

S. 1819

Risiken bei Gründung ausländischer Vertriebsgesellschaften

Steuern sparen mit Prinzipalstrukturen

Sven Kiesow *

Mit der Gründung einer ausländischen Vertriebsgesellschaft strebt ein Unternehmen regelmäßig den Aufbau einer dauerhaften Marktposition im Ausland an. Dieses Unterfangen stellt für jedes Unternehmen eine enorme finanzielle Herausforderung dar. Überdies ist keinesfalls gesichert, dass die Markterschließungskosten bei dem Unternehmen steuerlich berücksichtigt werden können, welches diese Kosten tatsächlich getragen hat. Der folgende Beitrag verdeutlicht daher die steuerlichen Risiken eines solchen Auslandsengagements und zeigt eine geeignete Gestaltungsvariante zu deren Vermeidung auf.

Eine Kurzfassung dieses Beitrags finden Sie in NWB 22/2012 S. 1798.

I. Ausgangsfall

Die M-GmbH ist ein in Deutschland ansässiges Produktionsunternehmen und organisierte ihren Auslandsvertrieb bislang vom Inland aus. Nunmehr soll in Tschechien die regionale Vertriebsstochtergesellschaft T-s.r.o. (entspricht einer deutschen GmbH) gegründet werden. Das Unternehmen strebt dadurch eine Ausweitung des bereits in Tschechien erzielten Umsatzes sowie eine höhere Kundenbindung an. Nach Gründung der T-s.r.o. fakturiert diese die mit den tschechischen Kunden getätigten Umsätze. Gleichzeitig bezieht sie die Waren von der M-GmbH. Aufgrund der zunächst geringen Umsätze sowie der getätigten Marketingmaßnahmen entstehen der T-s.r.o. Anlaufverluste, die über ein Gesellschafterdarlehen der M-GmbH finanziert werden.

Ausgangsfall

Drei Jahre nach der Gründung der T-s.r.o. hat diese erhebliche Verlustvorräte angehäuft. Es droht eine bilanzielle Überschuldung. Das Gesellschafterdarlehen, über das die M-GmbH die ausländischen Anlaufverluste finanziert, hat parallel entsprechende Größenordnungen erreicht. Um die Finanzlage der T-s.r.o. nachhaltig zu verbessern, wird dieser gegenüber ein unbedingter Forderungsverzicht in voller Höhe gewährt. Anschließend bucht die M-GmbH ihr Gesellschafterdarlehen aufwandswirksam als Forderungsausfall aus.

Anhäufung von Anlaufverlusten in ausländischer Vertriebsgesellschaft

S. 1820

Im Folgejahr beschließt die M-GmbH, ihre tschechische Vertriebsstochter zu liquidieren und den Vertrieb wieder zentral von Deutschland aus zu steuern.

Abb. 1: Sachverhalt im Ausgangsfall

* Sven Kiesow, M.I.Tax, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Dipl.-Finanzwirt (FH), ist bei ETL SteuerRecht in Neuenbrandenburg als Berater in Fachfragen für Steuerberater tätig.

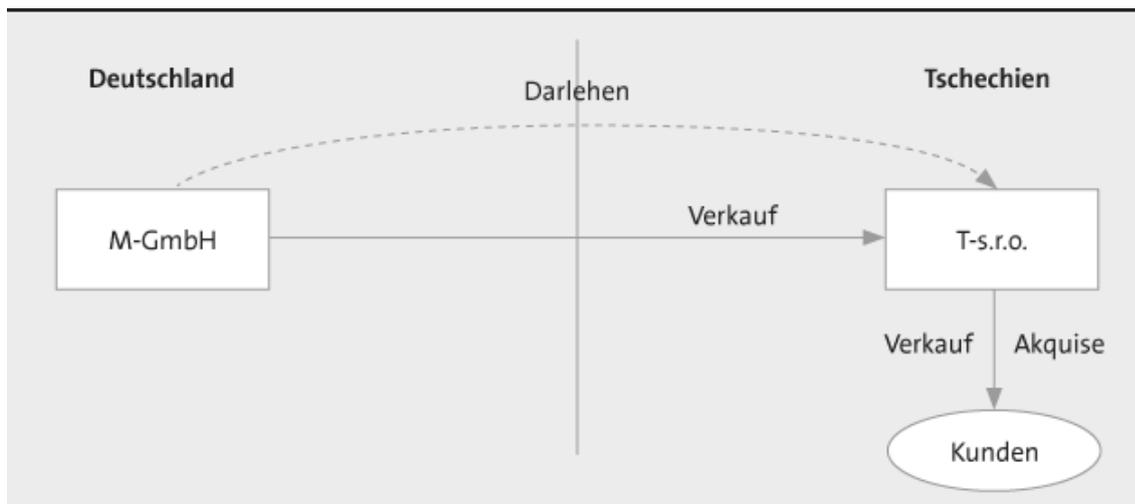


Abb. 1: Sachverhalt im Ausgangsfall

II. Steuerliche Analyse des Ausgangsfalls

1. Gewinnminderungen bei Konzerndarlehen gem. § 8b KStG

Zunächst stellt sich die in der Praxis sehr bedeutsame Frage, wie der Aufwand aus dem Forderungsausfall auf Ebene der M-GmbH steuerlich zu beurteilen ist.

