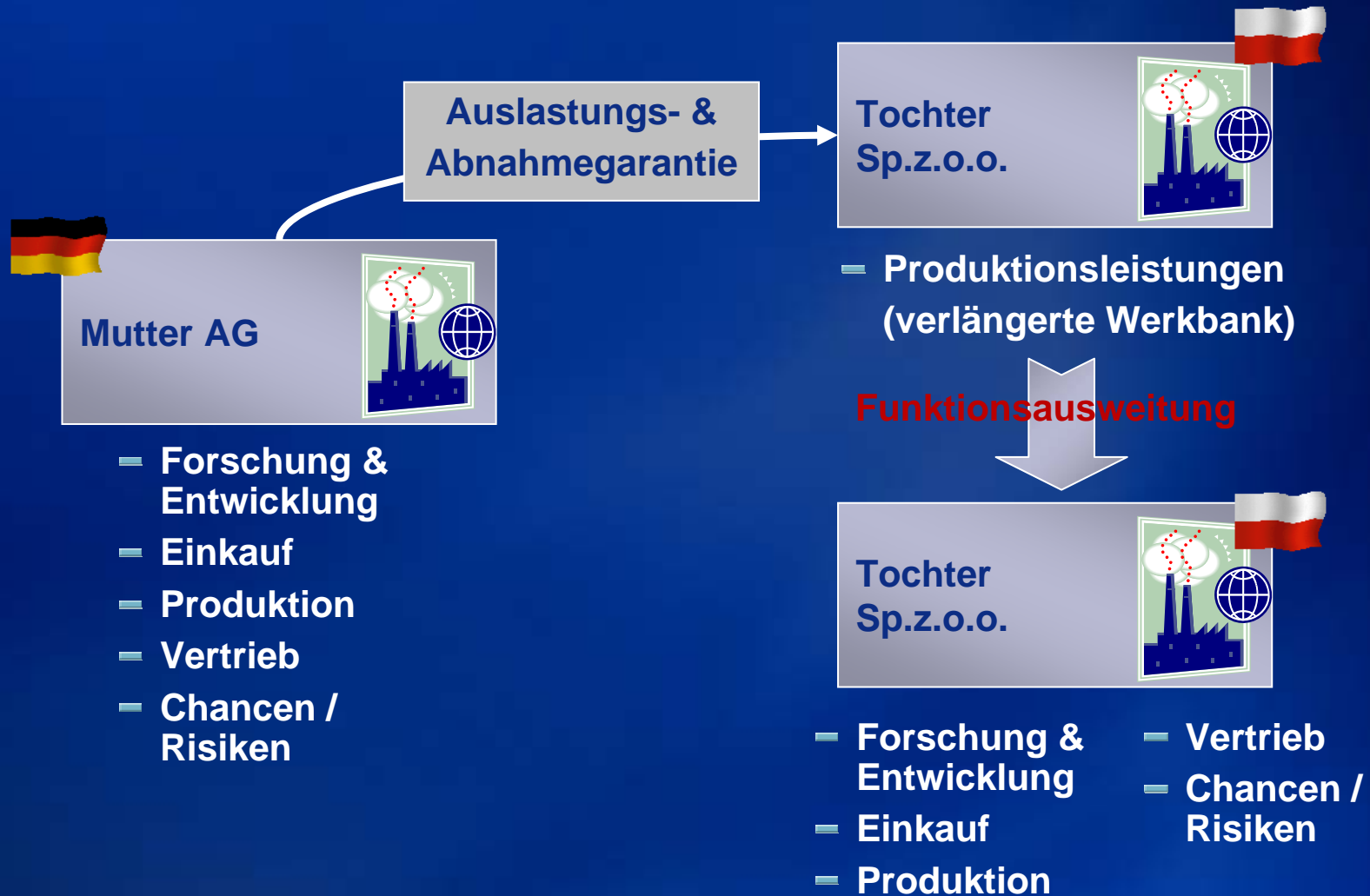
# Beispiel: Funktionsabspaltung

Verlagerung einzelner Funktion **ohne Risiken**, z.B.:

