

Björn Heidecke, Andreas Süß und Christine Hoefler

Leitfragen dieses Kapitels:

- Wie ist eine Umstrukturierung zu definieren?
- Welche Strukturen werden durch eine Umstrukturierung angepasst?
- Was sind mögliche Ursachen von Umstrukturierungen?
- Welche Probleme können sich bei Umstrukturierungen ergeben?
- Welche Implikationen ergeben sich aus der betriebswirtschaftlichen Perspektive für die steuerliche Würdigung im Rahmen der Funktionsverlagerung?
- Wie kann ein Praxisbeispiel zur Umsetzung einer Umstrukturierung aussehen?

2.1 Betriebswirtschaftliche Realitäten

Der European Restructuring Monitor¹ berichtet seit 2002 regelmäßig über große Umstrukturierungen in den 27 EU-Mitgliedsstaaten sowie in Norwegen. Er greift Umstrukturierungen auf, die einen wesentlichen Einfluss auf die Arbeitsplätze durch

¹(EMCC (o.J), kein Datum).

B. Heidecke (✉)
Hamburg, Deutschland
E-Mail: bheidecke@deloitte.de

A. Süß
Hamburg, Deutschland
E-Mail: asuess@deloitte.de

C. Hoefler
Hamburg, Deutschland
E-Mail: choefler@deloitte.de

Stellenabbau oder -aufbau haben. Seit 2002 wurden so mehr als 16.000 Umstrukturierungen dokumentiert. Dies entspricht einer Zahl von mehr als 1.000 im jährlichen Durchschnitt. Diese Zahlen zeigen: Umstrukturierungen sind nicht nur Teil der betriebswirtschaftlichen Realität vieler Unternehmen, sondern durch ihre Häufigkeit gleichermaßen prägend für Volkswirtschaften.

Wenn man noch weitere Anpassungen des Geschäftsmodells wie z. B. Umstellungen der Lieferwege, Verschmelzung verschiedener Unternehmen oder Neuordnung von Unternehmensdivisionen berücksichtigt, die oftmals keinen wesentlichen Einfluss auf die Arbeitsplätze haben und mithin durch diese Zahlen gar nicht abgedeckt werden, wird das Ausmaß noch gravierender. Es ist zahlenmäßig nicht zu fassen.

Die Relevanz und die damit oft verbundene Emotionalität, die mit Umstrukturierungen verbunden ist, wird auch durch die regelmäßige Medienberichterstattung dokumentiert. Karstadt, Nokia, Opel, aber auch Philipp Holzmann sind sicher prominente Beispiele dafür. Gleichwohl zeigt sowohl ein Blick in die gelisteten Umstrukturierungen des European Restructuring Monitors als auch auf die prominenten Beispiele, dass die Umstrukturierungen sich unterscheiden: Verlagerung der Geschäftsaktivität ins Ausland, Zusammenschluss mit Wettbewerbern in Folge einer Akquisition, Einstellung der Geschäftsaktivitäten oder aber Etablierung eines neuen Service-Centers sind nur einige Möglichkeiten. Bei all der Unterschiedlichkeit eint die Umstrukturierungen doch, dass sie in den allermeisten Fällen vorgenommen werden, um die Wettbewerbsfähigkeit der Konzerne zu verbessern oder zu stärken.²

Dieses Kapitel definiert zunächst den Begriff „Umstrukturierung“ (Abschn. 2.2). Anschließend wird aufbauend auf der Definition ein Struktur-Prozess-Modell der Umstrukturierung von Unternehmen entwickelt (Abschn. 2.3). Maßgeblich für das Modell sind die Struktur des Unternehmens, die Ziele der Umstrukturierung und der Prozess der Umstrukturierung selbst. Struktur, Ziele und Prozess werden mithin erläutert (Abschn. 2.3.1 bis 2.3.3). Dieses theoretische Modell ist Grundlage für die Praxisanwendung „Funktionsverlagerung“, auf die in Abschn. 2.4 eingegangen wird. Ein mögliches Praxisbeispiel zur Prozessdimension wird abschließend in Abschn. 2.5 dargestellt.

2.2 Umstrukturierung – Umwandlung – Sanierung – Restrukturierung?

In der Presse und im allgemeinen Sprachgebrauch werden die Begriffe Umstrukturierung, Umwandlung, Restrukturierung und auch Sanierung oftmals synonym verwendet. Dies mag angezeigt sein, weil doch alle Begriffe mit der Verbesserung oder Sicherung der Ertragslage in Verbindung stehen. Nicht nur um sprachlichen Verwirrungen und Missverständnissen vorzubeugen, sondern vor allem, um in komplexen

²Vgl. Wilmanns, 2013, S. 335.

Umstrukturierungen den Überblick zu behalten, erscheint es dennoch angebracht, die Begrifflichkeiten auch mit Blick auf die weitere Verwendung in diesem Praxishandbuch kurz zu definieren. Hierzu sei zunächst ein Blick in die Etymologie und die lexikalische Bedeutung angestellt.

► **Umstrukturierung** Der Begriff „strukturieren“ ist definiert als etwas mit einer bestimmten Struktur bzw. Gliederung versehen.³ Umstrukturierung stellt auf das „anders“ oder „neu“ strukturieren ab. Eine „neue“ oder „andere“ Strukturierung kann in allen Lebensbereichen vorkommen, wie z. B. in Unternehmen, in Institutionen oder anderen Organisationseinheiten.⁴

► **Restrukturierung** Auch der Begriff „Restrukturierung“ stellt auf den Begriff „strukturieren“ ab. Der Begriff wird mit dem lateinischen „re“ ergänzt und meint damit etwas „wieder“ oder auch „zurück“ zu strukturieren.⁵ Wie auch der Begriff „Umstrukturierung“, wird die Restrukturierung als etwas neu gestalten oder neu strukturieren beschrieben.

► **Umwandlung** Die Umwandlung ist ein deutlich engerer Begriff, der rechtlich geprägt ist. Er kann aus § 1(1) UmwG abgeleitet werden und ist demnach ein Oberbegriff für die rechtlichen Figuren: Verschmelzung, Spaltung, Formwechsel und Vermögensübertragung (vgl. Kap. 3 für weitere Ausführungen zu diesen vier Figuren).

► **Sanierung** Sanieren ist dem lateinischen „sanare“ entlehnt, was so viel bedeutet wie „heilen, gesund machen“.⁶

Die Gegenüberstellung zeigt, dass die Begriffe „Umstrukturierung“ und „Restrukturierung“ synonyme Bedeutung haben. Sie setzen bei der Struktur an, die bereits besteht, und geben dieser bewusst ein neues Gesicht. Es werden somit nur intendierte Struktur Anpassungen abgebildet. Für eine Umstrukturierung muss also bereits eine Struktur vorliegen, um diese zu verändern: Ohne bestehende Struktur keine neue Struktur, lässt sich sagen. Die Begriffe „Umstrukturierung“ und „Restrukturierung“ markieren mithin Begriffe mit identischer Bedeutung. Der Begriff „Umwandlung“ hingegen ist juristisch geprägt und damit deutlich enger gefasst. Er beschreibt die Veränderung der rechtlichen Figur. Sanierungsmaßnahmen sind auf die Genesung eines Unternehmens ausgerichtet. Sie verfolgen damit die spezifische Zielkomponente, die wirtschaftliche Schräglage eines Unternehmens zu beheben.

³Vgl. Dudenredaktion, 2011, S. 3789.

⁴Vgl. Dudenredaktion, 2011, S. 4075.

⁵Vgl. Dudenredaktion, 2013, S. 3185.

⁶Vgl. DWDS, kein Datum.

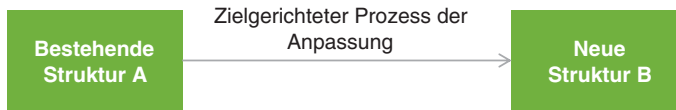


Abb. 2.1 Definition Umstrukturierung. (Quelle: Eigene Darstellung)

Umstrukturierung wird somit zusammenfassend als zielgerichteter Prozess definiert, der bestehende Strukturen in neue Strukturen überführt. Eine Umstrukturierung definiert sich somit über eine Strukturdimension (Welche Strukturen sollen angepasst werden?), eine Prozessdimension (Wie erfolgt die Anpassung der Strukturen?) und eine Zieldimension (Mit welchem Ziel erfolgt die Umstrukturierung?). Abb. 2.1 veranschaulicht dies.

Wenn von Umstrukturierungen von Unternehmen gesprochen wird, ist mithin zu fragen, welche Elemente die Struktur eines Unternehmens beschreiben (Strukturdimension). Diese Struktur ist es dann, die auf ein definiertes Ziel hin (Zieldimension) zum Teil oder vollständig angepasst wird (Prozessdimension). Der folgende Abschnitt entwickelt mit Rückgriff auf die betriebswirtschaftliche Literatur ein Struktur-Prozess-Modell der Umstrukturierung von Unternehmen.

2.3 Theoretischer Rahmen: Ein Struktur-Prozess-Modell der Umstrukturierung

Wie dargestellt, muss ein Modell, das die Umstrukturierung von Unternehmen beschreibt, drei Dimensionen berücksichtigen: Die **Strukturdimension**, die **Zieldimension** und die **Prozessdimension**. Dieser Abschnitt leitet ein Struktur-Prozess-Modell mit Rückgriff auf die Literatur her und beschreibt mithin die Struktur-, Ziel- und Prozessdimension. Abb. 2.2 veranschaulicht das Struktur-Prozess-Modell der Umstrukturierung von Unternehmen: **Bestehende Strukturen werden zielgerichtet angepasst**, sodass neue Strukturen entstehen. Die Abb. 2.2 zeigt bereits im Vorgriff auf Abschn. 2.3.1, dass die unternehmerische Organisation, die unternehmerischen Funktionen sowie der rechtliche Rahmen die Struktur eines Unternehmens beschreiben.

2.3.1 Strukturdimension

Um von einer Umstrukturierung eines Unternehmens oder auch im Folgenden Synonym eines Konzerns zu sprechen, ist zu fragen, welche Struktur das Unternehmen beschreibt, die dann verändert – nämlich „um-strukturiert“ wird.

Die Struktur eines Unternehmens wird für die Zwecke dieses Buches über drei Blickwinkeln definiert. Für weitere Ausführungen sei z. B. auf Picot et al. (2005) oder Kosiol (1962) verwiesen.



Abb. 2.2 Struktur-Prozess-Modell der Umstrukturierung von Unternehmen. (Quelle: Eigene Darstellung)

1. Die **Organisation** beschreibt die Gesamtheit der Regeln eines Unternehmens zur effizienten Aufgabenerfüllung.⁷ Kosiol hat schon früh betont, dass die Organisation durch die Ziele und Inhalte des Unternehmens geleitet ist.⁸ Für die Zwecke dieses Buches soll die Organisation mithin als **interner Regelungsrahmen** definiert werden.
2. Zweites prägendes Moment für die Struktur des Unternehmens sind die **Aufgaben (bzw. abstrakt Sachinhalte)**, die sich organisatorisch entweder als Funktionen, Prozesse oder Projekte darstellen.⁹
3. Drittens ist die Struktur des Unternehmens durch **rechtliche Aspekte definiert**. Dies betrifft z. B. die Rechtsform des Unternehmens und die Eignerstruktur, aber auch steuerliche Ausgestaltungen, wie etwa das Verrechnungspreissystem oder das Vorliegen einer Organschaft. Die rechtlichen Aspekte berücksichtigen den **externen Regelungsrahmen** durch Gesetze und Verordnungen.

Die einleitenden Ausführungen zeigen, dass interner und externer Regelungsrahmen sowie die Aufgaben in Interdependenz stehen: Etwa ist die Einführung einer F&E-Abteilung nicht ohne Beachtung des rechtlichen Rahmens denkbar und bedarf gleichermaßen eine Integration in die internen Abläufe. Im Folgenden werden die einzelnen Strukturelemente genauer dargestellt.

⁷vgl. Picot et al., 2005, S. 26 f., S. 225.

⁸vgl. Kosiol, 1962, S. 54.

⁹vgl. Picot et al., 2005, S. 279 ff.