Im vorliegenden Fall ist zu beachten, dass Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensforderungen im Kapitalgesellschaftskonzern seit 2008 grds. steuerlich unberücksichtigt bleiben (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG). Zu den davon erfassten Gewinnminderungen zählen u. a.:

- ▶ Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen,
- ▶ Ausfall eines Gesellschafterdarlehens,
- ▶ Verzicht auf Forderungen aus einem Gesellschafterdarlehen,
- ▶ Aufwendungen des Gesellschafters aus Inanspruchnahme aus Sicherheiten und Bürgschaften (vgl. Nöcker in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG, Anm. J 07-6).

Betroffen von dieser Neuregelung sind nur Darlehen und Sicherheiten von Anteilseignern, die eine wesentliche Beteiligung von mehr als 25 % des Grund- oder Stammkapitals halten. Da deutsche Muttergesellschaften in der Regel deutlich höhere Beteiligungen an ihren ausländischen Vertriebstochtergesellschaften halten (häufig 100 %), ist diese Vorschrift bei der Ausreichung von Darlehen an Tochtergesellschaften (sog. Downstream-Darlehen) ab 2008 unbedingt zu beachten.

Das Abzugsverbot von Gewinnminderungen aus Gesellschafterdarlehen ist gem. § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG nur dann nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte.

Hinweis

Wie dieser Fremdvergleich in der Praxis geführt werden kann, ist bislang ungeklärt. Es erscheint jedoch sicher, dass die Finanzverwaltung diese Escape-Klausel restriktiv handhaben wird, da nach ihrer Auffassung bereits der Umstand an sich, dass ein Darlehensaufwand (z. B.

Grundsätzlich keine steuerliche Berücksichtigung eines Forderungsausfalls auf Ebene der deutschen Muttergesellschaft aufgrund § 8b KStG

Restriktive Handhabung der Escape-Klausel gem. § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG

Forderungsverlust) entsteht, bereits die Unüblichkeit der Darlehensbeziehung indiziert (so Lang, NWB 47/2010 S. 3798). Überdies wird bei konzerninternen Darlehen ein Drittvergleich nur ausnahmsweise gelingen, da insoweit gem. § 8b Abs. 3 Satz 6 zweiter Halbsatz KStG nur die eigenen Sicherungsmittel der finanzierten Gesellschaft herangezogen werden dürfen (vgl. auch Winhard, FR 2010 S. 686).

Damit bleibt festzuhalten, dass jeder auf Ebene einer Kapitalgesellschaft seit 2008 realisierte Forderungsverlust bzw. -verzicht faktisch steuerlich nicht mehr abzugsfähig ist.

Ausgangsfall

Die M-GmbH hat daher den bilanziell berücksichtigten Forderungsverlust für steuerliche Zwecke außerbilanziell wieder hinzuzurechnen. Eine Nutzbarmachung der ausländischen Anlaufverluste über einen Forderungsverzicht der M-GmbH wird somit durch § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG verhindert.

2. Teilwertabschreibungen auf Darlehen gem. § 1 AStG

§ 8b Abs. 3 Sätze 4–8 KStG wurden mit dem JStG 2008 erstmals in das KStG eingefügt. Gleichwohl wollte die Finanzverwaltung diese Neuregelung als bloße Klarstellung behandelt wissen, die auch für vorangegangene Veranlagungszeiträume anzuwenden sei. Dieser Auffassung ist der BFH mit seinem Urteil vom 14. 1. 2009 - I R 52/08 (BStBl 2009 II S. 674) klar entgegengetreten.

Daher versucht die **Finanzverwaltung** derzeit, die Nichtabzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen auf Darlehen an ausländische verbundene Unternehmen für Veranlagungszeiträume bis 2007 aus § 1 AStG herzuleiten (BMF, Schreiben vom 29. 3. 2011, BStBl 2011 I S. 277). Insbesondere geht sie davon aus, dass die Konzernbeziehung selbst als Sicherheit zu verstehen ist (sog. Konzernrückhalt) und daher einer Teilwertabschreibung mangels Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG entgegensteht.

Dieser Rechtsauffassung tritt die **Fachliteratur** – insbesondere unter Vorbringung europarechtlicher Bedenken – mit Vehemenz entgegen (Schmidt, Beilage zu NWB 33/2011; Prinz/Scholz, FR 2011 S. 925; Roser, GmbHR 2011 S. 841).

Gefahr der Nichtanerkennung von Teilwertabschreibungen auf Konzerndarlehen gem. § 1 AStG insbesondere für VZ bis 2007

Hinweis

Allerdings dürfte diese Thematik in der Praxis vorrangig für laufende Betriebsprüfungsverfahren – weniger für noch zu implementierende Gestaltungen – bedeutsam sein, da die Finanzverwaltung für Veranlagungszeiträume ab 2008 bei Kapitalgesellschaften vorrangig § 8b Abs. 3 KStG anwenden will (BMF, Schreiben vom 29. 3. 2011, Rn. 35).

3. Übertragung des Kundenstamms

Zusätzlich muss in unserem Fallbeispiel geklärt werden, inwiefern durch die Abgabe des tschechischen Absatzmarkts von der M-GmbH auf die T-s.r.o. eine vergütungspflichtige Übertragung eines Kundenstamms erfolgt ist.

Mit zwei Urteilen vom 20. 8. 1986 (I R 151/82 NWB DAAAB-28720 sowie I R 152/82 NWB NAAAB-28721) stellte der BFH klar, dass ein Kundenstamm zwar ein Bestandteil des ihn umfassenden

Geschäftswerts ist, für sich jedoch ein immaterielles firmenwertähnliches Einzelwirtschaftsgut darstellen kann, wenn er selbständig übertragen wird.