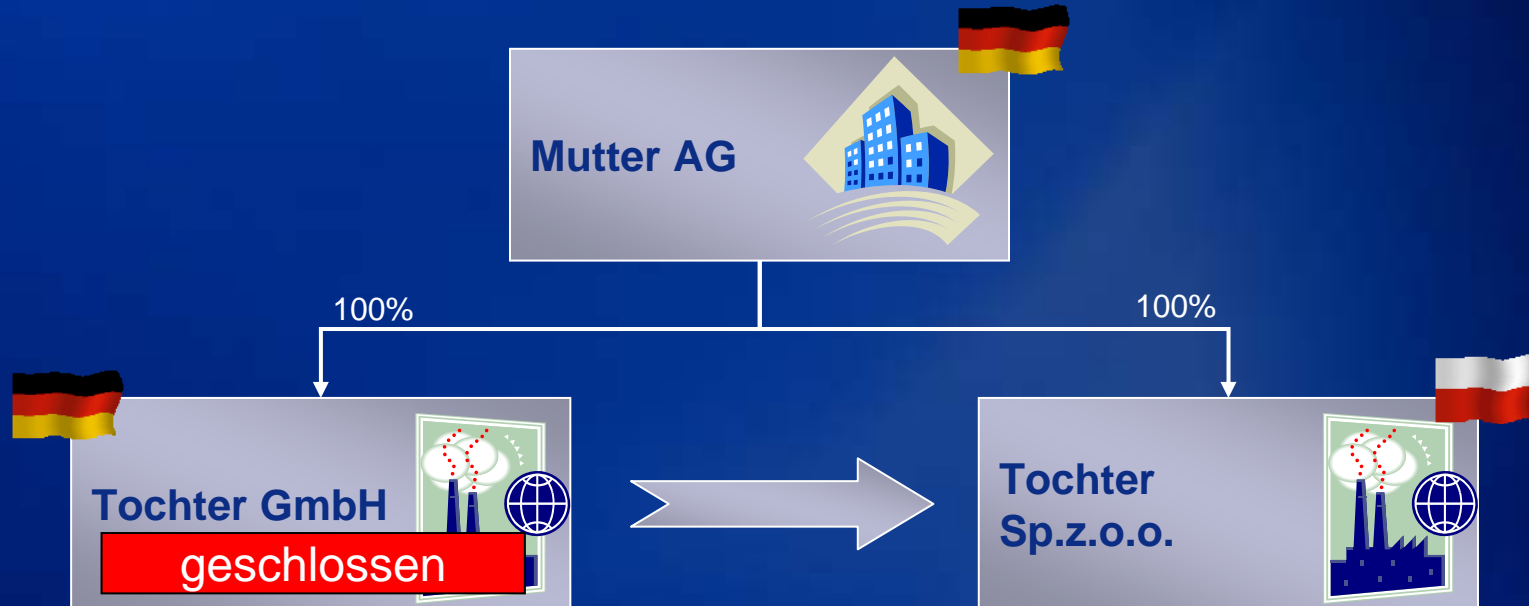
- Produktion (Lohnfertiger) Vergütung auf Cost Plus basis



# Beispiel: Funktionsausweitung



# Beispiel: Funktionsausgliederung



**Verlagerung sämtlicher Funktionen und Risiken:**

- **Forschung & Entwicklung**
- **Einkauf**
- **Produktion**
- **Vertrieb**

# Wann liegt keine Funktionsverlagerung vor?

Eine **Funktionsverlagerung** liegt gem. § 1 Abs. 6 S. 1 FVerIV nicht vor,

- wenn es trotz Vorliegens der übrigen Voraussetzungen des Absatzes 2 S. 1
- innerhalb von fünf Jahren nach Aufnahme der Funktion durch das nahe stehende Unternehmen
- zu keiner Einschränkung der Ausübung der betreffenden Funktion durch das in Abs. 2 S. 1 zuerst genannte Unternehmen kommt

