Deloitte.

URL: http://mobile.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/autobauer-wandern-aus-welche-steuerrechtlichen-folgen-haben-die-verlagerung-und-ausweitung-von-taetigkeiten-auslaendischer-unternehmen.html

13.04.2015

Transfer Pricing

Autobauer wandern aus: Welche steuerrechtlichen Folgen haben die Verlagerung und Ausweitung von Tätigkeiten ausländischer Unternehmen?

1 Einleitung

Die Verrechnungspreise für Warenverkehr, Dienstleistungen, immaterielle Wirtschaftsgüter und Finanzierungsströme beeinflussen bekanntlich maßgeblich die Verteilung des Gewinns innerhalb von international arbeitenden Unternehmensgruppen. Insbesondere die Allokation von Funktionen, Risiken und materiellen wir immateriellen Wirtschaftsgütern zwischen einzelnen Gruppenunternehmen vor dem Hintergrund der Wertschöpfungskette sind die entscheidenden Parameter für Beurteilung der Fremdüblichkeit der Gewinnverteilung. Die Wertschöpfungskette erstreckt sich zunehmend über den gesamten Globus und zeichnet sich durch marktspezifische Charakteristika aus. Verlagerungen und Ausweitungen von Tätigkeiten einzelner Gruppenunternehmen im In- und Ausland sind die Folge der Veränderung und Weiterentwicklung lokaler und globaler Märkte. Dieser Artikel gibt bezogen auf die Automobilindustrie einen Einblick in aktuelle steuerrechtliche Themen, die bei der Strukturierung und Optimierung von Wertschöpfungsketten zu beachten sind.

2 Hintergrund

In der jüngsten Vergangenheit kam es in der Automobilindustrie zunehmend zu Umstrukturierungen, beispielsweise Verlagerungen und regionale Zentralisierungen im Bereich Forschung & Entwicklung („F&E"). In der Automobilindustrie wird dabei zwischen einer Verlagerung von grundlegenden Entwicklungstätigkeiten und der Verlagerung von Entwicklungstätigkeiten auf dem Gebiet der Anwendung und marktspezifischen Modifikation unterschieden. Neben der Verlagerung von Entwicklungstätigkeiten werden auch Tätigkeiten wie beispielsweise Einkauf, regionales Marketing oder administrative Tätigkeiten verlagert und regional zentralisiert. Für den Fall einer funktionalen Ausweitung bestehender Gruppenunternehmen im Ausland werden beispielsweise lokale Produzenten mit einem Testcenter für lokale Produktmodifikationen ausgestattet. Dies betrifft regelmäßig die Märkte, in welchen die OEM bereits etabliert sind und sich zunehmend auf die lokalen Marktgegebenheiten einstellen. Zusätzlich haben industriespezifische Strukturen starken Einfluss auf die Gestaltung der Wertschöpfung.

3 Sachverhalt

Anhand eines fiktiven Beispiels zeigen wir, welche steuerlichen Thematiken aus Verrechnungspreissicht im Fall von Restrukturierungen zu beachten sind, insbesondere im Bereich F&E in Verbindung mit immateriellen Wirtschaftsgütern („IWG"). Von zentraler Bedeutung für steuerliche Implikationen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise sind die folgenden Fragestellungen:

- Wer entscheidet über die strategische Umstrukturierung im F&E-Bereich?
- Wer soll die finanzielle und inhaltliche Entscheidungskompetenz erhalten bzw. trägt die Investitions- und F&E-Risiken?
- Wer wird voraussichtlich von möglichen Erkenntnissen aus der Entwicklungstätigkeit profitieren?

Für die Abhandlung möglicher steuerlicher Folgen auf Verrechnungspreisebene soll zunächst folgendes Beispiel zugrunde gelegt werden:

Ein in Deutschland ansässiger Automobilzulieferer führt seine Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten komplett zentral in Deutschland durch und die dadurch geschaffenen IWG werden den verbundenen Produktionsunternehmen weltweit gegen eine Lizenzgebühr zur Verfügung gestellt. Um lokalen Anforderungen an die Produkte möglichst effektiv zu begegnen, ist die Errichtung eines Anwendungsentwicklungs- und Testcenters für lokale Produktmodifikationen bei einem verbundenen Auftragsfertiger in China geplant.

