

S. 35 **Dauerverluste inländischer Konzernvertriebsgesellschaften**

Sven Kiesow *

Dieser Beitrag ist Teil der Beilage „Steuerfallen geschickt umgehen!“ zu NWB Heft 22/2013.

Sachverhalt

Eine ausländische Produktionsgesellschaft vertreibt in Deutschland seit Jahren erfolgreich ihre Produkte über eine deutsche Vertriebstochtergesellschaft. In 2007 beauftragt sie ihre deutsche Vertriebstochter mit der Einführung einer neuen Produktlinie. Zur Deckung ihrer Entwicklungs- und Produktionskosten setzt diese bei der deutschen Vertriebstochter einen hohen Verrechnungspreis für die neuen Produkte durch. Da die deutsche Vertriebsgesellschaft die bezogenen Produkte nicht zu einem angemessenen Verkaufspreis am deutschen Markt absetzen kann, erzielt sie von Beginn an Verluste aus dem Vertrieb der neuen Produktlinie. Mehrere Versuche der deutschen Vertriebsgesellschaft, auf die Preisgestaltung der ausländischen Produktionsgesellschaft Einfluss zu nehmen, scheitern. Im Jahr 2012 werden die Produktion und der Vertrieb der neuen Produktlinie eingestellt. Die deutsche Gesellschaft erzielte aus dieser Geschäftsbeziehung über den Gesamtzeitraum einen Totalverlust von 800.000 € (vgl. nachfolgende Tabelle).

Neue Produktlinie mit hohen internen Verrechnungspreisen

Geschäftsjahr	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Alte Produktlinie	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
Neue Produktlinie		-100.000	-110.000	-140.000	-170.000	-130.000	-150.000
Gesamtergebnis	200.000	100.000	90.000	60.000	30.000	70.000	50.000

I. Steuerfolge

Der aus dem Vertrieb der neuen Produktlinie erzielte Totalverlust in Höhe von 800.000 € führt zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Für den Zeitraum 2007 bis 2012 ist ein angemessener Totalgewinn zu ermitteln. Dieser ist anstelle des erzielten Totalverlustes der Besteuerung der inländischen Vertriebsgesellschaft zugrunde zu legen.

Annahme einer vGA

II. Begründung

Wird die Produktpalette einer bestehenden Konzernvertriebsgesellschaft erweitert, sollen die daraus erzielten Anlaufverluste regelmäßig einen Zeitraum von drei Jahren nicht überschreiten. Da-

Anlaufverluste sollten drei Jahre nicht überschreiten

* Sven Kiesow, Rechtsanwalt/Steuerberater, ist bei der ETL SteuerRecht GmbH in Essen tätig.

rüber hinaus soll innerhalb eines überschaubaren Kalkulationszeitraums ein angemessener Totalgewinn erzielt werden (vgl. BFH, Urteil vom 17. 2. 1993 - I R 3/92, BStBl 1993 II S. 457).

Erzielt eine verbundene Vertriebsgesellschaft über einen Zeitraum von mehr als drei Jahren Verluste (sog. Dauerverluste), löst dieser Umstand eine widerlegbare Vermutung dahingehend aus, dass der zwischen Vertriebsgesellschaft und nahestehender Produktionsgesellschaft vereinbarte Verrechnungspreis unangemessen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (BFH, Urteil vom 17. 10. 2001 - I R 103/00, BStBl 2004 II S. 171). Dauerverluste von mehr als drei Jahren bewirken somit eine Beweislastumkehr zuungunsten der Vertriebsgesellschaft. Nach Ansicht des BFH nehmen unabhängige Vertriebsgesellschaften allenfalls kurzfristige Verluste in Kauf, z. B. wenn ein Lieferant eine voraussichtlich kurzfristige wirtschaftliche Durststrecke überstehen muss und die Vertriebsgesellschaft die langjährige Geschäftsbeziehung nicht gefährden will (vgl. BFH, Urteil vom 6. 4. 2005 - I R 22/04, BStBl 2007 II S. 658).