**(Funktionsverdoppelung).**

# Brennpunkt: Funktionsverdopplung



**Paralleler Aufbau  
wesentlicher Funktionen**

- Forschung & Entwicklung
- Einkauf
- Produktion
- Vertrieb
- Chancen / Risiken

- Forschung & Entwicklung
- Einkauf
- Produktion
- Vertrieb
- Chancen / Risiken

# Wann liegt keine Funktionsverlagerung vor?

Eine **Funktionsverlagerung** liegt gem. § 1 Abs. 7 S. 1 FVerIV **nicht vor**,

- wenn ausschließlich Wirtschaftsgüter veräußert oder zur Nutzung überlassen werden
- oder wenn nur Dienstleistungen erbracht werden,
- es sei denn, diese Geschäftsvorfälle sind Teil einer Funktionsverlagerung.

**ferner**

- Lizenzierung statt Übertragung (*Gestaltungsalternative*)

# Transferpaket

Funktional zusammenhängender Betriebsteil oder Geschäftsbereich, für den fremde Dritte insgesamt ein angemessenes Entgelt vereinbart hätten (Tz. 1.2. Funktionsverlagerungsverordnung sowie Tz. 1.42ff. OECD-Guidelines 1995)

## Transferpaket

### (Teil-)betrieb

- organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs
- für sich lebensfähig