2.3.1.1 Organisation

Aufgrund der unterschiedlichen Historie der Unternehmen, der Entscheidungsträger und vor allem der Unternehmensziele kann es keine Organisationsstruktur geben, die unter allen denkbaren Bedingungen allen anderen überlegen ist.¹⁰ Mithin sind in der Praxis verschiedene Organisationsformen zu beobachten und bei der Beschreibung der Struktur zu berücksichtigen.

Es ist zwischen einer Makro- und einer Mikroorganisation zu unterscheiden: Die Makroorganisation beschreibt den groben organisatorischen Rahmen der unternehmerischen Abläufe, während die Mikroorganisation den konkreten Ablauf der Produktion von Produkten oder der Erbringung von Dienstleistungen zum Gegenstand hat.

Kern der Makroorganisation ist die Gliederung der Aufgaben entweder eher in Funktionen oder Prozessen. Beiden gemein ist, dass zunächst die Gesamtaufgabe des Unternehmens, wie z. B. die Produktion von Stühlen, analysiert und in Teilaufgaben zerlegt wird, z. B. Einkauf Vorprodukte, Einkauf Hilfs- und Betriebsstoffe, Einkauf Produktionsmaschinen, wobei diese möglichst wenige Interdependenzen aufweisen sollten. Anschließend werden die Teilaufgaben in der Aufgabensynthese zu sinnvollen organisatorischen Einheiten zusammengefasst.¹¹

Eine **funktionale Organisation** orientiert sich bei der Aufgabensynthese an Stellen bzw. Abteilungen, wie z. B. Einkauf, F&E, Qualitätskontrolle und Vertrieb. Der Funktionsbegriff beschreibt hierbei „ein grob umrissenes Spektrum von Tätigkeiten, die als gleichartig erachtet werden“¹² in einem organisatorischen Rahmen. Dies entspricht auch der Darstellung in § 1 Abs. 1 Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) sowie in dem Erlass (BMF-Schreiben v. 13.10.2010, Rn. 14), wo eine Funktion eine Geschäftstätigkeit ist, „die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden. Sie ist ein organischer Teil des Unternehmens, ohne das ein Teilbetrieb vorliegen muss.“¹³ Die gemachten Beispiele (vgl. Rn. 15) unterstreichen den Funktionsgedanken, der den Normen innewohnt, wie z. B. F&E, Materialbeschaffung, Lagerhaltung, Produktion usw.

Ein **Prozess** bzw. eine prozessuale Organisation hingegen gruppiert die Aufgaben in Tätigkeitsketten, die direkt an internen oder externen Kunden ausgerichtet ist (vgl. Picot, et al., 2005, S. 285, Gaitanides, 2007, Gaitanides, 1996, S. 1684). Es werden mithin keine gleichartigen Tätigkeiten sondern vielmehr Tätigkeiten, die dasselbe Ziel verfolgen, zusammengefasst. Ein Beispiel für einen Prozess ist die Belieferung eines Kunden durch einen Online-Versandhändler. Der Prozess definiert hier die einzelnen Schritte, z. B. Einkauf, Warenmanagement, Bestellbearbeitung, Versand, Abrechnung und Mahnwesen sowie Retoure. Die dem zugrunde liegende Prozessgestaltung beginnt mit der Prozessde-

¹⁰vgl. Picot et al., 2005, S. 225.

¹¹vgl. Becker et al., 2002, S. 245.

¹²Kreisel, 1995, S. 94. Dort findet sich auch eine kritische Analyse des Funktionsbegriffs, verbunden mit einem Hinweis auf die unterschiedliche Nutzung des Begriffs in der Literatur.

¹³Die Begriffe „Aufgaben“ und „Tätigkeiten“ sollen synonym verwendet werden.

finition, es folgt das Prozessdesign, wobei verschiedene Prozesse zusammengefasst werden, bevor die Prozesse in Hinblick auf ihre Effizienz bewertet und ggf. im Rahmen der Prozessentwicklung verbessert werden.¹⁴ Die Abb. 2.3 veranschaulicht den Zusammenhang von Funktionen- und Prozessen. Sie illustriert, dass letztlich dieselben Aufgaben aus zwei Perspektiven betrachtet werden (entweder als Funktionen oder jeweils entlang eines Prozesses).

Ein Prozess, z. B. die Abwicklung einer Bestellung, lässt sich über drei Prozessebenen beschreiben: Neben den Primärprozessen (auch Haupt- oder Kernprozesse), z. B. der Auftragsabwicklung einer Onlinebestellung, die unmittelbar nach außen gerichtet sind, unterstützen sekundäre (auch unterstützende) Prozesse, z. B. Wartung der Versandstraße, diesen. Der Steuerungs- oder Managementprozess regelt den übergeordneten Ablauf, wie z. B. die Mittelverwendung, die Personalführung und die Erfolgsmessung. Abb. 2.4 illustriert dies.

Der Vorteil einer Funktionsorganisation ist eine hohe Spezialisierung auf einen Bereich, verbunden mit Kostenvorteilen durch Skalenerträge. Dies führt allerdings auch zu einem oft langwierigen Abstimmungsprozess zwischen den Abteilungen, Doppelarbeiten und Schnittstellenproblemen, z. B. zwischen F&E und der Produktion, was zu hohen Transaktionskosten führt und Flexibilitätsnachteile mit sich bringt. Insbesondere

Abb. 2.3 Zusammenhang Funktions- und Prozessorganisation. (Nach Picot et al. 2005)

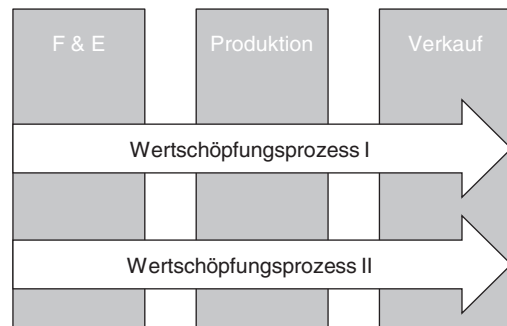
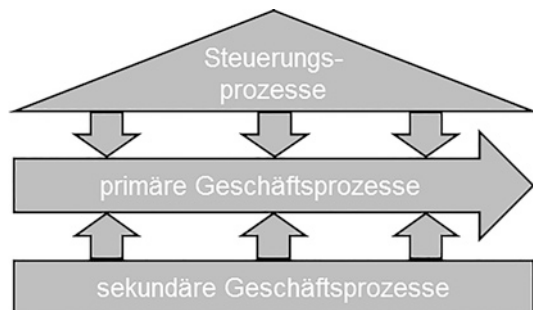
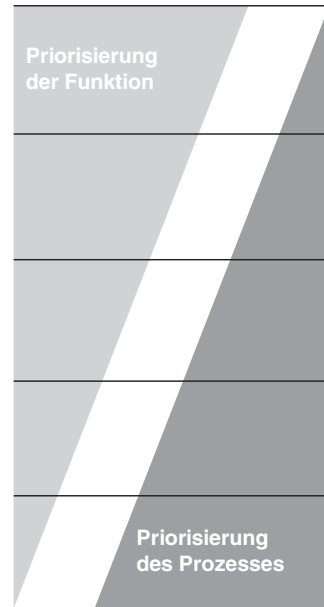


Abb. 2.4 Prozesstypen. (Nach Picot et al. 2005)



¹⁴vgl. Gaitanides, 2007, S. 149 ff.

Abb. 2.5 Verhältnis
Funktions- und
Prozessorganisation. (Nach
Picot et al. 2005)



bei Unternehmen, die einer großen Marktdynamik unterliegen und mithin ein hohes Maß an Abstimmung erfordern, hat eine Prozessorganisation den Vorteil, dass genau definiert ist, wie der Output erzeugt werden soll. Überdies wird die Verantwortlichkeit klarer, was Morale-Hazard-Probleme verringern kann.

Um für ein Unternehmen ein ideales Verhältnis aus Funktions- und Prozessorganisation zu gewährleisten und mithin die jeweiligen Vorteile auszunutzen, sind in der Praxis verschiedene Organisationsformen zu beobachten. Die Abb. 2.5 illustriert das Kontinuum der Ausprägungen mit einem Schwerpunkt entweder auf die Funktionen oder die Prozesse.

Exkurs

Projektorganisation

Ergänzend zu funktionalen sowie prozessorientierten Organisationsformen kennt die Literatur die Projektorganisation. Ein Projekt kennzeichnet sich idealtypisch durch folgende Merkmale aus:¹⁵

- Zeitlich befristet
- Hohe Komplexität
- Einmaligkeit
- Hoher Neuigkeitswert
- Hohes Risiko

¹⁵vgl. Führer & Züger, 2010, S. 9 f.

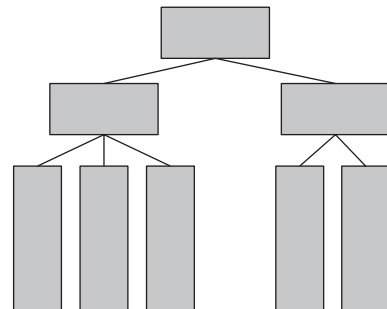
Wie bei der Prozessorganisation, kennt die Projektorganisation keine Zusammenfassung von gleichartigen Tätigkeiten. Vielmehr werden Tätigkeiten zielgerichtet zusammengefasst. Auf Grund ihres Charakters lassen sich Projekte nicht oder nur schwierig über eine gegebene Organisation abbilden.¹⁶ Vielmehr bedarf es einer projektspezifischen Aufgaben- und Verantwortungszuweisung. Mithin ist sowohl bei der laufenden Verrechnungspreisanalyse nebst der Funktions- und Risikoanalyse als auch bei der Übertragung von Projekten im Kontext von Umstrukturierungen eine eigenständige Analyse angezeigt.

Fraglich ist gleichwohl, ob ein Projektgeschäft, z. B. der Bau von Sportstätten, Spezialanlagen oder Infrastruktur, bei genauer Betrachtung den oben dargestellten Kriterien folgt, oder ob es sich zwar um den Verkauf von Projekten handelt, sie aber letztlich in ihren Strukturelementen vergleichbar sind d.h., dass es ein Prozess mit vielen Projekten ist. Für Verrechnungspreiszwecke wäre dann zu überprüfen, ob eine projektorientierte Betrachtung sachgerecht ist, oder ob nicht vielmehr doch Funktionen als Zusammenfassungen von gleichartigen betrieblichen Tätigkeiten vorliegen.

Neben der Mikro- und der Makroorganisation sind für die Verrechnungspreisanalyse Weisungssysteme zu betrachten, da sie Informationen über Entscheidungsfunktionen geben können. Weisungssysteme geben vor, wie die Informationen zur reibungslosen Abstimmung zwischen den einzelnen Organisationseinheiten (z. B. Abteilungen) weitergegeben und wie mithin die Anweisungslinien verlaufen. Eine Klassifikation von Weisungssystemen unterscheidet nach Ein- oder Mehrliniensystemen¹⁷, wobei damit beschrieben wird, wie viele Anweisungslinien auf die jeweils unterstellte Ebene verlaufen (siehe Abb. 2.6 und Abb. 2.7).

Als weiteres Klassifikationskriterium ist zwischen einer funktionalen und einer divisionalen bzw. Sparten-Struktur auf zweiter Ebene zu unterscheiden. Beide Strukturen orientieren sich an einem Organisationsverständnis nach Funktionen im engeren Sinne, wobei ähnliche Tätigkeiten jeweils zusammengefasst werden. Divisionen sind z. B.

Abb. 2.6 Einliniensystem – Beispiel.
(Quelle: Fiedler 2014)



¹⁶vgl. Picot, et al., 2005, S. 297.

¹⁷vgl. Fiedler, 2014, S. 33.