Als Kundenstamm wird regelmäßig ein Karteiverzeichnis mit detaillierten Informationen über die bisherigen Kunden angesehen (Bernhardt/Ham/Kluge, IStR 2008 S. 1, m. w. N.). Sofern ein Kundenstamm unentgeltlich auf ein verbundenes Unternehmen übertragen wird, handelt es sich um eine verdeckte Einlage, die gem. § 8 Abs. 1 KStG i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 5 und § 6 Abs. 6 EStG grds. mit dem Teilwert zu bewerten ist (vgl. R 40 Abs. 4 KStR).

Risiko einer unbeabsichtigten und entgeltpflichtigen Übertragung des Kundenstamms auf die ausländische Vertriebsgesellschaft

Soweit das eingelegte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre angeschafft oder hergestellt wurde, hat eine Bewertung mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG). Daher wurde in der Vergangenheit eine Aufspaltung des übertragenen Kundenstamms in Alt- und Neukunden empfohlen. Die Neukunden, dazu gehören alle Kunden, die seit weniger als drei Jahren zum Kundenstamm gehören, sollten anschließend mit den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet werden (vgl. Bernhardt/Ham/Kluge, IStR 2008 S. 1).

s. 1822

Diese Differenzierung dürfte mit Einführung § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG für die hier besprochenen Konzernsachverhalte mit Auslandsbezug in der Praxis überholt sein. Denn danach ist (spätestens) seit 2008 eine weitergehende Einkünfteberichtigung unbeschadet anderer Korrekturvorschriften (z. B. verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage) möglich (vgl. Kraft, AStG, 2009, S. 11). Da der Fremdvergleichspreis einen Gewinnaufschlag beinhaltet, wird dieser im Regelfall über dem Teilwert liegen und entsprechende weitergehende Korrekturmöglichkeiten eröffnen (vgl. Kraft, AStG, 2009 S. 44).

Ausgangsfall

Die M-GmbH erzielte bereits vor der Gründung der T-s.r.o. Umsätze mit tschechischen Kunden. Im Zeitpunkt der Übertragung dieses Kundenstamms auf die T-s.r.o. ist dieser gem. § 1 Abs. 1 AStG mit dem Fremdvergleichspreis zu bewerten und von der T-s.r.o. zu vergüten.

4. Funktionsverlagerung

Überdies ist seit 2008 zu überprüfen, ob die im Ausgangsfall vorgenommene Vertriebsabspaltung zu einer Funktionsverlagerung und somit zur Übertragung eines Transferpakets i. S. von § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG führt.

Gem. § 1 Abs. 2 Funktionsverlagerungsverordnung (FVerIV, BGBl 2008 I S. 1680, NWB PAAAC-85919) wird eine Funktionsverlagerung angenommen, 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 die bislang vom verlagernden Unternehmen ausgeübte Funktion ausüben kann und
- ▶ die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen zumindest eingeschränkt wird.

Ein Transferpaket besteht gem. § 1 Abs. 3 FVerIV aus

- ▶ der (übertragenen) Funktion und den damit zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie

Übertragung einer Vertriebsfunktion kann zu einer Transferpaketbesteuerung führen

- den damit übertragenen bzw. überlassenen Wirtschaftsgütern und Vorteilen und
- den in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen.

Die mit Wirkung ab 2008 eingeführte Transferpaketbesteuerung stellt eine deutliche Verschärfung der Gesetzeslage dar. Denn nunmehr kann ein Verlagerungsvorgang auch dann angenommen werden, wenn kein konkret bewertbares immaterielles Wirtschaftsgut in Form von Kundenstämmen und konkreten Geschäftschancen existiert, die mit der Übertragung eines Absatzmarkts zusammenhängen (Borstell/Wehnert in Vögele, Verrechnungspreise, 2011, Q 917).

Als Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Verlagerungsvorgang wird die Differenz zwischen dem Einigungswert für das Transferpaket und den bilanzierten Buchwerten der übertragenen Wirtschaftsgüter angesetzt (vgl. Rohler, GmbH-StB 2009 S. 302). Die Bewertung des Transferpakets ist auf Grundlage der Gewinnpotenziale der übertragenen Funktion vorzunehmen (§ 1 Abs. 3 Satz 6 AStG). Dabei erfolgt eine ertragswertorientierte Gesamtbewertung des übertragenen Transferpakets, bei der die üblicherweise bei Unternehmensbewertungen verwendeten Ertragswertverfahren angewendet werden dürfen (vgl. BMF, Schreiben vom 13. 10. 2010, BStBl 2010 I S. 774, Rn. 164, 184–188). Damit wird der Begriff der Chancen und Risiken – vom Grundsatz der Einzelbewertung abweichend – deutlich ausgedehnt, was mit einer Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage einhergeht (Kraft, AStG, 2009, § 1 Rn. 363).

Ertragswertorientierte Bewertung führt zur erheblichen Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage

S. 1823

Ausgangsfall

Die M-GmbH spaltet ihre Vertriebsfunktion ab und verlagert diese sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken auf die T-s.r.o. Gleichzeitig überträgt die M-GmbH mit dem tschechischen Kundenstamm ein immaterielles Wirtschaftsgut auf die tschechische Tochtergesellschaft. Daher ist eine Funktionsverlagerung anzunehmen.

