

FUNKTIONSVERLAGERUNG UND ENTSTRICKUNG IN DER BETRIEBSPRÜFUNG

**200. Bochumer Steuerseminar für
Praktiker und Doktoranden**

Prof. Dr. Lars Rehfeld

14. Dezember 2007

„Die Zukunft des Außensteuergesetzes
aus dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts“

Was ist unter einer „Entstrickung“ zu verstehen?

- Entstrickung ist im Steuerrecht der Vorgang, durch den das territoriale Besteuerungsrecht auf in einem Wirtschaftsgut ruhende – noch nicht realisierte – stille Reserven ganz oder teilweise verloren geht oder beschränkt wird.
- Beispiel: Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem inländischen Stammhaus in eine ausländische DBA-Betriebsstätte, so dass künftig entstehende Wertzuwächse nicht mehr der deutschen Besteuerung unterliegen.
- Rechtsfolge der Entstrickungsbesteuerung ist, dass die bis dahin entstandenen stillen Reserven fingiert als entnommen gelten und mit dem gemeinen Wert aufzudecken und zu versteuern sind.
- Rechtsgrundlagen: § 4 Abs. 1 S. 3–5 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG, § 12 KStG

Was ist unter einer „Funktionsverlagerung“ zu verstehen?

- Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn eine Funktion einschließlich der materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, Chancen und Risiken sowie sonstigen Vorteile in Form von vermögenswerten Positionen ganz oder teilweise übertragen oder überlassen wird, so dass das übernehmende Unternehmen diese Funktion ausüben oder eine bereits bestehende Funktion ausweiten kann.
- Eine Funktion ist eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden. Sie ist ein organischer Teil eines Unternehmens, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinn vorliegen muss.
- Rechtsgrundlagen: § 1 Abs. 3b AStG i.V.m. § 1 Abs. 1, 2 FVerlV

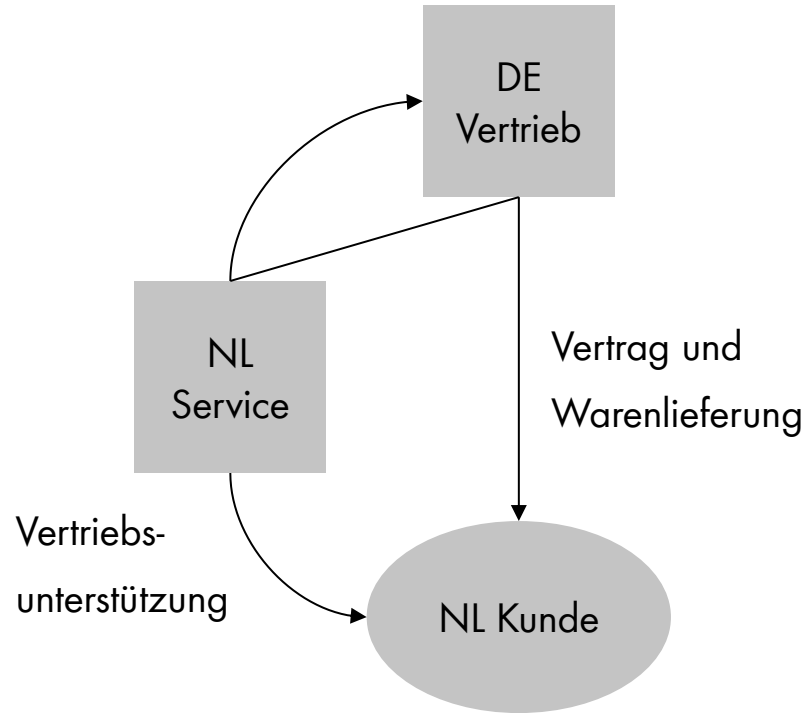
Was ist die Rechtsfolge einer „Funktionsverlagerung“?

- Die verlagerte Funktion als Ganzes bildet das sog. „Transferpaket“.
- In Ermangelung von Vergleichsdaten für das „Transferpaket“ ist regelmäßig der sog. „hypothetische Fremdvergleich“ anzuwenden.
- Auf der Grundlage des „Transferpakets“ ist der Einigungsbereich i.S.d. „hypothetischen Fremdvergleichs“ zu bestimmen.
- Rechtsgrundlagen: § 1 Abs. 3b AStG i.V.m. § 2 ff. FVerlV

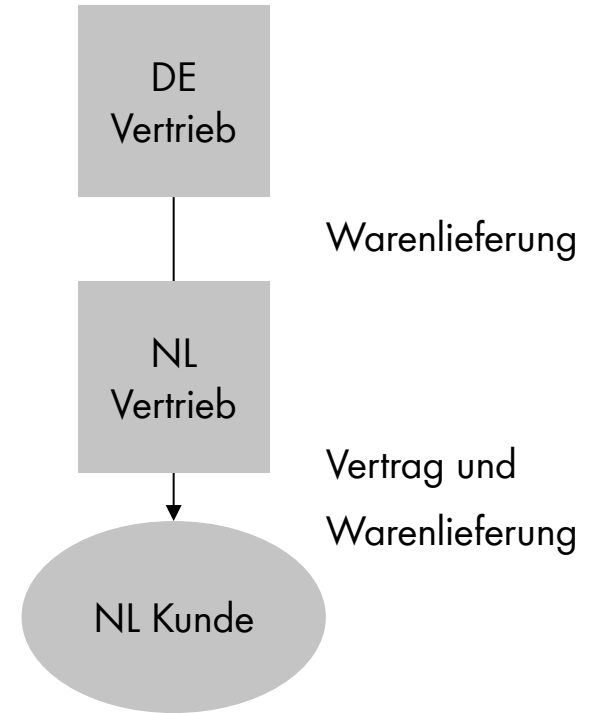
Wie ist die „Funktionsverlagerung“ zu bewerten?