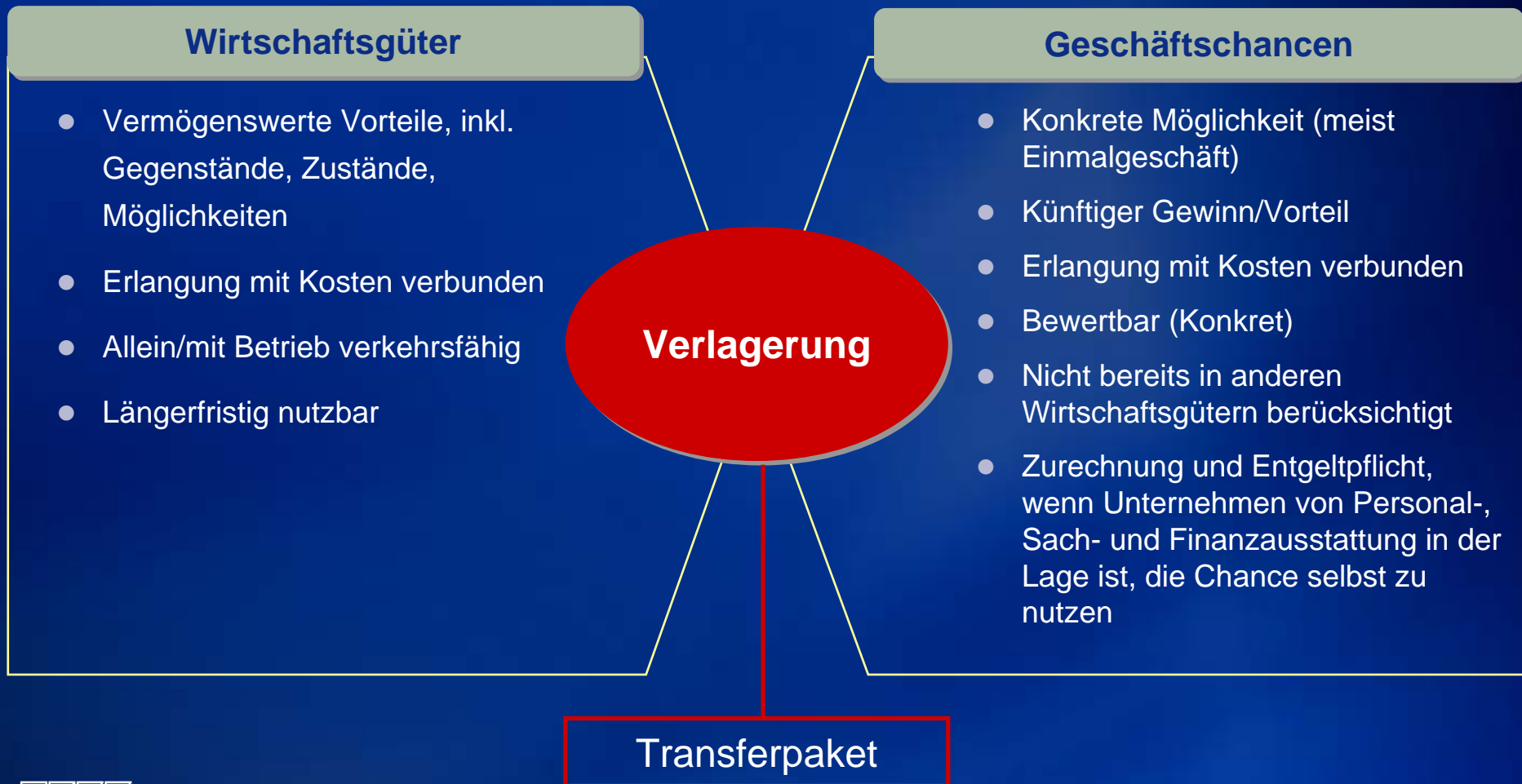
### Bewertungseinheit

- mehrere wirtschaftlich verbundene Aufgaben + WG
- lebensfähig

### Aufgabenbereich

- Funktion + WG
- nicht allein lebensfähig

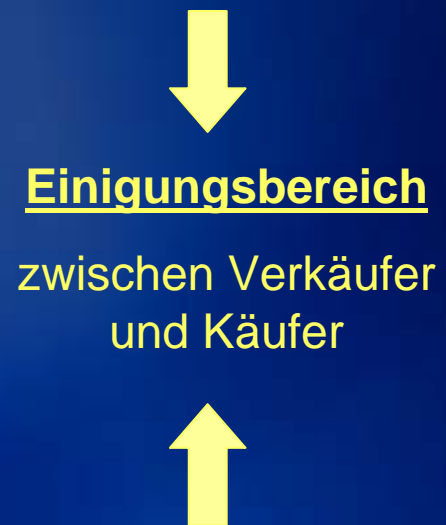
# Transferpaket



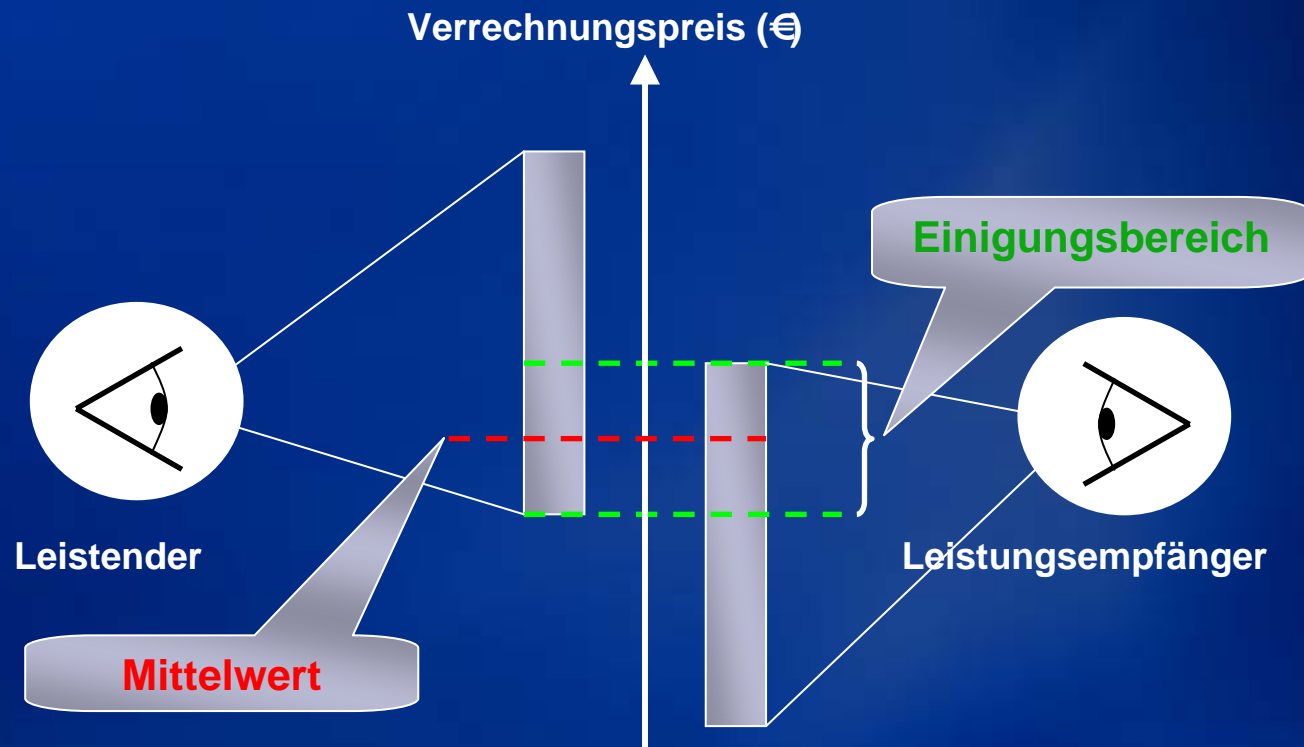


# Bewertungsmaßstab für Transferpaket: Hypothetischer Fremdvergleich

- Sofern keine (eingeschränkt) vergleichbaren Fremdvergleichswerte verfügbar sind, ist ein hypothetischer Fremdvergleich unter Beachtung der doppelten Betrachtungsweise eines „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ anzustellen
- Mindestpreis des Leistenden
  - Funktionsanalyse
  - Innerbetriebliche Plandaten
- Höchstpreis des Leistungsempfängers
  - Funktionsanalyse
  - Innerbetriebliche Plandaten
- Ansatz eines anderen Verrechnungspreises bedarf Nachweis