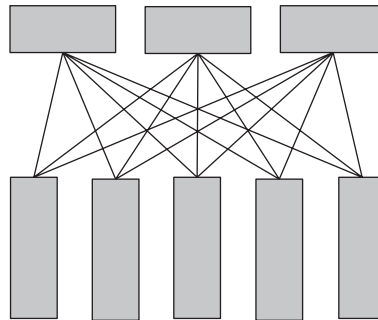


Abb. 2.7 Mehrliniensystem – Beispiel. (Quelle: Fiedler 2014)

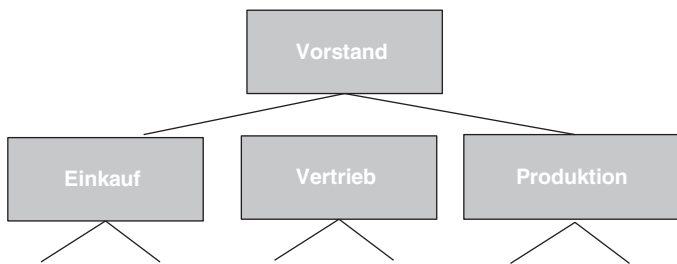


Abb. 2.8 Funktionale Organisation – Beispiel. (Quelle: Eigene Darstellung)

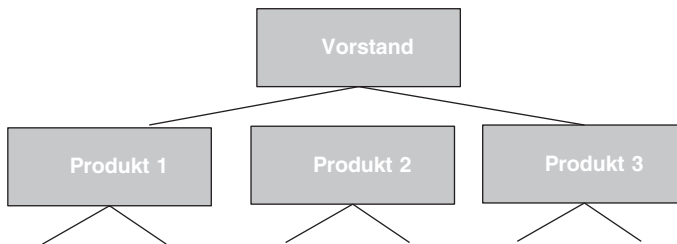


Abb. 2.9 Divisionale Organisation – Beispiel. (Quelle: Eigene Darstellung)

Regionen oder Produkte. Abb. 2.8 und Abb. 2.9 illustrieren einen funktionalen und einen divisionalen Aufbau in einem Einliniensystem.

Eine Matrixorganisation kombiniert verschiedene Dimensionen, z. B. einen objektorientierten mit einem funktionsorientierten Ansatz. Die Entscheidungen in den Unterabteilungen unterliegen beispielsweise sowohl den Produktverantwortlichen als auch den Funktionsverantwortlichen. Die Abb. 2.10 gibt ein Beispiel. Da verschiedene Vorinstanzen Weisungen an die Unterinstanzen z. B. die Unterabteilung geben können, liegt regelmäßig ein Mehrliniensystem vor (siehe Abb. 2.10).

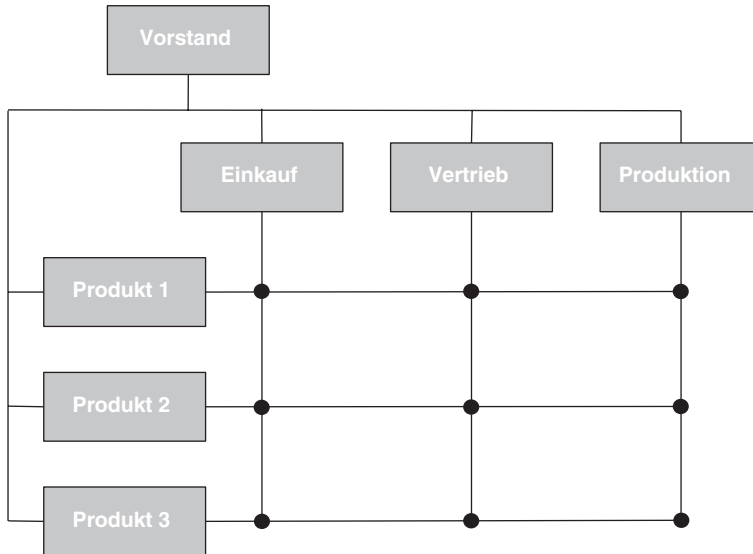


Abb. 2.10 Matrixorganisation – Beispiel. (Quelle: Eigene Darstellung)

2.3.1.2 Aufgaben (Sachinhalte)

Prägend für die Struktur des Unternehmens sind die Sachinhalte im Sinne der Aufgaben bzw. synonym Tätigkeiten. Abhängig von der Organisation des Unternehmens treten die Inhalte eher als Funktionen, als Prozesse oder gar als Projekt zu Tage.¹⁸ Um die Aufgaben zu greifen, sollten je nach Organisationsstruktur entweder die Funktionen, die Prozesse oder die Projekte beschrieben werden, die in dem jeweiligen Unternehmen vorliegen. Dadurch wird sichergestellt, dass die jeweils relevanten Inhalte berücksichtigt werden.

Eine Hilfe zur Benennung der Aufgaben bieten Wertschöpfungskettenmodelle. Abb. 2.11 veranschaulicht ein beispielhaftes Wertschöpfungskettenmodell (nach Porter, 1999, S. 66),¹⁹ das an einem funktionalen Aufbau orientiert ist. (Porter, 1999, S. 70 ff.) unterscheidet zwischen primären und unterstützenden Aktivitäten.

¹⁸vgl. Picot et al., 2005, S. 279 ff.

¹⁹Auch wenn der Ansatz nach Porter als sehr innovativ beschrieben wurde, merkt Brockhoff, 2014, S. 36 f. an, dass der Ansatz von Nicklisch zur Beschreibung von Wertschöpfungsketten bereits aus den 1920er-Jahren viele Aspekte von Porter berücksichtigte und bei einigen Aspekten sogar über Porter mit Blick auf den Detailgrad hinausging. Gleichwohl soll hier auf Grund der Prominenz des porterschen Ansatzes dieser exemplarisch dargestellt werden.

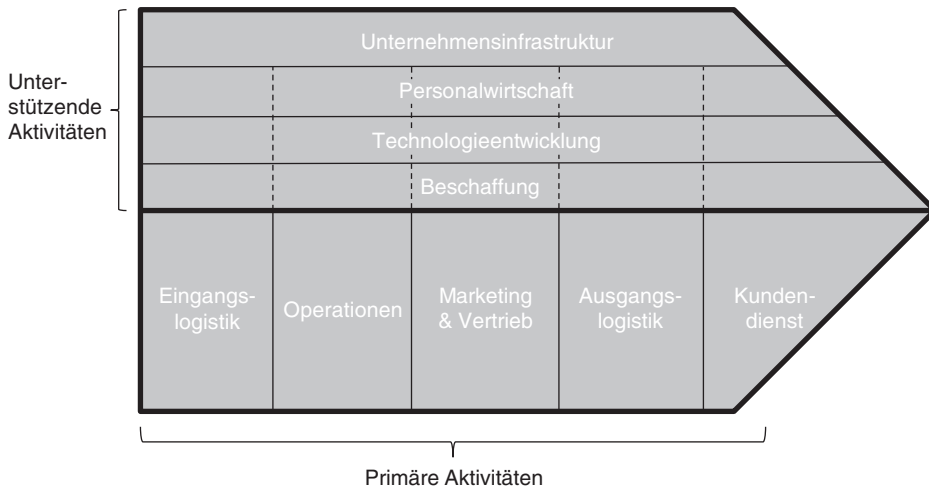


Abb. 2.11 Wertschöpfungsketten – funktional in Anlehnung an Porter. (1999, S. 66)

Primäre Aktivitäten

Primäre Aktivitäten tragen direkt zur Wertschöpfung bei. Je nach Branche sind diese primären Aktivitäten von unterschiedlicher Bedeutung für den Wettbewerbsvorteil. Für ein Handelsunternehmen spielt beispielsweise die Logistik eine entscheidende Rolle, wohingegen diese bei Dienstleistungsunternehmen nur nachrangig oder gar unwichtig ist. Vor dem Hintergrund der Digitalisierung kommt es zu Anpassungen der einzelnen primären Aktivitäten, die je nach Industrie in unterschiedlich starkem Maße auftreten.²⁰ Die Darstellung unterliegt mithin einer Veränderung und ist nicht statisch. Beispiele von primären Aktivitäten sind:

- **Eingangslogistik:** Bezeichnet alle Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Wareneingang, der Lagerung und der unternehmensinternen Weiterleitung von Vorleistungen für das Produkt.
- **Operationen:** Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Verarbeitung von Vorleistungen zum fertigen Endprodukt wie z. B. auch F&E-Aktivitäten.
- **Marketing & Vertrieb:** Bereitstellung und Festlegung von Mitteln und Strategien zur Platzierung des Produktes auf dem Markt, Wahl und Pflege der Vertriebswege, Preisstrategien, Produktstrategien usw.
- **Ausgangslogistik:** Aktivitäten wie Sammlung von Endprodukten sowie Zusammenführung von Lagerung und Lieferung von Endprodukten zum Kunden.
- **Kundendienst:** Alle Zusatzdienstleistungen, die den Wert des Endproduktes erhalten oder verbessern.

²⁰vgl. auch (Wilmanns, 2016) für eine Analyse der Digitalisierung und damit verbunden der Industrie 4.0 auf die Wertschöpfungsketten.

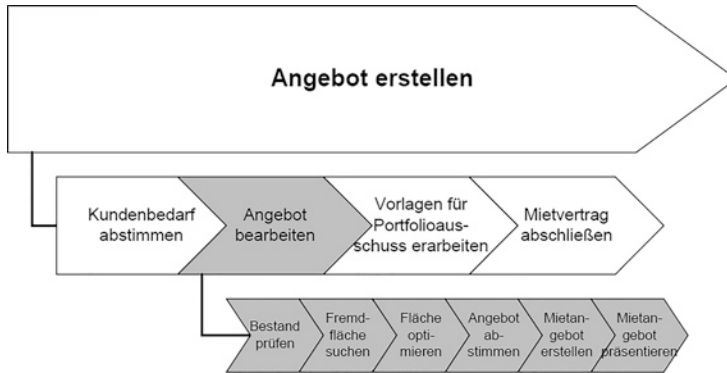


Abb. 2.12 Beispielhafte Wertschöpfungskette – prozessuale Darstellung. (Quelle: In Anlehnung an Becker, Kugeler & Rosemann (2000), S. 348.)

Unterstützende Aktivitäten Unterstützende Aktivitäten tragen nicht direkt zur Wertschöpfung bei, sind jedoch erforderlich, damit die primären Aktivitäten durchgeführt werden können. Beispiele sind:

- **Unternehmensinfrastruktur:** Als Unternehmensinfrastruktur wird ein Zusammenwirken von mehreren Aktivitäten bezeichnet, wie etwa Geschäftsführung, Rechnungswesen, Controlling oder Qualitätskontrolle, die an verschiedenen Stellen der Wertkette ansetzen.²¹
- **Personalwirtschaft:** Das Management der menschlichen Ressourcen fordert sowohl primäre und unterstützende Aktivitäten für jeden Einzelnen (wie z. B. Einstellung, Schulung und Freisetzung) als auch Aktivitäten auf Ebene der gesamten Wertkette (z. B. Tarifverhandlungen, Personalcontrolling).
- **Technologieentwicklung:** Technologieentwicklung findet in vielen Teilen eines Unternehmens statt und besteht aus einer Reihe von Aktivitäten, die sich in Bemühungen um Produkt- und um Verfahrensverbesserungen unterteilen lassen. Abzugrenzen hiervon ist die Entwicklung von Technologie im Sinne des zu verkaufenden Produktes. Diese Entwicklung, die im Rahmen der Digitalisierung der Wirtschaft immer bedeutender wird, ist Teil der primären Aktivität „Operations“.
- **Beschaffung:** Beschaffung beschreibt den Rahmen des Einkaufs, wie z. B. die Verhandlung von Lieferkonditionen.

Eine beispielhafte prozessorientierte Wertschöpfungskette findet sich bei Becker et al., 2000, S. 348, siehe Abb. 2.12.

Weitere industriespezifische Wertschöpfungsketten finden sich in Kap. 16.

²¹vgl. Oehrich, 2010, S. 141.

2.3.1.3 Zivilrechtliche und steuerrechtliche Elemente

Die Struktur eines Unternehmens ist drittens durch zivilrechtliche und steuerrechtliche Elemente beschrieben. Die Ausgestaltung der rechtlichen Elemente ergibt sich durch gesetzliche Vorgaben als externen Regelungsrahmen und den damit verbundenen Möglichkeiten. Beispiele sollen einen Eindruck der Vielfalt von möglichen rechtlichen Themen geben, die angepasst werden können:

- Rechtsform einer Gesellschaft
- Gründung und Verschmelzung von Gesellschaften
- Wechsel der Anteilseignerstruktur

Weitere Ausführungen zu den zivilrechtlichen Themen finden sich in Kap. 3. Aber auch steuerliche Themen wie das Verrechnungspreissystem und das Begründen einer Organisation beschreiben die Struktur eines Unternehmens.