- Der Einigungsbereich ist auf der Grundlage einer Funktions- und Risikoanalyse vor und nach der Funktionsverlagerung zu ermitteln, wobei neben bestehenden Handlungsalternativen auch Standortvorteile oder -nachteile, Synergieeffekte sowie Steuereffekte zu berücksichtigen sind.
- Für die Berechnung des Einigungsbereichs ist eine regelmäßig kapitalwertorientierte Bewertungsmethode zu verwenden.
- Hierfür sind die Erwartungen der finanziellen Überschüsse der beteiligten Unternehmen, angemessene Kapitalisierungszinssätze und ein von den Umständen der Funktionsausübung abhängiger Kapitalisierungszeitraum zu Grunde zu legen.
- Rechtsgrundlagen: § 1 Abs. 3 S.7, Abs. 3a S. 5 AStG i.V.m. § 2 ff. FVerIV

Entstrickung und Funktionsverlagerung Sachverhalt „Markterschließung“



„Ausgründung“



Widerstreitende Auffassungen – Betriebsprüfung

- Laut der VP-Dokumentation agieren die Vertriebsgesellschaften als eigenständige und autarke Gesellschaften mit Entscheidungskompetenzen über Vertriebsstrategie, Vertriebsapparat, Vertragsabschluss und Sortiment. Sie leisten Supportleistungen und After Sales Services. Sie tragen das Forderungsausfallrisiko und das Geschäfts-, Markt- und Volumenrisiko und üben die damit einhergehenden Risikokontroll- und Risikominderungsfunktionen aus.
- Diese Funktionen und Risiken müssen der VP-Dokumentation nach mit der Gründung der Auslandsgesellschaft von DE-Vertrieb auf NL-Vertrieb übergegangen sein.
- Weiterhin ist neben dem Kundenstamm auch der eigenständige Marktzugang, das Vertriebsrecht des jeweiligen Markts und die Gewinnchance übergegangen.
- Im Ergebnis liegt daher eine Funktionsverlagerung vor.

Entstrickung und Funktionsverlagerung

Bewertungsgrundlagen Funktionsverlagerung

- Daten zur Bewertung
 - Geschäftsbeziehungen und Verträge zwischen DE-Vertrieb und NL-Vertrieb
 - Gewichtete Funktions- und Risikomatrix DE-Vertrieb vor Ausgründung
 - Gewichtete Funktions- und Risikomatrix NL-Vertrieb nach Ausgründung
 - Local File NL-Vertrieb
 - Jahresabschlüsse NL-Vertrieb
 - Kostenstellen-Plan und Kostenstellen-Kalkulation DE-Vertrieb und NL-Vertrieb
 - Organisationsstruktur und Personalplanung DE-Vertrieb und NL-Vertrieb
 - Strategieplanung DE-Vertrieb und NL-Vertrieb

Widerstreitende Auffassungen - Steuerpflichtiger

- Der Auffassung, dass es sich bei den länderbezogenen Tätigkeitsbereichen im Bereich des Vertriebsinnendienstes (Rechnungsstellung, Angebotserstellung und Vertragsabschluss sowie Teile der Auftragsabwicklung) um einen organischen Teil von DE-Vertrieb und demnach um eine eigenständige Funktion handelt, ist nicht zu folgen.
- Der Vertriebsinnendienst für die einzelnen Regionen werden durch dasselbe Personal unter Nutzung derselben Ressourcen erbracht. Es werden dieselben sachlichen und personellen Mittel für verschiedene Regionen eingesetzt.
- Die personelle und sachliche Kontinuität des Vertriebsinnendienstes von DE-Vertrieb ist auch nach der Ausgründung von NL-Vertrieb gewahrt.
- Im Ergebnis liegt lediglich die steuerpflichtige Entstrickung eines Kundenstamms vor.

Entstrickung und Funktionsverlagerung

Bewertung Kundenstamm

- Die Bewertung richtet sich nach dem voraussichtlich eintretenden Nutzen der NL-Vertrieb als geschätzter Wert des zukünftigen Cashflows der NL-Vertrieb, der während der verbleibenden Nutzungsdauer des Kundenstamms generiert werden kann.
- Residualwertmethode als anerkannte kapitalwertorientierte Bewertungsmethode für immaterielle Vermögensgegenstände gemäß IDW S5
- Zeitpunkt der Bewertung: BFH-Urteil vom 19.11.2025, I R 41/22 – Sinn und Zweck der Vorschrift, die Gesetzessystematik und ebenso die Gesetzeshistorie sprechen dafür, dass der maßgebliche Zeitpunkt, zu dem die Rechtsfolgen des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG eintreten sollen, die letzte juristische Sekunde ist, bevor der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands wirksam wird.

Entstrickung und Funktionsverlagerung

Sonstige Diskussionspunkte

- Bewertung einer Funktionsverlagerung im Lichte des Bestimmtheitsgrundsatzes
- Retroaktive Anwendung der Preisanpassungsklausel gem. § 1a AStG
- Verständigungsverfahren bei Annahme einer Funktionsverlagerung
- Funktionsverlagerung als Konkretisierung des Territorialitätsprinzips für einen gerechtfertigten bzw. verhältnismäßigen Eingriff in Grundfreiheiten des AEUV
- Funktionsverlagerungsbesteuerung als betriebswirtschaftliches Wachstumshemmnis

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!