# Bewertungsmaßstab: Hypothetischer Fremdvergleich



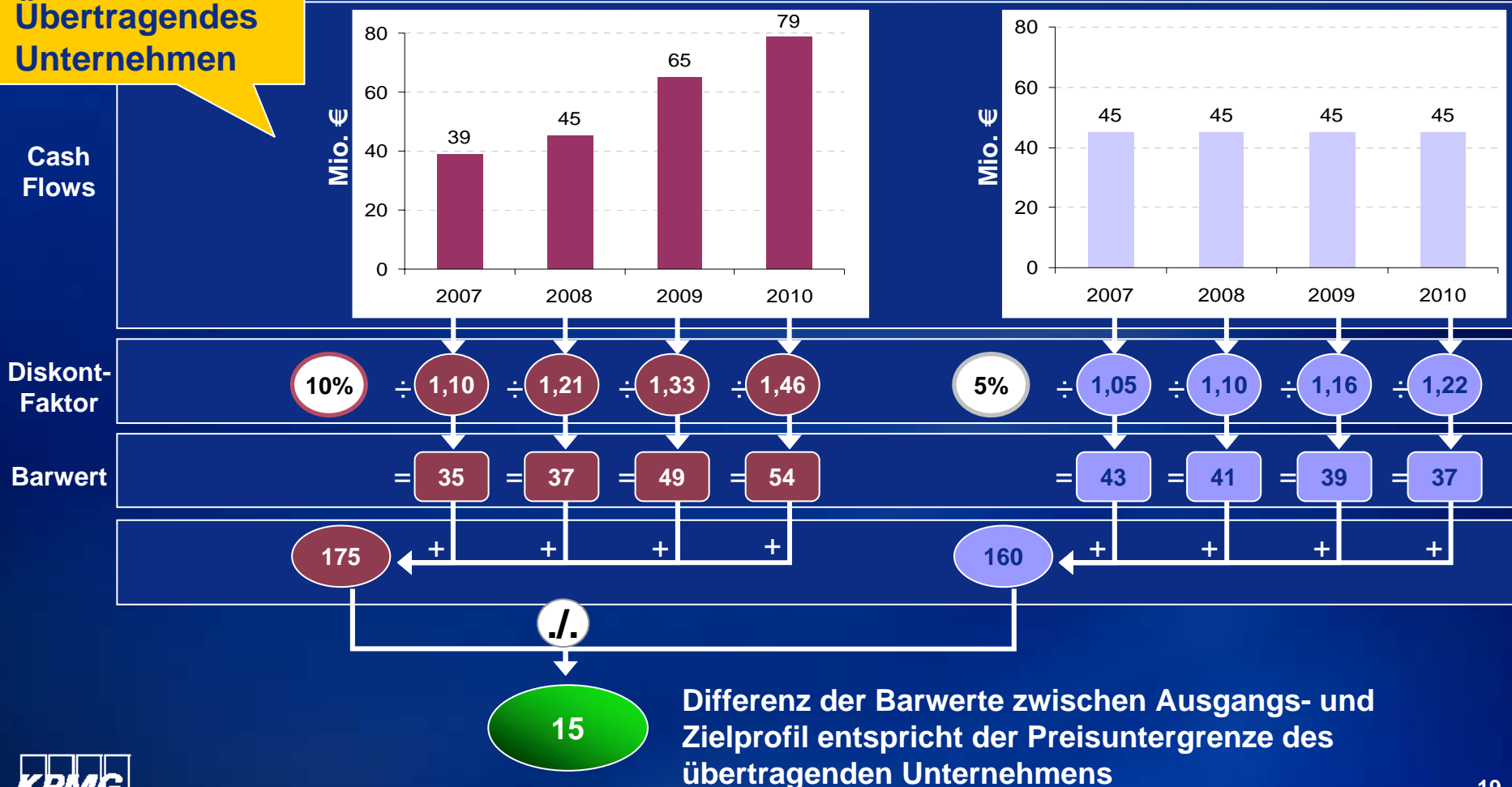
- Überschneidungsbereich ist potentieller Einigungsbereich
- Mittelwert des hypothetischen Einigungsbereichs als angemessener Verrechnungspreis