► **Strukturdimension** Zusammenfassend ist die Struktur eines Unternehmens durch erstens seine Organisation als interner Regelungsrahmen, durch zweitens die Aufgaben bzw. Sachinhalte und durch drittens rechtliche Elemente definiert.

Bei einer Umstrukturierung werden entweder alle drei oder aber nur einzelne Strukturelemente angepasst.

Für eine steuerliche Würdigung ist es hilfreich zu verstehen, wie die Strukturelemente vor und nach der Umstrukturierung ausgestaltet sind.

Die Veränderung der Strukturelemente kann – wie Kap. 1 einleitend ausgeführt hat – verschiedene verrechnungspreisspezifische Folgen nach sich ziehen.

2.3.2 Zieldimension

Ziele lassen sich mit Unterzielen, Zwischenzielen und Oberzielen²² in ein hierarchisches Verhältnis setzen, wobei das Oberziel immer weiter in kleinere Ziele heruntergebrochen wird. Ein Beispiel illustriert dies: Wenn der Gewinn eines Unternehmens steigen soll (Oberziel), ließe sich dies über Umsatzsteigerungen oder Kostensenkungen (Zwischenziele) verwirklichen. Um die Zwischenziele zu erreichen, könnten Unterziele definiert werden, wie die Steigerung der Mitarbeiterzufriedenheit, der Abbau von Wartezeiten, die Expansion auf neue Märkte usw. (Unterziele). Beispielhafte Ziele können sein:

- Hoher Marktanteil
- Hohe Skaleneffekte
- Geringe Konzernsteuerquote
- Geringe Bestandsmengen und mithin Kapitalbindung

²²vgl. Heine, 1976.

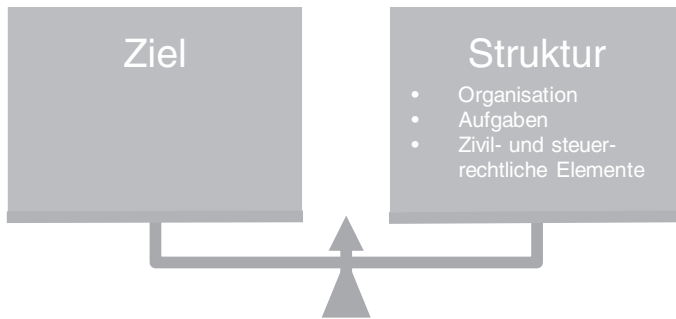


Abb. 2.13 Ziel-Struktur-Gleichgewicht. (Quelle: Eigene Darstellung)

- Gutes Betriebsklima
- Schnelle Lieferzeit
- Hohe Produktqualität und Einheitlichkeit von Standards

Umstrukturierungen verfolgen das Ziel, die Ober-, Zwischen- und Unterziele besser zu erreichen. Letztlich soll die effizienteste Struktur, zur Erreichung der Ziele identifiziert werden. Es gibt nicht „die“ effiziente Struktur vielmehr ist situativ der passgenaue Ansatz zu wählen²³, um mit der Struktur die Ziele bestmöglich zu erfüllen. Dies veranschaulicht auch die Abb. 2.13.

Interne und externe Ursachen können dazu führen, dass die bestehende Struktur nicht mehr die Struktur ist, die zur höchsten Zielerreichung führt („Optimum der Unternehmensstruktur“). Beispiele für Ursachen, die ein Ungleichgewicht auslösen können und somit eine Anpassung der Struktur erforderlich machen, können sein:

Externe Ursachen

- Makroökonomische Veränderungen
- Politische Veränderungen und geopolitische Entwicklungen
- Neuer Wettbewerber
- Technischer Fortschritt und Digitalisierung
- Steigendes Umweltbewusstsein
- Schwindender Talentpool
- Sich ändernde Regularien und Compliance-Anforderungen z. B. in Folge der BEPS-Diskussionen (vgl. Kap. 5 für weitere Details zu BEPS)
- Unsichere Lieferantenbasis
- Anforderungen durch Großkunden verbunden mit räumlicher Nähe
- Neue Organisationsansätze und -theorien

²³vgl. Picot et al., 2005, S. 383.

Interne Ursachen

- Höhere Risikoaversion
- Wunsch nach mehr oder weniger Kontrolle
- Neues Management verbunden mit neuem Führungsstil
- Unzufriedenheit von Mitarbeitern und Verbesserungsvorschläge
- Ressourcenknappheit

2.3.3 Prozessdimension

Die Prozessdimension beschreibt den Prozess der Umstrukturierung von der bestehenden zur neuen Struktur. In diesem Kapitel kann nicht für jedes Strukturelement, wie z. B. für die verschiedenen Funktionen, ausgeführt werden, wie eine Umstrukturierung zu erfolgen hat und wie der Prozess der Umstrukturierung mithin verläuft. Es sollen vielmehr zwei immer wieder auftretende Schwierigkeiten im Prozess der Umstrukturierung erläutert werden: Umstrukturierungskosten und Widerstände bei Umstrukturierungen.

- **Umstrukturierungskosten**

Nach Picot et al., 2005, S. 393, entstehen bei Umstrukturierungen erstens Planungs- und Durchführungskosten, wie z. B. Beratung, Schulung und Anpassung, z. B. des ERP-Systems, sowie zweitens Kosten in Folge von Reibungsverlusten zwischen den Akteuren, z. B. für Koordination und Motivation.

Das in dem Zusammenhang hilfreiche Modell des Rent Seeking²⁴ geht davon aus, dass es zu einem wohlfahrtsmindernden Verteilungskampf kommt und jeder Akteur versucht nach der Umstrukturierung besser darzustehen als vorher. Dies könnte z. B. dadurch verfolgt werden, dass die Aufgabenzuweisung beeinflusst werden soll und in Folge der Umstrukturierung das persönliche Aufgabengebiet und mithin die Macht und Vergütung eines Mitarbeiters höher ist. Nach Milgrom und Roberts versuchen die Akteure z. B. durch Lob, Schmeicheleien, Drohung, Sabotage, Erpressung oder bewusste Fehlinformationen andere Akteure während der Umstrukturierung zu beeinflussen. Die Kosten, die sich dadurch ergeben können, sind z. B. Kosten durch Ressourcennutzung zur Beeinflussung, Beraterkosten zum Stärken der eigenen Position, Kosten durch „falsche“ Aufgabenzuteilung oder fundamentaler nicht effizienter Durchführung von Umstrukturierungen sowie das gänzliche Unterlassen von Umstrukturierungen sowie Kosten zum Vermeiden des Rent Seeking. Typische Taktiken zum Beeinflussen gerade bei Umstrukturierungen sind nach Picot et al., 1999, S. 68, Zupacken, Informieren, Koalitionen bilden, Tauschhandel, Drohungen und das Nutzen von Emotionen.

²⁴Vgl. Murphy, et al., 1993, Rowley, et al., 1988.

- **Widerstände bei Umstrukturierungen**

Im Jahr 2000 stellten Beer und Nohria fest, dass rund 70 % aller Versuche einer Umstrukturierung fehlschlagen würden. Auch Homburg & Hocke, 1996, kommen zu einer Misserfolgsquote von mehr als 50 %.²⁵ Den wichtigsten Grund für hohe Misserfolgsquoten sieht Bungard schon 1996 in „der fehlenden Akzeptanz und dem Widerstand innerhalb der Organisation“.²⁶ Es stellt sich hierbei die Frage nach Gründen für dieses Verhalten. Diese lassen sich in rationale bzw. sachliche und emotionale bzw. persönliche unterscheiden. Der Unterschied zwischen rationalen und emotionalen Ursachen von Widerständen spiegelt sich in der logischen Erklärbarkeit wider. Rationale Ursachen für Widerstände sind logisch nachvollziehbar und lassen sich mit fakten- und logikbasierter Argumentation beseitigen. Sie lassen sich in ökonomische (eine andere Lösung ist günstiger, effizienter oder besser finanzierbar), rechtliche (bei einer anderen Lösung werden weniger rechtliche Probleme erwartet) und technische (eine andere technische Lösung wird für besser befunden (z. B. bessere Materialdaten)) Aspekte gliedern. Emotionale Widerstände hingegen betreffen die Angst vor der Veränderung für ein Individuum, wie z. B. Entlassung oder Statusverlust, und lassen sich nicht durch bloße Darlegung von Fakten entschärfen. Dass die Veränderung auch positive Nebeneffekte für das Unternehmen hat (z. B. bessere Rentabilität, niedrigere Kosten etc.), bleibt hier unbedeutend. Beachtet man, dass mit rund 80 % der zwischen 2002 und 2011 gemeldeten internen Umstrukturierungsfälle Personalreduzierungsmaßnahmen einhergingen²⁷, lassen sich diese Ängste verdeutlichen und erklären.

Das Eisbergmodell²⁸ (siehe Abb. 2.14) illustriert die Bedeutung der emotionalen Aspekte für den sichtbaren Erfolg von Umstrukturierung, z. B. im Sinne von höherer Profitabilität. An den Reaktionen der von einer Umstrukturierung betroffenen Mitarbeiter, die letztendlich zum Widerstand führen, lässt sich besonders die Bedeutung dieser emotionalen Aspekte erkennen:

Oftmals ist eine der ersten Reaktionen auf die Ankündigung solcher Maßnahmen (Existenz-)Angst und Verunsicherung. Weitere Reaktionen sind z. B. Unruhe, Enttäuschung, Sabotage, Kritik am Top-Management oder Vergangenheitsbezug.²⁹ Werden im Rahmen einer Umstrukturierung die emotionalen Aspekte außer Acht gelassen, kann Widerstand innerhalb der Organisation resultieren, wodurch es zu einem Scheitern kommen kann.

Brians beschreibt die Kommunikation innerhalb von Umstrukturierungsprozessen als „kritischer Faktor Nr. 1“ und vergleicht sie „mit dem Blut im Organismus Unternehmen“.³⁰ Betrachtet man hierzu die Studie von IBM Global Business Services, 2007,

²⁵Vgl. Brians, 2007, S. 5 f.

²⁶Bungard, 1996.

²⁷Vgl. Köper & Richter, 2012.

²⁸Brians, 2007, S. 108 ff.

²⁹vgl. Brians, 2007, S. 196 ff.

³⁰Brians, 2007, S. 231.

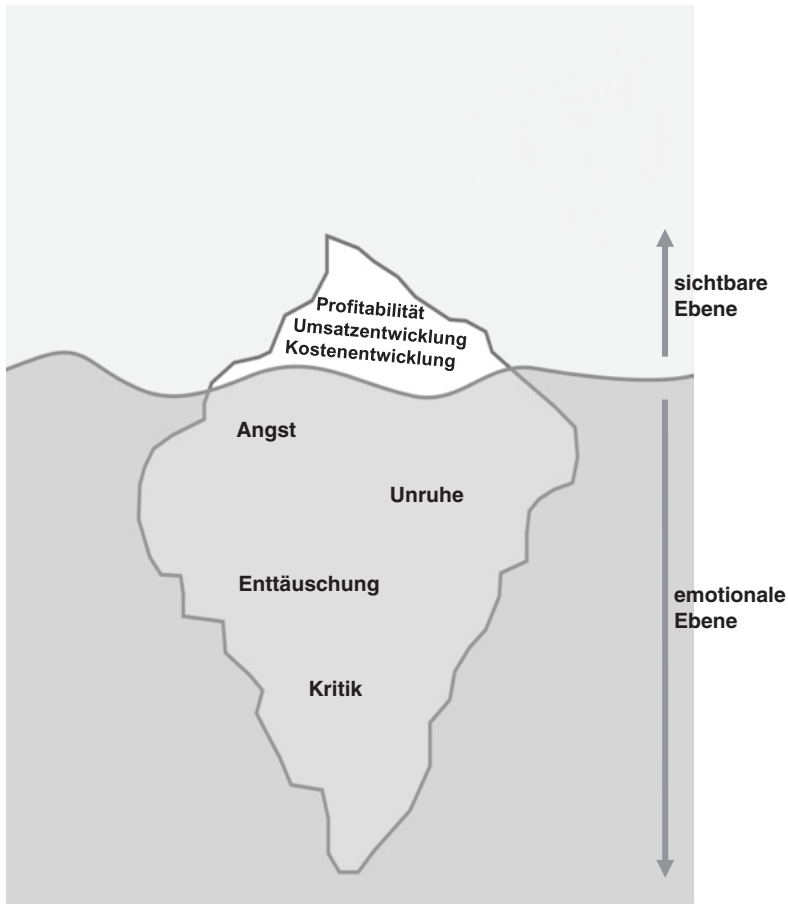


Abb. 2.14 Eisbergmodell. (Quelle: Eigene Darstellung)

kann diese Aussage bestätigt werden. Hiernach steht die „ehrliche und rechtzeitige Kommunikation [...] mit 73 % – nach dem Engagement der führenden Manager (83 %) – an zweiter Stelle der erfolgskritischen Faktoren“. Auch die folgenden Themen, wie Motivation oder Einbindung der Mitarbeiter, basieren auf einer erfolgreichen Kommunikation. Nach Beer & Nohria, 2000, bietet die Kombination der Beachtung von emotionalen und rationalen Aspekten die Grundlage für eine erfolgreiche Umstrukturierungsmaßnahme und einen nachhaltigen Wettbewerbsvorteil.¹²