Bei Dauerverlusten besteht widerlegbare Vermutung, dass Verrechnungspreise unangemessen sind

Angemessener Totalgewinn innerhalb eines überschaubaren Zeitraums sollte erzielt werden

Überdies sollte innerhalb eines überschaubaren Kalkulationszeitraums ein angemessener Totalgewinn erzielt werden. Bei Vertriebsgesellschaften umfasst dieser Kalkulationszeitraum für gewöhnlich fünf Jahre (vgl. Wassermeyer, WPg 2002 S. 10, 16). Die Höhe des angemessenen Totalgewinns soll nach denselben Kriterien ermittelt werden, die zur „Liebhaberei“ entwickelt wurden (vgl. BFH, Urteil vom 15. 5. 2001 - I R 92/00NWB EAAAA-69104). Als Untergrenze kann dabei eine angemessene Verzinsung des zugeführten Eigenkapitals – unter Berücksichtigung von Zinseszins und Risikozuschlag – herangezogen werden (vgl. Wassermeyer, WPg 2002 S. 10, 15).

III. Vermeidung

1. Darlegung außergewöhnlicher Umstände

Die o. a. Dreijahresfrist ist nicht dahingehend zu verstehen, dass damit jedweder Dauerverlust, der diesen Zeitraum überschreitet, steuerrechtlich nicht mehr anzuerkennen sei. Vielmehr sind derartige Dauerverluste als außergewöhnlichen Sachverhalte zu werten, welche die Vertriebsgesellschaft dokumentieren und begründen muss. Diese kann z. B. darlegen, dass diese Verluste auf außergewöhnlichen Entwicklungen und nicht vorsehbaren Risiken beruhen. Gelingt ihr das, kann die (steuerlich anzuerkennende) Verlustphase verlängert werden (vgl. Wassermeyer, WPg 2002 S. 10, 16). Dies setzt jedoch voraus, dass die Vertriebsgesellschaft bereits bei Produkteinführung ein betriebswirtschaftliches Konzept erstellt und darin ihre Gewinn- und Risikoerwartungen niederlegt. Weiterhin sollte dieses Konzept einen Planungszeitraum von (mindestens) fünf Jahren beinhalten, innerhalb dessen sich nach der ursprünglichen Planung ein Totalgewinn erzielen lassen muss. Weicht die tatsächliche Entwicklung von der prognostizierten ab, sollte zudem aufgezeichnet werden, welche Gegenmaßnahmen ergriffen wurden und zu welchem Zeitpunkt.

Verlängerung der anzuerkennenden Verlustphase z. B. bei nicht vorhersehbaren Risiken möglich

2. Vermeidung von Dauerverlusten durch Prinzipalstrukturen

Eine weitere Möglichkeit besteht darin, bereits von vornherein eine Verrechnungspreisstruktur zu wählen, die eine Verlustentstehung auf Ebene der Vertriebsgesellschaft vermeidet. Dies kann z. B. durch Implementierung einer Prinzipalstruktur geschehen. In diesem Fall übernimmt die inländische Vertriebsgesellschaft als sog. low risk distributor nur eingeschränkte Vertriebsfunktionen und -risiken und ist daher regelmäßig als sog. Routineunternehmen anzusehen. Infolgedessen hat die Verrechnungspreisgestaltung regelmäßig so zu erfolgen, dass die inländische Vertriebsgesellschaft einen geringen, jedoch stabilen (Routine-)Gewinn erzielt (vgl. BMF, Schreiben vom 12. 4. 2005, BStBl 2005 I S. 570, Tz. 3.4.10.2. Buchst. a). Etwaige Verluste aufgrund der Marktein-

Übernahme nur eingeschränkter Vertriebsfunktionen und -risiken

führung der neuen Produktpalette werden so von Beginn an dem ausländischen Produktionsunternehmen zugeordnet.

Allerdings birgt die wirtschaftliche Abhängigkeit der Vertriebsgesellschaft die Gefahr der Begründung einer inländischen Vertreterbetriebsstätte für das ausländische Produktionsunternehmen. Daher darf das Funktions- und Risikoprofil der Vertriebsgesellschaft nicht jedwedes wirtschaftliche Risiko ausschließen (vgl. hierzu Kiesow, NWB 22/2012 S. 1819).

Gefahr der Begründung einer inländischen Vertreterbetriebsstätte

Fundstelle(n):

Beilage 2 zu NWB Heft 22/2013

NWB PAAAE-35835