Das Transferpaket – bestehend aus der abgespaltenen Vertriebsfunktion, den damit übertragenen Chancen und Risiken sowie dem übergebenen Kundenstamm – ist somit auf Grundlage der Gewinnpotenziale zu bewerten. Da den Ertragswerten dieser Wirtschaftsgüter und den Vorteilen regelmäßig keine bilanzierten Buchwerte gegenübergestellt werden können, wird der Ertragswert des Transferpakets in vollem Umfang ertragsteuerpflichtig sein.

5. Zusammenfassung des Ausgangsfalls

Im Ergebnis kann zunächst festgehalten werden, dass die Abzugsfähigkeit von Darlehensaufwendungen bei konzerninterner Finanzierung seit 2008 de facto ausgeschlossen ist. Der Gesetzgeber räumt zwar in § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG die Führung eines Fremdvergleichs ein. Jedoch wird dieser in der Praxis nur selten gelingen.

In unserem Fallbeispiel können daher die ausländischen Markterschließungskosten weder in Tschechien noch in Deutschland steuerlich nutzbar gemacht werden. Obwohl die M-GmbH diese Kosten mit Verzicht auf die Forderung aus dem Gesellschafterdarlehen faktisch getragen hat, bleibt ihr eine steuerliche Berücksichtigung verwehrt.

Überdies birgt der dem Ausgangsfall zugrunde liegende Sachverhalt die Gefahr der Aufdeckung stiller Reserven auf Ebene der M-GmbH, sei es durch die – möglicherweise nicht bedachte – Übertragung des tschechischen Kundenstamms auf die T-s.r.o. oder – aufgrund der Übertragung der vollständigen Vertriebsfunktion ins Ausland – durch die Annahme einer Funktionsverlagerung und der damit verknüpften Transferpaketbesteuerung.

Unzureichende Planung des Auslandsengagements birgt erhebliches steuerliches Risiko

Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass der – in der Praxis allzu häufig anzutreffende – Ausgangsfall keinesfalls optimal ist. Alternativ sollte daher die Implementierung eines Prinzipalmodells in Betracht gezogen werden.

III. Darstellung einer Prinzipalstruktur

1. Überblick

Bei Prinzipalstrukturen werden die Bereiche Produktion und Vertrieb rechtlich eigenständigen Gesellschaften zugeordnet. Diese Gesellschaften werden einer übergeordneten Prinzipalgesellschaft untergeordnet, welche alle wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen trifft. Mitunter übernimmt auch die Produktionsgesellschaft selbst die Funktion des Prinzipals. Die Prinzipalgesellschaft ist regelmäßig für die gesamte Wertschöpfungskette des Konzerns zuständig und verantwortlich. Sie übernimmt die unternehmerische Verantwortung und fällt alle wesentlichen strategischen und betriebswirtschaftlichen Entscheidungen. Gleichzeitig übernimmt sie die zentralen unternehmerischen Risiken. Demgegenüber übernehmen die untergeordneten Gesellschaften häufig nur geringe Funktionen und Risiken (z. B. Lohnfertiger oder sog. low risk distributoren).

Prinzipalstruktur

S. 1824

Abb. 2: Prinzipalstruktur

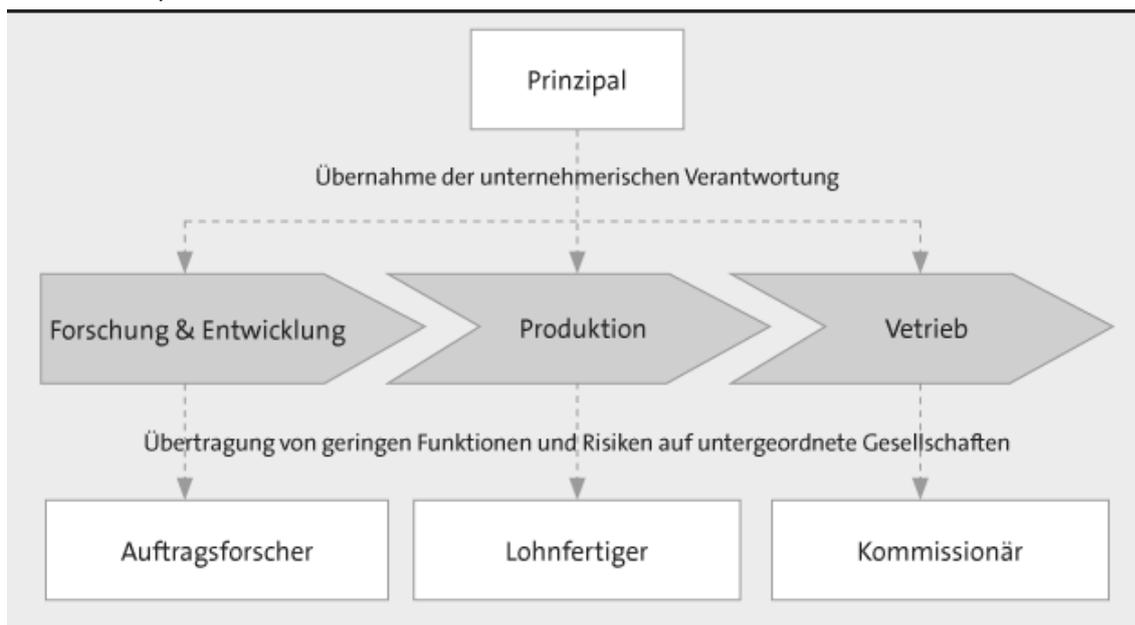


Abb. 2: Prinzipalstruktur

2. Abwandlung des Ausgangsfalls

Zur weiteren Untersuchung der steuerlichen Folgen einer Prinzipalstruktur wird daher der Ausgangsfall entsprechend abgewandelt:

Abwandlung des Ausgangsfalls

Abb. 3: Abgewandelter Sachverhalt

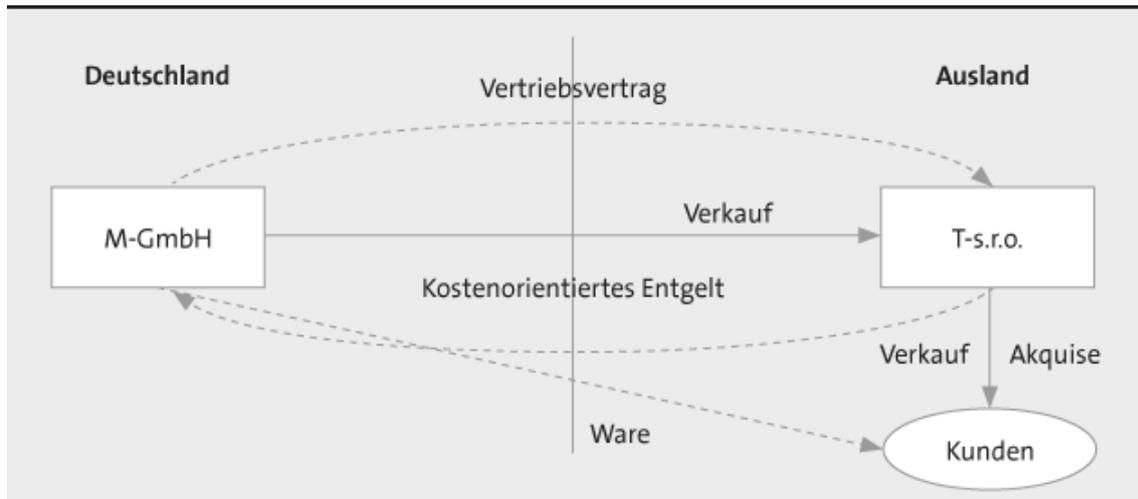


Abb. 3: Abgewandelter Sachverhalt

Die M-GmbH und die T-s.r.o. schließen gemeinsam einen Vertriebsvertrag. Im Außenverhältnis tritt die T-s.r.o. nach wie vor gegenüber den tschechischen Kunden als Eigenhändler auf. Im Innenverhältnis übernimmt diese jedoch nur im eingeschränkten Umfang Vertriebsfunktionen (Werbung, Außendienst) sowie damit zusammenhängende Risiken. Die zentrale Absatzplanung (Marktforschung, Sortiments- und Preispolitik) sowie die Auftragsbearbeitung verbleiben bei der M-GmbH. Zudem behält die GmbH auch die Lager- und Logistiktätigkeit bei und liefert die Ware weiterhin direkt an die tschechischen Kunden aus. Die zentralen Vertriebsfunktionen sowie die damit verknüpften Risiken verbleiben demnach in Deutschland. Darüber hinaus verpflichtet sich die T-s.r.o., ihre Vertriebstätigkeit ausschließlich gegenüber der M-GmbH zu erbringen und erhält hierfür ein kostenorientiertes Entgelt. Der tschechische Kundenstamm wird der T-s.r.o. durch die M-GmbH unentgeltlich beigestellt und im Falle der Beendigung des Vertriebsvertrags an die M-GmbH zurückübertragen.

S. 1825

IV. Steuerliche Analyse der Prinzipalstruktur

Die vorstehende Fallabwandlung unterscheidet sich hinsichtlich der Zahlungsströme nicht wesentlich vom Ausgangsfall. In beiden Fällen trägt die M-GmbH finanziell die Kosten der Erschließung des tschechischen Markts. Während jedoch im Ausgangsfall die M-GmbH die Zahlungen auf Grundlage eines – steuerlich problematischen – Gesellschafterdarlehens vornimmt, erfolgt die Zahlung im Prinzipalmodell als Gegenleistung für die von der T-s.r.o. ausgeübte Vertriebstätigkeit. Da das Entgelt für diese Leistung kostenorientiert ist, werden damit die ausländischen Anlaufkosten im Ergebnis in die M-GmbH „transportiert“. Allerdings ist sicherzustellen, dass die hier angewandte Kostenaufschlagsmethode den deutschen Verrechnungspreisgrundsätzen entspricht.

„Transport“ der ausländischen Anlaufkosten in die deutsche Muttergesellschaft durch Anwendung der Kostenaufschlagsmethode

1. Beurteilung nach Verrechnungspreisgrundsätzen

a) Gesetzliche Dokumentationspflicht

Mit § 90 Abs. 3 AO i. V. mit der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV, BGBl 2003 I S. 2296, NWB OAAAB-05124) wurde ab dem Veranlagungszeitraum 2003 erstmals die Verpflichtung zur Dokumentation von Verrechnungspreisen gesetzlich geregelt. Zudem fasste die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 12. 4. 2005 (BStBl 2005 I S. 570, im Weiteren VerwGr-Verfahren) die Dokumentationsanforderungen aus ihrer Sicht zusammen. Da sich insbesondere die Be-

Dokumentationspflicht der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehung

triebsprüfung an den VerwGr-Verfahren orientiert, hat dieses Schreiben immense praktische Bedeutung und ist daher in der Gestaltungspraxis neben den gesetzlichen Bestimmungen unbedingt zu beachten. Die Verrechnungspreisdokumentation gliedert sich regelmäßig in eine Sachverhalts- und eine Angemessenheitsdokumentation (Tz. 3.4.1 VerwGr-Verfahren).