2.4 Praktische Anwendung: Implikationen für Bewertungen von Funktionsverlagerung

Umstrukturierungen als Anpassung der Struktur von Unternehmen im Sinne der organisatorischen, inhaltlichen und/oder der zivil- bzw. steuerrechtlichen Ebene haben vielfältige Ausprägungen. Gleichwohl lösen sie als unbestimmter Rechtsbegriff nicht *per se* Rechtsfolgen mit Blick auf die Analyse von Funktionsverlagerungen aus. Vielmehr ist jede Umstrukturierung sowohl mit Blick auf die alte als auch die neue Struktur, die zugrunde liegenden Ursachen und beabsichtigten Ziele sowie den Umstrukturierungsprozess individuell zu würdigen. Aufbauend auf dem theoretischen Struktur-Prozess-Modell lassen sich dennoch folgenden Aspekte für die Praxis der Funktionsverlagerungsanalyse ableiten:

- **Abgrenzung Funktions-, Prozess- und Projektverlagerung**

§ 1 Abs 1 FVerlV als auch § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG rekurren, wie dargestellt, auf den Funktionsbegriff und legen mithin ein bestimmtes Verständnis der unternehmerischen Organisationsstruktur für das Vorliegen der Funktionsverlagerung zugrunde: Nämlich einen funktionalen Aufbau, in dem die gleichartigen Tätigkeiten organisch strukturiert sind. Eine Verlagerung von Prozessen, die eben nicht gleichartige betriebliche Aufgaben, sondern gleichgerichtete betriebliche Aufgaben beschreiben, ist dadurch nicht abgedeckt. Gleichmaßen ist die Verlagerung von Projekten nicht durch das Institut der Funktionsverlagerung abgedeckt. Ein Projekt kennzeichnet sich durch einmaligen Charakter, wie dargestellt, sowie durch eine Organisation der Aufgaben ausgerichtet am Ziel vergleichbar der Prozessorganisation, aber eben nicht durch die Zusammenfassung von gleichartigen Aufgaben.

Auch wenn weder eine Prozessverlagerung noch eine Projektverlagerung durch die Tatbestandsmäßigkeit der Funktionsverlagerung abgedeckt sind, stellt sich die Frage, ob ein fremder Dritter dennoch einen Ausgleichsanspruch für eine Verlagerung fordern würde. Denkbar ist ein Ausgleichsanspruch bei einem Projekt in Folge der Geschäftschancenlehre (vgl. Kap. 4), wonach die hinreichend konkrete Geschäftschance zu einem immateriellen Wirtschaftsgut erstarkt³¹ und die Übertragung zu vergüten wäre. Wenn ein Projekt z. B. der Bau eines Stadions oder einer Ölpipeline ist, wäre somit zu subsumieren, ob eine hinreichend konkrete Geschäftschance vorliegt. Die Übertragung eines gesamten Prozesses scheint denklogisch schwieriger. Wahrscheinlicher scheint die Übertragung einzelner Aufgaben des Prozesses. Die einzelnen Aufgaben klassifizieren sich nicht als Funktion, weil eben kein Zusammenschluss von gleichartigen Aufgaben in einem organischen Rahmen vorliegt. Dennoch ist zu fragen, ob immaterielle Wirtschaftsgüter übergehen, für die ein fremder Dritter losgelöst von der Tatbestandsmäßigkeit der Funktionsverlagerung einen Ausgleichsanspruch fordern würde.

³¹vgl. etwa Ditz, 2006.

- **Nicht jede Umstrukturierung führt zu einer Funktionsverlagerung**

Wie dargestellt, können Umstrukturierungen von Unternehmen die organisatorische, inhaltliche und rechtliche Ebene betreffen. Jede Umstrukturierung hat somit ihren eigenen Charakter, der zu beschreiben ist, bevor die steuerliche Würdigung erfolgen kann. Eine Funktion ist die Zusammenfassung von gleichartigen inhaltlichen Tätigkeiten (Aufgaben) in einem funktionalen organisatorischen Rahmen. Dies entspricht auch der Darstellung in § 1 Abs. 1 FVerlV. Sofern bei einer Umstrukturierung eine derartige Funktion entweder nicht vorliegt (siehe Abgrenzung Funktions-, Prozess- und Projektverlagerung) oder aber keine Funktion verlagert wird, kann auch keine Funktionsverlagerung vorliegen. Sowohl das Grundansinnen der Organisationslehre, Strukturen zu schaffen, als auch der Hinweis in der FVerlV auf den „organischen Teil“ betonen, dass nicht bloß eine Ansammlung von gleichartigen Aufgaben hinreichend für ein Funktionsverständnis ist, sondern, dass ein gewisser organisatorischer Rahmen nötig ist. Dies betont auch die Literatur so, z. B. Blumers, 2010, S. 20. Demnach würde eine Verneinung des organischen Rahmens und mithin eine Atomisierung des steuerlichen Funktionsbegriffes nicht in Übereinstimmung mit § 1 FVerlV stehen und man kann ergänzen: Auch nicht mit der Sichtweise der Organisationstheorie. Die bloße Übertragung von einzelnen Inhalten (Aufgaben) ohne den organisatorischen Rahmen der Funktion klassifiziert diese demnach nicht als Funktionsverlagerung.

- **Nicht jede Veränderung des Gewinnpotenzials ist auf die Funktion zurückzuführen**

Sofern dem Grunde nach eine Funktionsverlagerung vorliegt, ist bei der Bewertung abzugrenzen, welchen Strukturelementveränderungen etwaige Gewinnpotenziale vor und nach der Verlagerung zuzusprechen sind. Das Gewinnpotenzial, das der Funktion vor und nach der Verlagerung zusteht, ist mithin zu berücksichtigen. Weiteres zusätzliches Gewinnpotenzial in Folge der Umstrukturierung, z. B. zusätzliches Gewinnpotenzial aus einer Steigerung der organisatorischen Effizienz nach der Verlagerung durch z. B. kürzere Weisungswege oder einer besseren Kontrolle von Prozessen, ergibt sich nicht durch die Funktionsverlagerung, sondern durch andere organisatorische Maßnahmen.³²

³²Auch wenn ein Gewinnpotenzial nicht bereits mit einer Funktion, sondern erst durch Änderungen auf der organisatorischen Ebene durch den Übernehmer der Funktion realisiert wird, fordert der Gesetzgeber die Berücksichtigung der umstrukturierungsinduzierten Gewinnpotenziale in der Berechnung des Transferpaketwertes (vgl. § 3 Abs. 2 S. 1 FVerlV), da dies letztlich mögliche Handlungsoptionen sind. Der Gesetzgeber stellt mithin auf den Erwartungswert ab, der dem Verkäufer auf Grund der unterstellten Informationstransparenz bekannt ist (vgl. § 1 Abs. 1 S. 2. AStG). Damit wird der betriebswirtschaftlichen Abgrenzung des Gewinnpotenzials in Gewinnpotenzial, das durch die Funktion bereits realisiert wird, und solches, das erst durch andere Umstrukturierungsmaßnahmen entsteht, nicht gefolgt. Nur wenn die Annahme der Informationstransparenz durch ein Doppelbesteuerungsabkommen nicht gefordert ist und sie daher durch die Schrankenwirkung des Doppelbesteuerungsabkommens national nicht zu berücksichtigen ist (vgl. auch Kap. 6.), kann der betriebswirtschaftlich stringenten Trennung in Ursachen von Gewinnpotenzialen und damit der (Nicht-)Berücksichtigung in der Bewertung auch steuerlich gefolgt werden.

Zusammenfassend zeigt die Betrachtung der drei Ebenen, dass **nicht jede Umstrukturierung zu einer Funktionsverlagerung** führt. Vielmehr ist bei jeder Umstrukturierung zu prüfen erstens, ob Funktionen verlagert werden, und wenn ja, zweitens, welches Gewinnpotenzial der Funktion zuzusprechen ist und welches Gewinnpotenzial durch umstrukturierungsinduzierte Anpassungen der organisatorischen oder rechtlichen Ebene entsteht.

- **Umstrukturierungen sind mit Kosten verbunden**

Die Kosten der Umstrukturierung sind im Rahmen der Bewertung einer Funktionsverlagerung der Höhe nach sachgerecht zu berücksichtigen. Nicht nur unmittelbare Kosten wie Beratungs- und Implementierungskosten, sondern auch Koordinations- und Motivationskosten sowie Ineffizienzen, etwa in Folge des Rent Seeking, sind aufzunehmen. Bei einer Umstrukturierung sind somit für die Analyse der steuerlichen Gewinnpotenziale sachgerechte Beurteilungen etwaiger Kosten der Umstrukturierung zu berücksichtigen. Dies entspricht auch der innerdeutschen Betrachtung bei Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgaben, wo regelmäßig von dem Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn die Veräußerungs- bzw. Aufgabekosten abzuziehen (vgl. § 15 Abs. 2 EStG) und die zu versteuernden aufgedeckten stillen Reserven verringern sind.

- **Unsicherheiten in den Erfolg von Umstrukturierungen**

Umstrukturierungen führen nicht immer zu dem gewünschten Erfolg. Eine Vernachlässigung von emotionalen Aspekten und die dadurch ausgelösten Widerstände sind Gründe für das Scheitern einer Umstrukturierung. Für die Verrechnungspreisanalyse der Höhe nach ist mit Blick auf die Planzahlen zu beurteilen, inwiefern derartige Aspekte berücksichtigt wurden. Qualitative Argumente, die bereits bei der Bewertung Indiz für ein mögliches Scheitern geben könnten, sollten berücksichtigt werden. Dies vermeidet zu optimistische Planzahlen und mithin unrealistische Gewinnerwartungen.