4 Steuerliche Einordnung auf Verrechnungspreisebene

Beim Aufbau eines Anwendungsentwicklungs- und Testcenters bei dem Auftragsfertiger gilt es grundsätzlich folgende Punkte zu analysieren:

1. Veränderung der Funktions- und Risiko-(„F&R“) Allokation in der Gruppe (Vgl. § 4 Nr. 2 und 3 GAufzV sowie Tz. 3.4.10.2 und 3.4.11.3-5 der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12. April 2005)
2. Veränderung der IWG-Eigentümerschaft/ IWG-Struktur in der Gruppe (Unter Berücksichtigung der „OECD Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles“ vom 16. September 2014 – überabeitete Kapitel 1, 2 und 6 der OECD Verrechnungspreisleitlinien 2010)
3. Notwendigkeit der Anpassung rechtlicher Vereinbarungen
4. Notwendigkeit der Anpassung des Verrechnungspreissystems der Gruppe
5. Vorliegen einer Funktionsverlagerung und Bestimmung eines Transferpakets (Vgl. § 1 Abs. 3 S.9 ff. AStG)
6. Vorliegen einer Betriebsstätte (Vgl. § 12 u. 13 AO bzw. Artikel 5 OECD Musterabkommen)

4.1 Veränderung der F&R-Allokation in der Gruppe

Zunächst kommt es in unserem Beispielfall zu einer Veränderung des F&R-Profils bei dem Auftragsfertiger. Ob es durch die Errichtung des neuen Anwendungsentwicklungs- und Testcenters auch zu einer F&R-Abschmelzung bei der deutschen Mutter kommt, ist zu prüfen. Die Veränderungen der gruppeninternen Aufgabenstruktur sind in jedem Fall durch eine erneute F&R-Analyse zu ermitteln (Vorher-Nachher-Vergleich), wobei insbesondere die Entscheidungskompetenz und die Unternehmenscharakterisierung entscheidend für die Gestaltung der Verrechnungspreise sind (Vgl. Tz. 3.4.10.2 der Verwaltungsgrundsätze). Im vorliegenden Beispielfall wäre es denkbar, dass das sich ergebende F&R-Profil des (ursprünglichen) Auftragsfertigers weiterhin dem eines Routineunternehmens (Auftragsentwicklung) entspricht. Sollten diesbezüglich allerdings Funktionen lokal ausgeübt werden, die über ein Routinemaß hinausgehen, entspräche das F&R-Profil zusätzlich dem eines Anwendungsentwicklers.

4.2 Veränderung der IWG-Struktur

Für den Fall, dass lediglich eine weitere Routinetätigkeit (Auftragsentwicklung) hinzugefügt wird, würde sich die IWG-Struktur nicht wesentlich ändern, solange der alleinige Auftraggeber die Muttergesellschaft ist. Es gilt zu ermitteln, welchem Gruppenunternehmen die entwickelten IWG zuzuordnen sind, wem demnach der Residualgewinn aus der Verwertung dieser Wirtschaftsgüter zusteht und wie die F&E-Kosten zwischen den beteiligten Parteien aufzuteilen sind. Dabei ist zu beachten, dass eine rechtliche Vereinbarung nur als Anfangspunkt der Analyse dienen kann (Vgl. Kapitel 6 der überarbeiteten OECD Verrechnungspreisleitlinien, insb. insbesondere Tz. 6.42). Es gilt folglich zu prüfen, ob durch die neuen Tätigkeiten Entwicklungsergebnisse resultieren, die als (neue) IWG einzuordnen sind. Kernaspekt dieser Abgrenzung ist die Unterscheidung von Grundlagenentwicklung und Anwendungsentwicklung in der Automobilbranche. Die weitläufige Meinung ist, dass bei der Anwendungsentwicklung, bei der lediglich auf Grundlage bestehender Technologie ein handlungsspezifisches Produkt entwickelt wird („customer solution“), in der Regel kein neues IWG entsteht. Diese Betrachtungsweise ist jedoch mit Vorsicht zu genießen, da aus steuerlicher Sicht bereits ein neu angemeldetes Patent und die Nennung wesentlicher mitwirkender Ingenieure dazu führen können, dass ein IWG dem Anwendungsentwickler zugeschrieben werden kann.