# Beispiel: Bewertung Transferpaket

## Ausgangs-Funktions- & Risiko-Profil

## Ziel-Funktions- & Risiko-Profil

Übertragendes Unternehmen

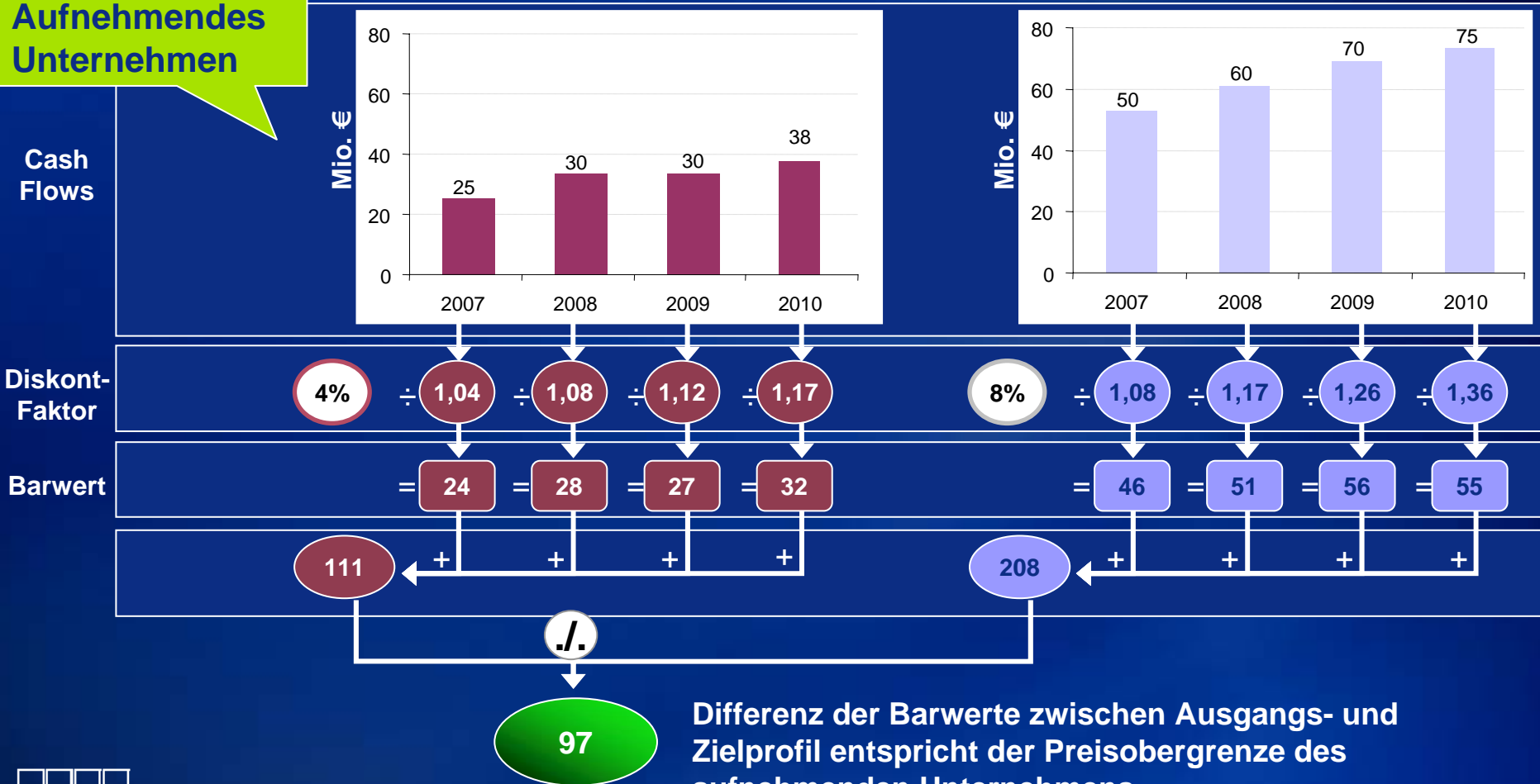


# Beispiel: Bewertung Transferpaket

## Ausgangs-Funktions- & Risiko-Profil

## Ziel-Funktions- & Risiko-Profil

**Aufnehmendes Unternehmen**



# Beispiel: Bewertung Transferpaket



Ertragswert vor Verlagerung	175	Ertragswert nach Verlagerung	208
./ Ertragswert nach Verlagerung	160	./ Ertragswert vor Verlagerung	111
<hr/>		<hr/>	
= Preisuntergrenze	15	= Preisobergrenze	97

Einigungsbereich: 15 bis 97



Mittelwert des Einigungsbereichs: 41

# Bewertungsmaßstab: Hypothetischer Fremdvergleich

## Kritikpunkte:

- Hypothetischer Fremdvergleich
  - Wissen über Mindest-/Höchstpreise des Geschäftspartners entspricht nicht dem Fremdvergleich
  - Ansatz des Mittelwerts eine Konvention, die Beweislast für einen anderen Wert obliegt dem Steuerpflichtigen (Beweislastumkehr)