2.5 Praxisbeispiel Prozessebene: Deloitte-Value-Pyramide

Während die ersten Abschnitte dieses Kapitels eine theoretische Herleitung eines Struktur-Prozess-Modells bieten und die praktischen Implikationen für die Funktionsverlagerungsbewertung darstellt, stellt dieser Abschnitt exemplarisch einen Praktikeransatz für die Prozessebene der Umstrukturierung vor: Die Deloitte-Value-Pyramide (siehe Abb. 2.15). Der Ansatz bietet einen Rahmen für eine Zentralisierung von Funktionen wie z. B. dem Einkauf oder der Produktion. Die Abb. 2.15 illustriert die verschiedenen Stufen der Pyramide. Fundament des Ansatzes ist erstens die Möglichkeit, wesentliche Funktionen zu zentralisieren, zweitens die Identifikation und Quantifizierung von wesentlichen Werttreibern und damit verbundenen immateriellen Vermögenswerten und drittens die Verzahnung von Geschäftsmodelloptimierung und Steuerplanung (Foundation). Darauf aufbauend werden methodisch mit dem 4-R-Ansatz die verschiedenen Bereiche des Unternehmens, wie IT, Personal, Legal, Finance und Tax, angepasst. Hier-

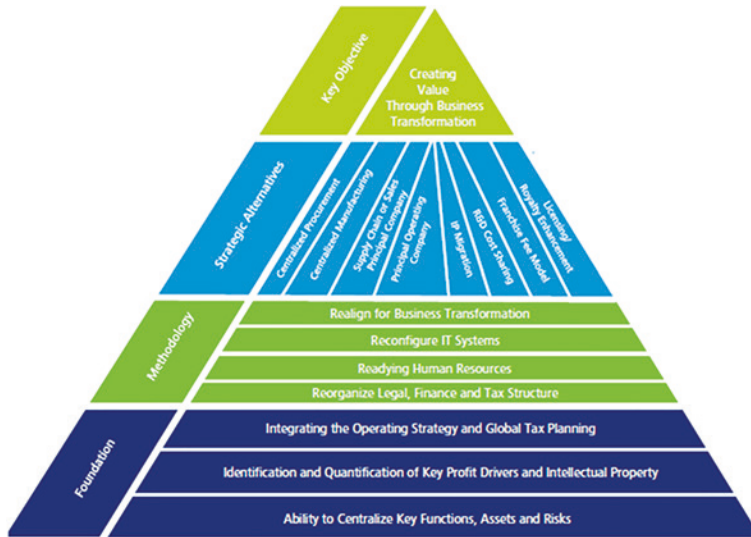


Abb. 2.15 Deloitte-Value-Pyramide. (Quelle: Eigene Darstellung)

bei werden für die vier verschiedenen „R’s“ verschiedene Phasen ausgehend von der Chancenanalyse bis zur Implementierung durchlaufen (Methodology). Im Rahmen der Anpassung sind verschiedene strategische Alternativen zu berücksichtigen und abzuwägen (Strategic Alternatives). Ziel der Anpassung des Geschäftsmodells ist die Steigerung der Profitabilität z. B. gemessen als Cashflow (Key Objective). Details zu der Methodologie, die der Prozess-Ebene des Struktur-Prozess-Modells entspricht, und den strategischen Alternativen, die auf der Struktur-Ebene ansetzen, sind im Folgenden dargestellt.

2.5.1 Strategische Alternativen

Die Ebene der strategischen Alternativen zeigt, dass Umstrukturierungen unterschiedliche Reichweiten haben können. So kann ein Umstrukturierungsprojekt eine Veränderung einer einzelnen Funktion (z. B. Centralized Procurement) umfassen, am anderen Ende der Skala aber auch eine Zentralisierung über mehrere Funktionen hinweg bis hin zum Aufbau eines zentralen Prinzipal. In der Abb. 2.16 ist eine idealisierte Wertschöpfungskette eines produzierenden Unternehmens mit den unterstützenden Funktionen HR, IT und Finance dargestellt. Spezifische Wertschöpfungsketten für einzelne Industrien finden sich in Kap. 16.

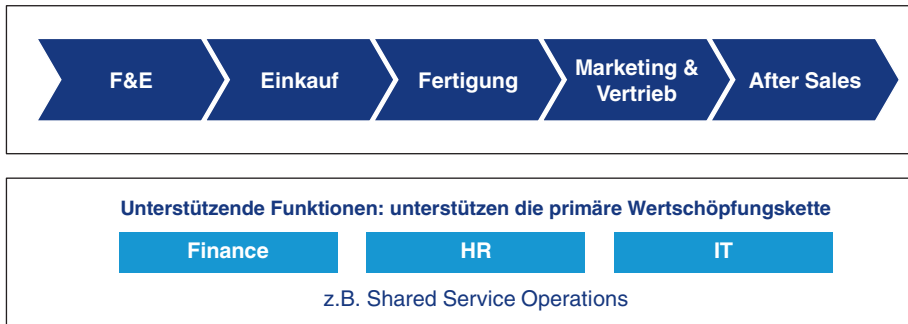


Abb. 2.16 Beispielhafte Wertschöpfungskette. (Quelle: Eigene Darstellung)

Auf Ebene der einzelnen Funktionen ergeben sich folgende beispielhafte Möglichkeiten, die an einzelnen Beispielen dargestellt werden.

- Gründung einer zentralen IP-Gesellschaft**
 Eine Einheit hält alle IP-Rechte, entwickelt neues IP (wenn notwendig mit Hilfe von Vertragspartnern) und lizenziert diese IP für Lizenz-Produzenten. Ziel der Gründung einer IP-Gesellschaft kann die Bündelung von Kompetenzen und ein besserer Überblick über das IP-Portfolio sein.
- Gründung einer zentralen Einkaufsgesellschaft**
 Eine Einheit ist für den zentralen Einkauf verantwortlich und verkauft die Ware an die Produzenten (bzw. agiert als Einkaufsagent für den Produzenten). Diese Lösung hat den Vorteil, dass die Produzenten keinen eigenen Einkauf vorhalten müssen und Skaleneffekte gehoben werden können.
- Gründung einer zentralen Produktionsgesellschaft**
 Die Produktionsaktivitäten aus verschiedenen Gesellschaften werden bei einer Gesellschaft gebündelt. Ziel ist die Nutzung von Skalenerträgen in der Produktion z. B. durch Lerneffekte, aber auch durch Fixkostendegressionseffekte. Ferner können Lohnvorteile genutzt werden.
- Einführung eines Vertriebs-Hubs**
 Ein Vertriebs-Hub bezieht von den verschiedenen Produzenten die Produkte und liefert diese an die Vertriebsgesellschaften. Dieser Aufbau stellt sicher, dass jede juristische Einheit nur einen direkten Counterpart hat. Ansonsten würden alle Produzenten an alle Vertriebsstätten verkaufen. Das Ziel, das der Gründung eines Vertriebs-Hubs zugrunde liegt, kann der Abbau von Bestandsmengen, eine bessere Kontrolle oder die Verkürzung von Lieferwegen sein.
- Gründung einer zentralen Service-Gesellschaft**
 Eine Gesellschaft im Konzern wird z. B. mit der Abwicklung von Buchhaltung und Personalschulungen oder für Callcenter Aktivitäten beauftragt bzw. gegründet. Infol-

gedessen werden die einzelnen Funktionen in den jeweiligen Landesgesellschaften eingestellt bzw. stark abgebaut. Ziel einer Servicegesellschaft ist die Vereinheitlichung von Standards und die Nutzung von Kostenvorteilen.

- **Gründung eines Prinzipalunternehmens**

Ein zentrales Prinzipalunternehmen zeichnet sich aus durch zentralisierte Entscheidungsfindung und Strategieentwicklung. Dies ermöglicht besser abgestimmte Entscheidungen und vereinfachte Prozesse. I. d. R. ist das zentrale Prinzipalunternehmen darüber hinaus Eigentümer der wesentlichen immateriellen Vermögensgegenstände mit dem genannten Vorteil der besseren Übersichtlichkeit des IP-Portfolios.

2.5.2 Methodik

Methodisch wird die Deloitte-Value-Pyramide durch den 4-R-Ansatz umgesetzt: Realigining for Business Transformation, Reconfiguring IT Systems, Readying Human Resources und Reorganizing Legal, Finance and Tax Structures. Ausgehend von dem Konzept des neuen Geschäftsmodells werden IT, HR, Legal, Finance und Steuern umstrukturiert. Auf der zeitlichen Ebene durchlaufen die 4 R's vollständig oder in Teilen verschiedene Phasen. Die einzelnen R's sowie die Phasen sind im Folgenden beschrieben. Die Abb. 2.17 veranschaulicht den Ansatz.



Abb. 2.17 4-R-Ansatz. (Quelle: Eigene Darstellung)

Umstrukturierung und die Konzernsteuerquote

Das folgende in den Medien diskutierte Beispiel³³ zeigt eine mögliche negative Wechselwirkung aus einer isolierten Betrachtung der Konzernsteuerquote. Xerox ist ein 1906 gegründetes Technologie- und Dienstleistungsunternehmen im Bereich der Dokumentenverwaltung. 1949 wird der erste Fotokopierer der Welt – *Model A* – vorgestellt. Die Dominanz auf dem Markt für Fotokopierer verbunden mit einem enormen technischen Know-how führt in den 1970er-Jahren zu einem Marktanteil von nahezu 100 %. Ein verlorener Antitrust Case verbunden mit der Auflage zur Lizenzierung der Technologie an Dritte Mitte der 1970er-Jahre und die zunehmende Bedeutung von Inkjet-Druckern lässt den Marktanteil von Xerox unter 15 % fallen. Ausgelöst durch externe Faktoren ist Xerox mithin getrieben, dass Unternehmen umzustrukturieren, um Marktanteile zurückzugewinnen und seine Position zu stärken. Eine Reihe von CEOs führen seit Beginn der 1980er-Jahre verschiedene Umstrukturierungen durch. Gleichwohl entwickelt sich der Wert der Xerox-Aktie im Vergleich zum Dow-Jones zunehmend schlechter, wie auch Abb. 2.18 zeigt. Im Jahr 1999 kommt es zu einem massiven Einbruch des Börsenkurses von Xerox um 90 % unter der Ägide des neuen CEOs Rick Thoman. Der Nettogewinn ist im Vergleich zum Vorjahr um 68 % gesunken. Was ist passiert?

Xerox hatte Ende der 1990er-Jahre das Projekt „Global“ gestartet, infolgedessen viele Unternehmenseinheiten wie z. B. Callcenter, die Europazentrale sowie immaterielle Vermögensgegenstände verbunden mit F&E-Aktivitäten aus Kostenüberlegungen und Steuergründen nach Irland verlegt wurden. Durch die Verlagerung ins steuerbegünstigte Irland, so die Hoffnung, könne man die effektive Steuerbelastung der Gruppe reduzieren, auch wenn zunächst Kosten in dreistelliger Millionenhöhe mit der Umstrukturierung verbunden waren.



Abb. 2.18 Xerox Aktie. (Quelle: Eigene Darstellung)

³³Vgl. <http://www.wsj.com/articles/SB987452923187277301>.

Gleichzeitig kam es aber in Folge der Wirtschaftskrise zu einem Umsatzrückgang: Die Gesellschaft in Irland erzielte einen Verlust wohingegen weitere Gesellschaften in Europa, z. B. als Routineunternehmen, einen kleinen Gewinn erzielten. Was war die Folge? Die effektive Steuerrate der Gruppe stieg von 31 % in 1999 auf 38 % in 2000. Der geplante Steuervorteil wurde zu einem Steuernachteil, weil es zu einer Verlustsituation kam. Die steigende Steuerbelastung belastete das Gruppenergebnis neben der ohnehin schwierigen Position bedingt durch die Wirtschaftslage und die hohen Kosten der Umstrukturierung zusätzlich.

Das Beispiel zeigt, dass eine eindimensionale Betrachtung der Steuerrate fehlschlagen kann. Es ist daher wichtig, dass Experten aus der Steuerabteilung frühzeitig in Umstrukturierungsprojekte einbezogen werden: Um Risiken zu erkennen, aber auch Szenarien zu beurteilen und Chancen zu entwickeln. Gleichzeitig zeigt das Beispiel, wie ein Unternehmen durch externe Entwicklungen und möglicherweise fehlende Initiativen zur richtigen Zeit in eine weniger profitable Situation gelangen kann. Letztlich illustriert es, wie langwierig Umstrukturierungsprozesse verlaufen können. Für Mitarbeiter aus der Steuerabteilung bedeutet dies, dass sie regelmäßig bei konzerninternen Umstrukturierungen eingebunden werden, um sich regelmäßig abzustimmen und die Prozesse zu begleiten.

2.5.2.1 Die 4 R's und das Projektmanagement

Realigning for Business Transformation

Operative Veränderungen sind notwendig, um das Geschäftsmodell und den Steuerplan aufeinander abzustimmen. Die Definition eines neuen Geschäftsmodells mit dem Ziel der Verbesserung der operativen Margen und der Steigerung der Erlöse unter Berücksichtigung steuerlicher Aspekte kann zu erhöhten Gewinnen nach Abzug der Steuern und zu einem verbesserten Cashflow führen. Hierbei müssen die gesamten Veränderungen des existierenden Geschäftsmodells sowie die Anpassungen kleinerer Parameter beginnend beim Einkauf von Rohwaren bis zum Verkauf der Fertigware (und alle dazwischen liegenden Prozesse) sowie die zugrunde liegenden unterstützenden Prozesse im Detail analysiert werden.