Es ist daher zu ermitteln, aus welchen F&E-Tätigkeiten überhaupt IWG hervorgehen. Der im deutschen Steuerrecht geltende Rechtsbegriff des IWG beispielsweise erfordert eine selbständige Verkehrsfähigkeit und eine Möglichkeit zur Abgrenzung vom reinen Geschäfts- oder Firmenwert, wogegen der Begriff des IWG laut OECD-Auffassung weiter gefasst ist (Vgl. Tz. 1.81-1.104 und Tz. 6.15-6.31 der überarbeiteten OECD Verrechnungspreisleitlinien). Deutsches Steuerrecht und OECD-Meinung unterscheiden sich insofern, dass das deutsche Steuerrecht auf das rechtlich geschützte und das wirtschaftliche Eigentum abzielt, während nach OECD-Meinung vor Allem ausschlaggebend ist, welches Unternehmen und welche Mitarbeiter zum einen die fachliche Kompetenz zur Ausübung der Funktion und zur Kontrolle des entstehenden Risikos haben und zum anderen über die finanziellen Mittel verfügen, die entstehenden Risiken zu tragen. Es kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass wenn die Kriterien der Funktionsausübung, Kontrolle über die F&E-Tätigkeiten und Tragung des Risikos bei der deutschen Muttergesellschaft erfüllt sind, diese auch die Entwicklungsführerschaft für betreffende Tätigkeiten innehat. Etwaige IWG, die bei der Anwendungsentwicklung entstehen könnten, wären demnach auch der deutschen Mutter zuzurechnen (Vgl. Tz. 6.50 ff. der überarbeiteten OECD Verrechnungspreisleitlinien).

4.3 Notwendigkeit der Anpassung rechtlicher Vereinbarungen
Die Tätigkeit des lokalen Gruppenunternehmens kann im vorliegenden Fall bereits in der Planungsphase als Auftragsforschung konzipiert werden. Dafür ist durch vertragliche Einigung sicherzustellen, dass die durch die Anwendungsentwicklung entstehenden Kosten und Risiken von der deutschen Muttergesellschaft getragen werden und diese folglich auch das alleinige Verwertungsrecht an den Ergebnissen dieser Tätigkeit erhält. Die durch die Anwendungsentwicklung verfolgten Ziele, ebenso wie die fremdübliche Vergütung sollten ebenfalls klar definiert und zwischen den Parteien vertraglich fixiert werden.

4.4 Notwendigkeit der Anpassung des Verrechnungspreissystems der Gruppe
Bei Veränderungen der F&R-Verteilung innerhalb der Gruppe sind grundsätzlich die veränderten Leistungsströme zwischen den Gruppenunternehmen zu erfassen. In vorliegendem Fall wäre die Auftragsforschung nach der Kostenaufschlagsmethode zu vergüten. Kernfrage ist allerdings, wie die nun bei der deutschen Mutter entstehenden Kosten für die Anwendungsentwicklung verrechnungspreistechnisch zu behandeln sind. In der Praxis ist häufig zu beobachten, dass eine effektive Tragung der gesamten Kosten für die Anwendungsentwicklung durch die Muttergesellschaft nicht angemessen ist, wenn daraus erwachsende Vorteile und ggf. IWG nicht ausschließlich zum Nutzen eben dieser sind.

Lizenzmodell

Bei einer angestrebten alleinigen Entwicklungsführerschaft der Muttergesellschaft liegen das finanzielle Risiko, der Finanzierungsbedarf und die Ertragschancen der Anwendungsentwicklung auch bei dieser. Die Funktionen und Risiken der anderen beteiligten Gruppenunternehmen würden nicht über das Routinemaß hinausgehen und demnach wäre beispielsweise eine Finanzierung über ein Lizenzmodell denkbar. Das im Beispiel neue Test Center würde als Auftragsentwickler Dienstleistungen an den Eigentümer der Technologie erbringen. Die Abrechnung erfolgt anhand der Kostenaufschlagsmethode. Die Lizenz ist entsprechend anzupassen. Das operative Ergebnis der involvierten Gruppenunternehmen im Hinblick auf deren F&R-Profil ist aus deutscher Verrechnungspreissicht ebenso ausschlaggebend wie eine vorherige vertragliche Regelung der Vergütungsstruktur.