b) Funktions- und Risikoanalyse

Ein wesentlicher Kern der Sachverhaltsdokumentation ist die Funktions- und Risikoanalyse (§ 4 Nr. 3 GAufzV). Im Zuge dieser Analyse soll insbesondere die Funktions- und Risikoverteilung der bestehenden Geschäftsbeziehung durchleuchtet werden. Zudem ist für die beteiligten Konzernunternehmen eine Unternehmenscharakterisierung als Routine-, Hybrid- oder Strategieunternehmen vorzunehmen (vgl. § 4 Nr. 3 Buchst. a GAufzV sowie Tz. 3.4.10.2 VerwGr-Verfahren).

Abb. 4: Unternehmenscharakterisierung

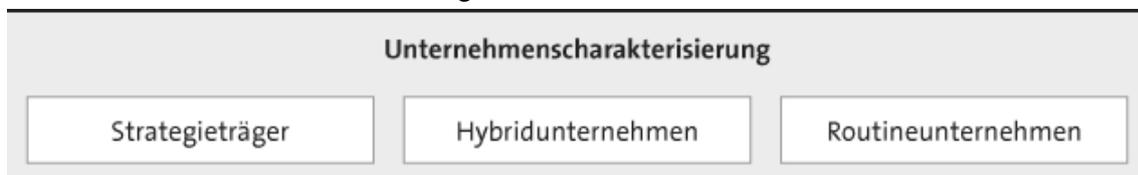


Abb. 4: Unternehmenscharakterisierung

Mit der Unternehmenscharakterisierung erfolgt eine entscheidende Weichenstellung für die Anwendung bestimmter Verrechnungspreismethoden. Um die Anwendbarkeit der Kostenaufschlagsmethode in der Fallabwandlung zu überprüfen, müssen daher beide Unternehmen einer Funktions- und Risikoanalyse unterworfen werden.

Erfordernis einer Unternehmenscharakterisierung

Abwandlung des Ausgangsfalls

Da die T-s.r.o. nur eingeschränkte Funktionen und Risiken übernimmt, während die M-GmbH weiterhin zentral im erheblichen Umfang die ausländischen Vertriebstätigkeiten steuert, ist sie als sog. funktions- und risikoarme Vertriebsgesellschaft bzw. LRD-Gesellschaft (low risk distribution company) einzustufen (vgl. hierzu Engler in Vögele, Verrechnungspreise, 2011, M 488). Im vorliegenden Fall sind sämtliche wesentlichen Funktionen und Risiken weiterhin der M-GmbH zuzurechnen, so dass diese als sog. Prinzipal und damit im Rahmen einer Verrechnungspreisanalyse als Strategieträger anzusehen ist (Tz. 3.4.10.2 Buchst. b VerwGr-Verfahren). Hingegen wird die T-s.r.o. als LRD-Gesellschaft regelmäßig als Routineunternehmen einzuordnen sein (Tz. 3.4.10.2 Buchst. a VerwGr-Verfahren), so dass sie bei üblichem Geschäftsverlauf lediglich einen geringen, allerdings auch stabilen Gewinn erzielen sollte.

S. 1826

c) Verrechnungspreisanalyse

In der Angemessenheitsdokumentation sind u. a. die gewählte Verrechnungspreismethode zu beschreiben und die Gründe für deren Auswahl anzugeben (§ 4 Nr. 4 Buchst. a und b GAufzV). Die deutschen Verrechnungspreisvorschriften sehen vorrangig die Anwendung der sog. Standardmethoden vor (§ 1 Abs. 3 Satz 1 AStG):

Vorrang der Standardmethoden

Abb. 5: Überblick Standardmethoden

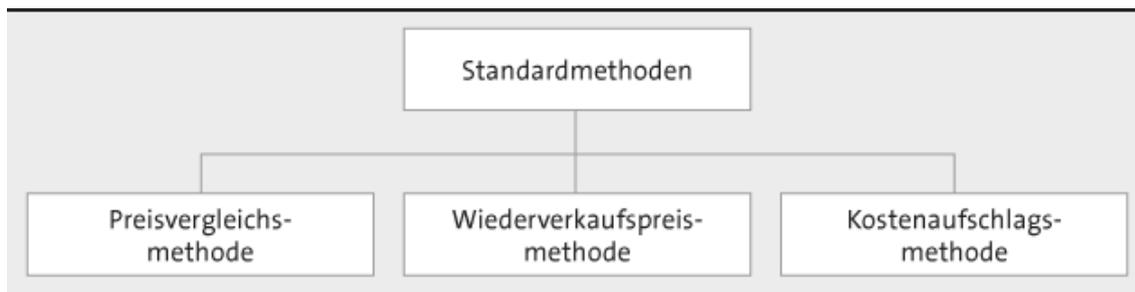


Abb. 5: Überblick Standardmethoden

Abwandlung des Ausgangsfalls

Somit ist die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode durch die T-s.r.o. in unserer Fallabwandlung zwar prinzipiell möglich, deren Geeignetheit ist allerdings zu begründen (§ 4 Nr. 4 Buchst. b GAufzV).