Reconfiguring IT Systems

Sobald Führungsstrukturen, Lieferketten und weitere Teile eines Unternehmens neu ausgerichtet werden, müssen sich auch die Informationssysteme, die diese Funktionen unterstützen, weiterentwickeln. Im Ergebnis sollte die IT so angepasst werden, dass sie auch das neue Geschäftsmodell optimal unterstützt. Zusätzlich ist die IT-Einheit selbst eine Quelle möglicher Einsparungen, die durch Zentralisierung, Shared-Service-Centers und Skaleneffekte gehoben werden können. Im Rahmen der Anpassung der IT müssen Unternehmen ihre Infrastruktur sowie die zugehörigen IT-Systeme analysieren, neu konzipieren und schlussendlich implementieren, um das neue Geschäftsmodell optimal unterstützen zu können.

Readying Human Resources

Eine Umstrukturierung hat Auswirkungen auf das gesamte Humankapital eines Unternehmens sogar über Geschäftseinheitsgrenzen hinweg. Alle Beteiligten müssen sich bewusst sein, dass die Verlagerung von Funktionen und Risiken immer eine Verlagerung von Mitarbeitern mit sich bringt. Dies kann zu erheblichen Herausforderungen für Führungskräfte sowie zu Störungen im Geschäftsablauf und nicht zuletzt zum Verlust von Mitarbeitern führen. Diese Herausforderungen, die natürlich auch neue Chancen mit sich bringen, können mithilfe eines gut strukturierten Projektmanagements, eines stringenten Kommunikationsplans sowie eines flexiblen Managements der Veränderungsprozesse bewältigt werden. Der Schlüssel zur Nachhaltigkeit einer jeden Umstrukturierung sind die richtigen Menschen. Das Unternehmen muss daher großen Wert auf die Organisation eines geordneten Übergangs legen. Hierbei ist auch die mögliche Anpassung der Key Performance Indicators zu beachten.

Reorganizing Legal, Finance and Tax Structures

Umstrukturierungen gehen über die Grenzen rein administrativer steuerlicher Fragen hinaus, wobei die Beantwortung dieser Detailfragen im Rahmen des gesamten Projektes beachtet werden muss. Neue rechtliche Strukturen sowie neue Arbeitsvorgänge sind häufig Folgen einer Umstrukturierung. Finanzielle Aspekte, Cashflows sowie Zollverpflichtungen und weitere allgemeine Auswirkungen auf die indirekten Steuern müssen insbesondere bezüglich neuer Managementstrukturen und des Berichtswesens beachtet werden.

Unternehmen müssen sich bewusst sein, dass mit Umstrukturierungen häufig umfassende Veränderungen der juristischen Einheiten sowie der Steuerstruktur einhergehen. Hierbei müssen die Vor- und Nachteile verschiedener Optionen analysiert werden. Es sind sowohl die Auswirkungen auf die Einkommenssteuer und Verrechnungspreisgestaltung zu beachten als auch mögliche Veränderungen im Bereich der indirekten Steuern im Allgemeinen.

Projektmanagement

Umstrukturierungen sind ein iterativer und arbeitsintensiver Prozess. Die Einheit, die umstrukturiert wird, muss unabhängig von möglicher Unterstützung von außen den Veränderungsprozess vorantreiben. Daher werden typische Umstrukturierungen von internen Projektmanagement-Gruppen gesteuert, die von leitenden Angestellten geführt werden sollten.

Hierbei ist eine etablierte und erfahrene Struktur notwendig, die ein zeitnahe Überwachen und eine Kontrolle der Veränderung ermöglicht ohne das eigentliche Projektteam unnötig zu belasten. Die wichtigsten Ziele dieser zusätzlichen Organisationseinheit sind die Aufrechterhaltung einer offenen Kommunikation der Risiken und Chancen, das Management der abzuliefernden Leistungen sowie die Kontrolle über die effiziente Durchführung des Projektes. Dies beinhaltet den zeitlichen Ablauf einschließlich von Meilensteinen, die Verzahnung der einzelnen Strukturebenen, klare Zuständigkeiten, aber auch das Monitoring der Kosten. Es ist daher ratsam, frühzeitig die involvierten Mitarbeiter zusammen zu bringen, Bedenken abzustimmen und gemeinsame Lösungen zu definieren.

Typische Positionen, die je nach Ausprägung der Umstrukturierung berücksichtigt werden sollten, sind:

- Geschäftsleitung (CEO, COO, CFO)
- Kaufmännische/r Leiter/in
- Leiter/in Steuern
- Personalabteilung
- IT-Abteilung
- Rechtsabteilung
- Mitarbeiter/innen der betroffenen Funktion
- Leiter/in und Mitarbeiter/innen Einkauf
- Leiter/in und Mitarbeiter/innen Vertrieb
- Leiter/in und Mitarbeiter/innen Supply Chain
- Leiter/in und Mitarbeiter/innen F&E
- Leiter/in und Mitarbeiter/innen Marketing

Es ist ratsam, die Mitarbeiter und damit verbundene Bedenken frühzeitig zu berücksichtigen, so sind z. B. im Falle der Gründung einer Einkaufsgesellschaft viele Mitarbeiter des Einkaufs sowie im Besonderen der/die Einkaufsleiter/in betroffen. Für diese betroffenen Mitarbeiter werden sich nicht nur die täglichen Abläufe ändern, sondern möglicherweise auch ihr Einsatzort. Die Bundesanstalt warnt sogar, dass „Mitarbeiter in umstrukturierten Organisationen vielfältige und zeitgleiche Veränderungen ihrer Arbeitssituation erleben im Hinblick auf Prozesse und Produkte, Personal und Organisation sowie den Aufgaben und Arbeitsanforderungen. Diese Veränderungen können neben den Chancen zur Prosperität der Organisation und besser organisierten Abläufen auch mit erhöhtem Stress und Arbeitsverdichtung einhergehen und längerfristig zu gesundheitlichen Beeinträchtigungen bei den Beschäftigten führen.“³⁴

2.5.2.2 Phasen

Die einzelnen Phasen, die entlang der 4 R's durchlaufen werden, sind im Folgenden dargestellt.

Chancenanalyse und Zieldefinition

Ausgehend von der bestehenden Struktur sind mögliche Chancen zu identifizieren dargestellt als Ergebnis eines Strategie-Reviews oder als Ergebnis einer Mitarbeiter- oder Kundenbefragung. Die möglichen Chancen und damit verbundene Risiken sind in einem ersten Schritt indikativ zu beurteilen und Ziele zu benennen. Bei der Entscheidung für die eine oder andere Variante einer Umstrukturierung spielt die Auswirkung auf die effektive Steuerquote des Unternehmens eine ausschlaggebende Rolle. Diese steuerli-

³⁴Köper & Richter, 2012.

chen Auswirkungen können sowohl im Bereich der direkten als auch der indirekten Steuern liegen.

Machbarkeitsstudie

In der zweiten Phase werden auf Basis der Ziele Kosten-Nutzen-Analysen für mögliche zukünftige Strukturen erarbeitet. Es ist wichtig, zu beachten, dass in dieser Phase nur ein kleiner Kreis an Mitarbeitern einbezogen wird, damit nicht bereits vor einer endgültigen Entscheidung die Unruhe unter der Belegschaft wächst.

Designphase

In der nun folgenden Designphase wird das endgültige operative Modell entwickelt. Zudem müssen für die betroffenen Ebenen nötige Schritte zur Veränderung der Struktur bestimmt werden (Prozessdimension). Das Ergebnis der Designphase ist der sog. Blueprint.

Implementierungsphase

In der Implementierungsphase werden die neuen Strukturen auf Basis des erarbeiteten Blueprints eingeführt. In der Praxis sind Design- und Implementierungsphase nicht immer strikt zu trennen. Es bietet sich mitunter an, neue Strukturen in einigen Bereichen bereits während der laufenden Designphase zu implementieren, um die Auswirkungen auf andere Bereiche besser erkennen zu können.

Monitoring

In der abschließenden Monitoringphase werden die implementierten Lösungen in Bezug auf grundsätzliche Arbeitsanweisungen oder die Einhaltung von übergeordneten Strategieplänen kritisch untersucht und für einen längeren Zeitraum beobachtet. Hierbei sollte beachtet werden, dass das nun implementierte Geschäftsmodell nicht statisch ist, sondern ständig auf seine Vorteilhaftigkeit überprüft werden sollte.

Beispiel Anpassung IT-System

Zur Illustration sind im Folgenden die typischen Aspekte dargestellt, die aus IT-Sicht bei einer Änderung des Geschäftsmodells am Beispiel der Gründung eines zentralen Prinzipals zu berücksichtigen sind:

- **Organisationsstruktur:**
Rechtliche Einheiten können neu hinzukommen, wegfallen bzw. umgewidmet werden. Des Weiteren kann sich die Zuordnung bestimmter Elemente ändern. Beispiel: der Besitz des Umlaufvermögens.
- **Geschäftsprozesse:**
Änderungen in den täglich stattfindenden Transaktionen: Informationen müssen anders bzw. zusätzlich erfasst werden. Es kann neue Arbeitsschritte geben, um den konzerninternen Abläufen zwischen den Gesellschaften Rechnung zu tragen. Dies

stellt Anforderungen an die bestehende IT-Ausprägung der Prozesse sowie deren derzeitige Automation.

- **Stammdaten und Datenmigration:**
Je nach Datenobjekt (z. B. Kunde, Material) müssen zusätzliche Informationen erfasst werden, um die geänderten Abläufe zu unterstützen. Dies bedeutet erheblichen Aufwand für die reibungslose Migration aller Daten in die bestehende IT-Landschaft.
- **Berechtigungen und Anwenderprofile:**
Häufig ergibt sich ein verringerter Zugriff auf bestimmte Informationen, da sich die Rollen der Mitarbeiter verändern.
- **Zusätzliche Prozesskontrollen:** Es muss sichergestellt werden, dass die Abbildung der Geschäftsvorgänge in den IT-Applikationen den rechtlichen Anforderungen an das geänderte Geschäftsmodell folgt.
- **Erstellung externer Dokumente und Formulare:**
Die Änderung von Unternehmensnamen, VAT-Registrierungen etc. muss auf den nach außen sichtbaren Dokumenten geändert werden. Daher werden meist alle Bestell- und Rechnungsformulare überarbeitet.
- **Interne/externe Berichte:**
Die neue Organisations-Struktur muss in allen bestehenden Berichten reflektiert werden. Zusätzlich kommen auch hier Restriktionen hinsichtlich der Sichtbarkeit von Informationen zum Tragen.
- **Schnittstellen mit Dritten sowie firmenintern:**
Jede Schnittstelle muss überprüft werden, ob die übertragenen Informationen den geänderten Abläufen entsprechen. Schlechte Programmierung („Hard-coding“) oder mangelnde Dokumentation werden hier häufig zum Aufwandstreiber, d. h., die IT-Versäumnisse der Vergangenheit werden offensichtlich.

Als geeignete Vorgehensweise hat sich bewährt, zu allererst die möglichen Veränderungen der finanziellen Werteflüsse und der logistischen Warenbewegungen auf die Kernprozesse zu betrachten. Diese ganzheitliche, prozessorientierte Betrachtung erlaubt dann die Auswirkungen auf die obigen IT-Dimensionen für die konkrete Situation im Unternehmen abzuleiten. Konkrete Arbeitspakete können wie folgt aussehen:

- **Während der Machbarkeitsanalyse:**
 - Organisation eines IT-Workshops, um grundsätzlich die größeren Veränderungen auf die IT-Dimensionen durch das Principal Operating Model zu diskutieren.
 - Vorbereitung einer möglichen Principal Operating Model Roadmap unter Berücksichtigung laufender bzw. geplanter IT-Projekte.

- Während der Implementierungs- und Designphase:
 - Analyse aller Geschäftsprozesse. Dabei sollten auch Verbesserungsmöglichkeiten außerhalb des Principal Operating Model einfließen, um zusätzliche Nutzenpotenziale zu heben.
 - Einrichtung des Projektes und Entwicklung des Blueprints.
 - Analyse des Istzustands:
 - Definition des allgemeinen Templates.
 - Analyse der Abweichungen in den einzelnen Ländern.
 - Design der Systemspezifikationen.
 - Detailliertes Abbilden und Abgleichen der Geschäftsprozesse sowie Design & Erstellung des Systems.
 - Vorbereitung der Abnahme.
 - Durchführung von Tests.
 - Generalprobe.