# Nachträgliche Preisanpassung

- Gesetzliche Hypothese, dass unverbundene Dritte nachträgliche Preisanpassung bei erheblichen Abweichungen in beispielsweise folgenden Fällen vereinbart hätten
  - Unterstellung von Unsicherheiten beim Geschäftsabschluss
  - Vereinbarung einer Preisanpassungsklausel als Konsequenz aus Unsicherheiten
  - Nachträgliche steuerliche Berichtigung
    - Innerhalb von 10 Jahren nach Geschäftsabschluss
    - Einmalig möglich

# Funktionsverlagerung: Kritikpunkte

- Doppelte Bewertung bedingt Informationstransparenz, welche nicht dem Fremdvergleich entspricht
- Synergieeffekte, Standortvorteile oder Wertsteigerungen durch besseres Management unterliegen über Planrechnung des aufnehmenden Unternehmens (Preis des Transferpakets) der deutschen Besteuerung
- Ermittlung des Preises für Transferpaket auf Basis von Plandaten mit unbegrenztem Kapitalisierungszeitraum (ewige Rente) aufgrund vielfacher Unsicherheiten bedenklich



# Funktionsverlagerung: Kritikpunkte

- Abkehr vom Fremdvergleichsgrundsatz, da Preisanpassungsklauseln in der Praxis selten
- Preisanpassung nur zu Gunsten der deutschen Finanzverwaltung
- Gefahr der Doppelbesteuerung, da Gegenkorrektur im Ausland aufgrund Bestandskraft der Steuerbescheide ggf. nicht mehr möglich
- Auch Korrektur eines „lucky buys“ (z.B. Formel für Hustensaft, die sich nach der Transaktion aufgrund breiteren Wirkungsspektrums zum „Blockbuster“-Medikament entwickelt)

# Funktionsverlagerung: BP-Perspektive

## ● Funktionsverlagerung

- Durch Einführung § 1 Abs. 3 AStG und Funktionsverlagerungsverordnung erhöhte Bedeutung in der Praxis.
- Betriebsprüfung arbeitet standardisiert mit eigenen Checklisten und verwaltungsinternen Anordnungen
- Beweislastumkehr: Steuerpflichtige muss Angemessenheit des Wertes des Transferpaketes darstellen
- Bewertungsmethode ist darzulegen
- Preisanpassungsklausel für den Zeitraum von 10 Jahren beachten
  - Geringer Zeitraum bei eigener Vertragsgestaltung möglich

# Funktionsverlagerung: BP-Perspektive

- **Anhaltspunkte der BP für Funktionsverlagerung**

- ***In der Bilanz***

- sonstiger betrieblicher Ertrag/Aufwand
- Verringerte Umsatzerlöse oder Gewinn
- Abgänge im Anlagenverzeichnis
- Geringere Lohnaufwendungen infolge einer verringerten Mitarbeiterzahl
- Geringe Aufwendungen für Raum- und Lagermieten
- Gestiegene Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen
- Aufzeichnungen über Forschungs- und Entwicklungsprojekte sowie über die Verwendung der Ergebnisse

- ***Geschäftsbericht/Abhängigkeitsbericht, Vorstandspräsentation***

- Inhalte, wie „Expansion“ in das Ausland, Produktionsaufnahme im Ausland, Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit, Gründung JV etc.



**Andreas Faß**

Manager  
Global Transfer Pricing Services

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Heßbrühlstraße 21  
70565 Stuttgart

Tel. + 49 (711) 9060-484  
Fax + 49 (711) 9060-41689

[afass@kpmg.com](mailto:afass@kpmg.com)

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte auf Grund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2008 KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.