Grundsätzlich wird zur Ermittlung einer angemessenen Vergütung von Handelsgeschäften – bei Nichtanwendbarkeit der Preisvergleichsmethode – die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode empfohlen (vgl. BMF, Schreiben vom 23. 2. 1983, BStBl 1983 I S. 218, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 3.1.3 Beispiel 1). Da bei LRD-Gesellschaften aufgrund deren eingeschränkten Funktions- und Risikoprofils das Dienstleistungselement gegenüber der Handelstätigkeit deutlich überwiegt, wird jedoch von Teilen der Literatur auch die Kostenaufschlagsmethode für anwendbar gehalten (hierzu ausführlich Fiehler, IStR 2007 S. 464; einschränkend Engler in Vögele, Verrechnungspreise, 2011, M 477, sowie Prinz, FR 1996 S. 479).

Anwendbarkeit der Kostenaufschlagsmethode bei funktions- und risikoschwachen Vertriebsgesellschaften

Hierbei ist zu bedenken, dass die Kosten der Markterschließung von Vertriebsunternehmen regelmäßig nur insoweit zu tragen sind, als ihnen aus der Geschäftsbeziehung ein angemessener Gewinn verbleibt (BFH, Urteil vom 17. 2. 1993 - I R 3/92, BStBl 1993 II S. 457). Demgegenüber besteht bei Anwendung der Wiederverkaufsmethode in der Praxis die Schwierigkeit, dem Vertriebsunternehmen eine dem Funktions- und Risikoprofil angemessene Rohgewinnmarge zuzuordnen. Insbesondere bei starken Preis- und Mengenschwankungen – wie üblicherweise in der Phase der Markterschließung – kann die Zuweisung eines festen Prozentsatzes – im Unterschied zur Kostenaufschlagsmethode – zu erheblichen Verlusten führen (Vögele, Verrechnungspreise, 2011, D 107).

Hingegen können Kosten der Markteinführung bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode verursachungsgerecht dem Hersteller/Prinzipal zugeordnet werden (vgl. BMF, Schreiben vom 23. 2. 1983, BStBl 1983 I S. 218, Tz. 3.4 und 3.5). Unter Zugrundelegung von Plankosten kann zudem eine einseitige Kostenzuordnung vermieden werden, da das ausländische Vertriebsunternehmen in diesem Fall keine Gewinngarantie erhält, wie es beispielsweise bei einer Abrechnung auf Vollkostenbasis der Fall wäre. Zu diesem Zweck könnte die Vergütung des Vertriebsunternehmens beispielsweise zu Beginn eines jeden Jahres anhand eines im Voraus aufgestellten Budgets (welches z. B. auch die jeweils geplanten Marketingstrategien und die damit verbundenen Kosten abbildet) ermittelt werden. Gleichzeitig wird damit das finanzielle Risiko des Prinzipals auf ein vorhersehbares Maß begrenzt. Überdies lässt die deutsche Finanzverwaltung – insbesondere bei fehlenden Fremdvergleichsdaten – die Festlegung von Verrechnungspreisen aufgrund innerbetrieblicher Plandaten zu (vgl. Tz. 3.4.12.6 VerwGr-Verfahren).

Einsatz der Kostenaufschlagsmethode insbesondere in der Anlaufphase sinnvoll

S. 1827

Abwandlung des Ausgangsfalls

Es sprechen somit gewichtige Gründe – insbesondere in der Phase der Erschließung des ausländischen Markts – dafür, die Kostenaufschlagsmethode bei LRD-Gesellschaften als geeignete Verrechnungspreismethode anzusehen. Da die T-s.r.o. im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse als LRD-Gesellschaft bzw. als Routineunternehmen charakterisiert wurde, entspricht die in der Fallabwandlung dargestellte Vereinbarung eines kostenorientierten Entgelts inklusive eines angemessenen Gewinnaufschlags (Anwendung der Kostenaufschlagsmethode) für die Vertriebstätigkeit der T-s.r.o. den deutschen Verrechnungspreisgrundsätzen. Werden der Vergütung beispielsweise Plankosten zugrunde gelegt, wird die T-s.r.o. ihre eigenen Aufwendungen dadurch regelmäßig decken können. Parallel wird dadurch die jährliche finanzielle Belastung der M-GmbH kalkulierbar. Schließlich wird damit die steuerliche Abzugsfähigkeit der bereits wirtschaftlich getragenen Anlaufkosten unter (weitgehender) Vermeidung eines Gesellschafterdarlehens sichergestellt.

2. Beistellung des Kundenstamms

Abwandlung des Ausgangsfalls

In der Alternativgestaltung wird der bereits bestehende Kundenstamm von der M-GmbH nunmehr unentgeltlich beigestellt. Sofern es sich bei der T-s.r.o. um ein Routineunternehmen handelt und zudem im Vertriebsvertrag geregelt wurde, dass der Kundenstamm nach Ablauf des Vertrags zurück auf die M-GmbH übertragen wird, ist eine Vergütung für die Beistellung abzulehnen (vgl. Fiehler, IStR 2007 S. 464, sowie Rohler, GmbH-StB 2009 S. 302, sowie im Ergebnis § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerIV). Sollte allerdings im Nachgang das Funktions- und Risikoprofil der T-s.r.o. verändert werden, ist genau zu prüfen, inwiefern diese das wirtschaftliche Eigentum an dem Kundenstamm erwirbt (hierzu Rohler, GmbH-StB 2009 S. 302).

Unentgeltliche Beistellung des Kundenstamms

3. Vermeidung einer Funktionsverlagerung

Gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerIV ist keine Funktionsverlagerung i. S. des § 1 Abs. 3 Satz 9 ASTG (vgl. oben II, 4) anzunehmen, wenn

- ▶ das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion nur gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt und
- ▶ das Entgelt für die Ausübung der übertragenen Funktion nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt wird.