Auf der Basis erfolgreicher Projekte ergeben sich folgende Empfehlungen:

- Der Aufwand für die Anpassung der Berechtigungen pro Anwender und die Sichtbarkeit von Daten sollte nicht unterschätzt werden.
- Das Training der Endanwender in den konkreten Arbeitsabläufen ist sehr wichtig, um die Konformität mit den rechtlichen Anforderungen sicherzustellen und zu verhindern, dass Mitarbeiter in Verhaltensweisen des alten Geschäftsmodells zurückfallen.
- Der Erfolg der Umstellung hängt maßgeblich von der notwendigen, hohen Qualität der Stammdaten ab. Daher sind Aufgaben der Datenbereinigung, -harmonisierung, -migration und -pflege ein Kernelement des IT-Arbeitsstrangs.

2.6 Zusammenfassung

In dem theoretischen Rahmen definiert dieses Kapitel, was unter Umstrukturierungen von Unternehmen zu verstehen ist. Demnach liegt eine Umstrukturierung vor, wenn die bestehende Struktur von Unternehmen zielgerichtet angepasst wird. Es stellt sich daher die Frage, wie die Struktur von Unternehmen definiert werden kann. Mit Rückgriff auf die betriebswirtschaftliche Literatur wurden die drei Strukturebenen: Organisation, Aufgaben als Sachinhalte und zivil- sowie steuerrechtliche Aspekte identifiziert. Die Makroorganisation ist funktional, prozessual oder projektbezogen denkbar. Es wurden Gründe dargestellt, die zu einer Umstrukturierung führen. Bei aller Unterschiedlichkeit ist es doch immer das Ansinnen, die beste Übereinstimmung zwischen unternehmerischen Zielen und unternehmerischer Struktur zu erzielen („Optimum der Unternehmensstruktur“). Ausgelöst durch interne oder externe Faktoren kommt es dazu, dass die Struktur nicht mehr zur Zielerreichung als optimal erachtet wird, was zu einer Umstrukturierung führt. Der Prozess der Umstrukturierung selbst kann mit Schwierigkeiten sowie dadurch induzierten Kosten verbunden sein. Beispiele sind persönliches Gewinnstreben, aber auch emotionale Widerstände.

Für die steuerliche Würdigung insb. im Rahmen der Funktionsverlagerung ist es nötig, die Umstrukturierung zunächst aus betriebswirtschaftlicher Sicht vollständig abzubilden, wie der praktische Teil des Kapitels ausführt. Es sind die organisatorische, die sachinhaltliche (Aufgaben) und die rechtliche Ebene zu betrachten. Eine trennscharfe Analyse ist Ausgangspunkt der Beurteilung dem Grunde nach, ob eine Funktionsverlagerung vorliegt, und der Höhe nach, wie sie zu bewerten ist. Maßgeblich hierbei ist das zugrunde liegende Funktionsverständnis. Eine Funktion ist demnach die organisatorische Zusammenfassung von gleichartigen Aufgaben. Die Verlagerung dieser organisatorischen Zusammenfassung ist es, die nach § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG als auch § 1 Abs. 1 FVerlV ggf. zu einer Exit-Besteuerung führt. Ohne verlagerte Funktion liegt keine Funktionsverlagerung vor. Es sollte aus betriebswirtschaftlicher Sicht nur das Gewinnpotenzial in die Exit-Besteuerung eingehen, dass auf die Verlagerung der Funktion zurückzuführen ist, nicht aber jedes Gewinnpotenzial, das durch eine Umstrukturierung, etwa durch organisatorische Veränderungen, erst gehoben wird. Umstrukturierungskosten sowie ein etwaiges Scheitern, z. B. durch Widerstände, sind einzupreisen.

Ein Praktikeransatz – die Deloitte-Value-Pyramide –, wie eine Umstrukturierung prozessual gestaltet werden kann, wurde abschließend vorgestellt.

Literatur

- Becker, Kugler & Rosemann, 2002. *Prozessmanagement: Ein Leitfaden zur prozessorientierten Organisationsgestaltung*. 2. Aufl. Berlin: Springer.
- Becker, Kugler & Rosemann, 2000. *Ein Leitfaden zur prozessorientierten Organisationsgestaltung*. 2. Aufl. Wiesbaden: Springer.
- Beer & Nohria, 2000. *Breaking the Code of Change*. Boston: Harvard Business School Press.
- Blumers, 2010. *Funktionsverlagerung und ihre Grenzen*, DStR, S. 17–21.
- Brians, 2007. *Kritische Faktoren bei Restrukturierungen in Unternehmen; Theoretische Betrachtung – Empirische Studie – Ausblick*, Mannheim: Inauguraldissertation.
- Brockhoff, 2014. *Betriebswirtschaftslehre in Wissenschaft und Geschichte*. 4. Aufl. Berlin: Springer Gabler.
- Bungard, 1996. Zur Implementierungsproblematik bei Business-Reengineering. In: Perlit, Offinger, Reinhardt & Schug, Hrsg. *Reengineering zwischen Anspruch und Wirklichkeit*. Wiesbaden: Gabler, S. 253–276.
- Ditz, 2006. Übertragung von Geschäftschancen bei Funktionsverlagerungen ins Ausland. *DStR*, S. 1625.
- Dudenredaktion, 2011. *Duden: Richtiges und gutes Deutsch: Das Wörterbuch der sprachlichen Zweifelsfälle: Band 9*. Berlin: Dudenredaktion.
- Dudenredaktion, 2013. *Das Herkunftswörterbuch: Etymologie der deutschen Sprache Band 7*. Berlin: Dudenredaktion.
- DWDS, kein Datum *sanieren*. [Online] Letzter Abruf: <http://www.dwds.de/hilfe/panel/etymwb/> [Zugriff am März 2016].
- EMCC (o.J), E., kein Datum *Fact Sheets*. [Online] Letzter Abruf: <http://www.eurofound.europa.eu/emcc/erm/index.php?template=searchfactsheets> [Zugriff am September 2014].

- Fiedler, 2014. *Organisation kompakt*. München: Oldenbourg.
- Führer & Züger, 2010. *Projektmanagement – Management-Basiskompetenz Theoretische Grundlagen und Methoden mit Beispielen, Repetitionsfragen und Antworten*. 3. Aufl. Zürich: Compendia Bildungsmedien.
- Gaitanides, 1996. *Prozessorganisation*. 1. Aufl. München: Vahlen.
- Gaitanides, 2007. *Prozessorganisation*. 2. Aufl. München: Vahlen.
- Heine, 1976. *Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen: Das Zielsystem der Unternehmung (Die Betriebswirtschaft in Forschung und Praxis)*. 3. Aufl. Wiesbaden: Gabler Verlag.
- Homburg & Hocke, 1996. *Change Management durch Reengineering*. Mannheim: Universität Mannheim Institut f. Marktorientierte Unternehmensführung.
- IBM Global Business Services, 2007. *Making Change Work*. [Online] Letzter Abruf: http://www-935.ibm.com/services/de/bcs/pdf/2007/making_change_work.pdf [Zugriff am 13.05.2016].
- Köper & Richter, 2012. *Restrukturierung in Organisationen und mögliche Auswirkungen auf die Mitarbeiter*. Dortmund: Bundesanstalt für Arbeitsschutz und Arbeitsmedizin.
- Köper & Richter, 2012. Restrukturierung in Organisationen und mögliche Auswirkungen auf die Mitarbeiter. *baua*, S. 4.
- Kosiol, 1962. *Organisation der Unternehmung*. s. l.: Gabler.
- Kreisel, 1995. *Zentralbereiche. Formen, Effizienz und Integration*. Wiesbaden: Gabler.
- Murphy, Shleifer & Vishny, 1993. Why is Rent Seeking So Costly to Growth? *American Economic Review*, S. 409–414.
- Oehlrich, 2010. *Betriebswirtschaftslehre, Eine Einführung am Businessplan-Prozess*. 2. Aufl. München: Vahlen.
- Picot, Dietl & Franck, 2005. *Organisation: Eine ökonomische Perspektive*. 4. Aufl. Stuttgart: Schäffer Poeschl.
- Picot, Freudenberg & Gaßner, 1999. *Management von Reorganisationen: Maßschneidern als Konzept für den Wandel*. Wiesbaden: Gabler.
- Porter, 1999. *Nationale Wettbewerbsvorteile. Erfolgreich konkurrieren auf dem Weltmarkt*. Berlin: Ueberreuter Wirt., F.
- Rowley, Tollison & Tullock, 1988. *The Political Economy of Rent Seeking*. New York: Springer.
- Wilmanns, 2013. Internationale Verrechnungspreise. In: *Internationale Verrechnungspreise*. Weinheim: Wiley.
- Wilmanns, 2016. Der Einfluss der digitalen Entwicklung auf konzerninterne Verrechnungspreissysteme. *im Erscheinen*.

Über die Autoren

Dr. Björn Heidecke (Hrsg.) ist seit 2011 Verrechnungspreisexperte bei der Deloitte GmbH am Standort Hamburg. In 2013 war er mehrere Monate im Verrechnungspreisteam am Standort Johannesburg/Südafrika tätig. Seine Interessen liegen in den Bereichen: Umstrukturierungen und Verrechnungspreise, Funktionsverlagerungsbewertungen, Bewertung von immateriellen Vermögensgegenständen, Verrechnungspreissysteme in Afrika, Verrechnungspreise bei Start-ups und Themen an der Schnittstelle von Steuern und Ethik.

Er studierte von 2004 bis 2008 Diplom-Volkswirtschaftslehre und Diplom-Handelslehramt an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel und promovierte von 2008 bis 2011 an der TU Chemnitz sowie der Wirtschaftsuniversität Breslau.

Er ist Mitglied der Deutschen Gesellschaft für ökonomische Bildung und Alumni des Nachwuchsförderungsprogrammes der Hanns Martin Schleyer-Stiftung. Er publiziert regelmäßig auf dem Gebiet der Verrechnungspreise.

Andreas Süß Partner bei Deloitte verfügt über 27 Jahre Erfahrung im Management-Consulting-Bereich und arbeitet seit 1998 bei Deloitte. Eines seiner Schwerpunktthemen ist die Optimierung und Veränderungen von Geschäftsmodellen. Seit 2006 verantwortete er vier internationale Transformationsprojekte von der Machbarkeitsstudie bis hin zur Konzeption und Implementierung. Zusätzlich ist er als europäischer Co-Leader für BMO (Business Model Optimization) an dem Ausbau der Practice unter Einbeziehung aktueller Themen (z. B. BEPS) befasst.

Er absolvierte von 1983 bis 1987 ein Studium der Wirtschaftsinformatik an der Fachhochschule Wedel.

Christine Hoefler ist seit 1999 als Managerin bei Deloitte Consulting tätig.

Schwerpunkte ihrer Tätigkeit bei Deloitte lagen zunächst in der Beratung von Kunden der Konsumgüterindustrie im logistischen Bereich (Supply-Chain-Optimierung, Einführung Warenwirtschaftssysteme, Dienstleister-Auswahl, etc.). In den letzten beiden Jahren kümmerte sie sich intensiv um die Unterstützung der funktionsübergreifenden europäischen Business-Modell-Optimization-Initiative. Business Model Optimization (BMO) kombiniert die Strukturierung des Geschäftsmodells von multinationalen Unternehmen und die globale steuerliche Planung einschließlich der rechtlichen Fragestellungen, IT-Strukturen und sonstiger betriebswirtschaftlicher Aspekte. Vor ihrer Zeit bei Deloitte Consulting war sie Trainee im Controlling bei Unilever.

Sie studierte Volkswirtschaftslehre an der Friedrich-Wilhelm-Universität Bonn sowie am Kalamazoo College, Michigan. Zudem ist sie Alumni der Fulbright Kommission.

Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise
Rechtsgrundlagen, Bewertungen, Praxistipps
., D.G.; Schmidtke, R.; Wilmanns, J. (Hrsg.)
2017, XVII, 548 S. 39 Abb., Hardcover
ISBN: 978-3-658-09025-8