Kostenumlagen

Auch Kostenumlagemodelle (sogenannte F&E-Pools) sind entscheidend von der F&R-Verteilung abhängig. Bekanntermaßen sind diese aus deutscher Verrechnungspreissicht nur dann zulässig, wenn die Leistungsempfänger gleichgerichtete Interessen verfolgen und vergleichbare F&R-Profile aufweisen (Vgl. Tz. 1.2 der Verwaltungsgrundsätze-Umlageverträge). Für den vorliegenden Fall der Auftragsentwicklung würde dies bedeuten, dass die lokale F&E-Tätigkeit von den Pool-Teilnehmern beauftragt würde (z.B. die Produktionsunternehmen, die mit der Serienproduktion von der Anwendungsentwicklung profitieren) und das finanzielle Risiko durch die Kostenumlage auf die Pool-Teilnehmer umgelegt würde. Dies hätte jedoch zur Folge, dass die Pool-Teilnehmer gleichzeitig die Rechte an entstehenden IWG hätten und somit kein Residualgewinn auf die deutsche Muttergesellschaft entfallen würde. Folgerichtig wäre es erforderlich, die Entscheidungskompetenz über die Anwendungsentwicklung ebenfalls lokal anzugliedern.

4.5 Vorliegen einer Funktionsverlagerung und Bestimmung eines Transferpakets
Sollten die Veränderungen innerhalb der gruppeninternen F&R-Struktur mit einer Abschmelzung bestimmter Risiken, Funktionen und Ertragschancen im Inland verbunden sein, ist zu prüfen, ob eine Funktionsverlagerung im Sinne der steuerrechtlich relevanten Regelungen vorliegt (vgl. § 1 Abs.3 S. 9 ff AStG i.V.m. § 1 Abs. 2 FVerlV). Grundsätzlich kann im Beispielfall davon ausgegangen werden, dass die F&E-Tätigkeiten bei der deutschen Muttergesellschaft nicht reduziert werden, sondern lediglich Teilfunktionen ausgegliedert werden und durch die effektive Kostentragung der Anwendungsentwicklung eher ausgeweitet werde, die als Routineaktivitäten qualifizieren, kann argumentiert werden, dass insofern für die Verlagerung einer reinen Routinefunktion keine separate Vergütung zu zahlen wäre (siehe § 1 Abs. 3 S. 10 AStG i.V.m. § 2 Abs. 3 FVerlV).Sollte allerdings eine andere Finanzierungsform der Tätigkeiten gewählt werden, könnten die Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung gegeben sein und die Berechnung eines angemessenen Entgeltes wäre zu ermitteln. Das so genannte Transferpaket besteht aus den mit den verlagerten Funktionen zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie den Wirtschaftsgütern und Vorteilen, die auf das verbundene Unternehmen übertragen werden (Vgl. § 1 Abs. 2 FVerlV). Da Drittvergleichsdaten regelmäßig nicht verfügbar sind, ist der Wert des Transferpaketes unter Anwendung des hypothetischen Fremdvergleiches zu bestimmen (Vgl. § 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG). Im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs ist aufgrund einer F&R-Analyse

und innerbetrieblicher Planungsrechnungen ein Einigungsbereich aus dem Mindestpreis des verlagernden Unternehmens und dem Höchstpreis des aufnehmenden Unternehmens zu ermitteln. Dabei ist bei der Ermittlung der Preisunter- bzw. Preisobergrenze auf die kapitalisierten „Gewinnpotenziale“ der Funktion abzustellen.

4.6 Vorliegen einer Betriebsstätte

Ein weiteres steuerliches Thema in diesem Zusammenhang ist das Risiko für das Entstehen einer Betriebsstätte bei der Entsendung von Mitarbeitern. Sollten für den Aufbau der Abteilung, bspw. für die Einarbeitung von Ingenieuren, Mitarbeiter der deutschen Muttergesellschaft entsandt werden, ist unbedingt zu beachten, dass bei solchen Auslandsengagements grundsätzlich das Risiko zur Begründung einer Betriebsstätte bestehen kann. Bei der Qualifikation, ob der Entsendesachverhalt tatsächlich als Betriebsstätte zu qualifizieren ist, ist zunächst das Recht des ausländischen Staates maßgeblich. Dabei ist ein Beispielsfall in Hinblick auf China für das Entstehen einer Dienstleistungsbetriebstätte entscheidend, ob und über welchen Zeitraum hinweg Dienstleistungen durch Angestellte oder Personal eines ausländischen Unternehmens erbracht werden. Sollte mit dem Investitionsland ein DBA abgeschlossen worden sein, erfolgt die Zuweisung des Besteuerungsrechtes grundsätzlich nach dem Betriebsstättenprinzip. Im Beispielfall wären Art. 5 Abs. 3b DBA Deutschland-China sowie dessen chinesische Interpretationen zur Auslegung maßgeblich.

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.