Ausnahmeregelung für Funktionsverlagerungen auf ausländische Routineunternehmen

Mit dieser Regelung soll die Transferpaketbesteuerung bei Funktionsverlagerungen auf ausländische Routineunternehmen vermieden werden (BMF, Schreiben vom 13. 10. 2010, BStBl 2010 I S. 774, Rn. 66). In diesen Fällen kommt es daher allenfalls zur Aufdeckung von stillen Reserven bei tatsächlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern (Rohler, GmbH-StB 2009 S. 302, sowie Blum/Lange, GmbHHR 2011 S. 65).

Abwandlung des Ausgangsfalls

Somit kann für die hier zu betrachtende Prinzipalstruktur festgestellt werden, dass aufgrund der Ausnahmeregelung gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerlV keine Funktionsverlagerung vorliegt. Allerdings kann eine nachfolgende Ausweitung des Funktions- und Risikoprofils der T-s.r.o. gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 FVerlV später zur Annahme einer Funktionsverlagerung führen. Diese ist anzunehmen, wenn die T-s.r.o. auch gegenüber anderen Unternehmen tätig wird und dabei ein Entgelt erzielt, das über der für Routineunternehmen typischen Routinevergütung liegt (vgl. BMF, Schreiben vom 13. 10. 2010, BStBl 2010 I S. 774, Rn. 68). Daher sollte in der Praxis darauf geachtet werden, dass die ausländische Vertriebstochtergesellschaft – möglicherweise ohne vorherige Kenntnis der inländischen Muttergesellschaft – keinesfalls eigenständig gegenüber anderen Unternehmen auftritt und dies im Vertriebsvertrag festgehalten wird.

4. Betriebsstättenrisiko

Die Implementierung einer LRD-Gesellschaft birgt regelmäßig die Gefahr der Begründung einer Betriebsstätte. Es besteht insbesondere die Gefahr, dass diese als abhängiger Vertreter i. S. des jeweiligen DBA für die Muttergesellschaft eine Vertreterbetriebsstätte begründet (vgl. hierzu Engler in Vögele, Verrechnungspreise, 2011, M 476, sowie Prinz, FR 1996 S. 479). Da die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte insbesondere zu einer beschränkten Ertragsteuerpflicht der Muttergesellschaft im Ausland führt, soll deren Begründung in der Praxis möglichst vermieden werden.

Zur Vermeidung einer Vertreterbetriebsstätte ist daher die Unabhängigkeit der LRD-Gesellschaft zu stärken, ohne dass ihr Status als Routineunternehmen gefährdet wird. Eine wirtschaftliche Unabhängigkeit ist z. B. anzunehmen, wenn die LRD-Gesellschaft auf eigenes wirtschaftliches Risiko tätig wird. Gleichwohl besteht insbesondere bei Einfirmenvertretungen im Konzern die Gefahr, dass die Finanzverwaltung von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit ausgeht (vgl. Prinz, FR 1996 S. 479). Insofern besteht durchaus ein Zielkonflikt zur Ausnahmeregelung gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerlV, die eine ausschließliche Tätigkeit gegenüber dem übertragenden Unternehmen fordert.

Wirtschaftliche Abhängigkeit der ausländischen Vertriebsgesellschaft kann zur Annahme einer Vertreterbetriebsstätte führen

Abwandlung des Ausgangsfalls

Eine teilweise Unabhängigkeit der T-s.r.o. durch die Zugrundelegung von Plankosten konnte bei der Festlegung der Vergütung erreicht werden. Dadurch trägt auch die T-s.r.o. ein, wenn auch begrenztes, wirtschaftliches Risiko.

FAZIT

Im Ergebnis ist festzustellen, dass die unstrukturierte Gründung von ausländischen Vertriebsgesellschaften zu erheblichen steuerlichen Risiken führen kann. Die in der Praxis häufig anzutreffende Finanzierung der ausländischen Anlaufverluste via Gesellschafterdarlehen birgt bei Fehlschlag des Auslandsengagements die Gefahr, dass daraus entstehende Darlehensverluste im Inland steuerlich nicht abzugsfähig sind. Zudem kann die Übertragung eines Kundenstamms bzw. die Annahme einer Funktionsverlagerung zur Aufdeckung von stillen Reserven bei der inländischen Muttergesellschaft führen.

Diese Risiken können durch die Errichtung eines Prinzipalmodells weitgehend vermieden werden. Voraussetzung ist jedoch, dass bei Implementierung dieses Geschäftsmodells die bestehenden Verrechnungspreisgrundsätze beachtet werden. Zudem muss vor dem Hintergrund eines eventuellen Betriebsstättenrisikos die Funktions- und Risikoverteilung zwischen Prinzipal und LRD-Gesellschaft genau abgewogen werden. Trotz dieser Risiken ist diese Gestaltung deutlich besser geeignet, einerseits ausländische Anlaufverluste im Inland nutzbar zu machen und andererseits die Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden.

AUTOR

Sven Kiesow,

M.I.Tax, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Dipl.-Finanzwirt (FH), ist bei ETL SteuerRecht in Neubrandenburg als Berater in Fachfragen für Steuerberater tätig. Tätigkeitsschwerpunkte: Abwehrberatung und internationales Steuerrecht.

Fundstelle(n):

NWB 2012 Seite 1819 - 1828

NWB KAAAE-10017