

INSTITUT „FINANZEN UND STEUERN“ e.V.

Postfach 7269  
53072 Bonn

IFSt-Schrift Nr. 463

**Steuerliche Behandlung  
grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen**

RA Roland Franke  
Dipl.-Kfm. Klaus Kügler



Bonn, im Juli 2010

Alle Rechte vorbehalten  
Preis: 22,50 €  
(darin enthalten 7 % USt = 1,47 €)  
ISBN 3-89737-158-8  
Internet: [www.ifst.de](http://www.ifst.de)

INSTITUT „FINANZEN UND STEUERN“ e.V.

Postfach 7269

53072 Bonn

IFSt-Schrift Nr. 463

**Steuerliche Behandlung  
grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen**

RA Roland Franke  
Dipl.-Kfm. Klaus Kügler



Bonn, im Juli 2010



Das Institut „Finanzen und Steuern“ überreicht Ihnen  
die IFSt-Schrift Nr. 463:

## **Steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen**

Die Einführung spezieller Vorschriften zur steuerlichen Erfassung grenzüberschreitender „Funktionsverlagerungen“ gehört zu den umstrittensten Teilen der im Jahre 2007 verabschiedeten Reform der Unternehmensbesteuerung. Die Kritik daran hält bis heute an und hat auch offensichtlich den Gesetzgeber nicht gänzlich unbeeindruckt gelassen. Der Bundestagsfinanzausschuss hat die Empfehlung ausgesprochen, die Neuregelung fünf Jahre nach Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008 auf ihre Auswirkungen hin zu überprüfen. Insofern befinden sich die Vorschriften, auch wenn sie – zum Leidwesen der betroffenen Unternehmen – bereits jetzt mit großem Aufwand umgesetzt werden müssen, gewissermaßen noch im Test.

Ziel der vorliegenden Arbeit ist die umfassende rechtliche Würdigung der neuen in § 1 Abs. 3 AStG und einer ergänzenden Verordnung verwirklichten Konzeption, die weltweit ohne gesetzliche Parallele ist. Im Mittelpunkt der kritischen Betrachtung stehen dabei zum einen die stark schillernden, jedoch für die Reichweite der Neuregelung zentralen Begriffe „Funktion“ und „Funktionsverlagerung“, zum anderen die für Funktionsverlagerungen vorgeschriebene Art der Ermittlung des Fremdvergleichspreises, die durch vier Besonderheiten gekennzeichnet ist: die für den Regelfall geforderte Gesamtbewertung der Verlagerung mittels Annahme eines „Transferpakets“, die Einbeziehung des durch die Verlagerung im Empfängerland generierten „Gewinnpotentials“, die Vermutung des „Mittelwerts“ als dem grundsätzlichen Aufteilungsmaßstab des „Einigungsbereichs“ und die Fiktion einer Preisanpassungsklausel, d. h. Unterstellung der Vereinbarung einer nachträglichen Preisanpassung für den Fall einer erheblichen Abweichung der Gewinnentwicklung vom ursprünglichen Plan.

Die Untersuchung gelangt zu dem Ergebnis, dass die Neuregelung in ihrer gegenwärtigen Gestalt gravierende Defizite aufweist, insbesondere im Hinblick auf Rechtssicherheit, Praktikabilität, Systematik, Vereinbarkeit mit OECD-Vorgaben und EU-Recht, und überdies zu „teuren“ Doppelbesteuerungen führen dürfte. Dringend angemahnt wird daher eine zügige Korrektur und ein Einschwenken auf die bestehenden internationalen Standards.

Mit vorzüglicher Hochachtung  
INSTITUT „FINANZEN UND STEUERN“  
Prof. Dr. Johanna Hey

Bonn, im Juli 2010

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>V</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>VI</b>
<b>1 Einführung .....</b>	<b>1</b>
<b>2 Grundlagen der Funktionsverlagerung .....</b>	<b>5</b>
2.1 Definition der Begriffe Funktion und Funktionsverlagerung .....	5
2.1.1 Betriebswirtschaftliche Definition .....	5
2.1.2 Ertragsteuerliche Definition .....	6
2.2 Formen und Negativabgrenzung der Funktionsverlagerung .....	14
2.3 Ziele der Funktionsverlagerung .....	23
<b>3 Bewertung von Funktionsverlagerungen nach § 1 Absatz 3 AStG .....</b>	<b>28</b>
3.1 Grundlagen zur Bewertung einer Funktionsverlagerung .....	28
3.1.1 Einkünftekorrektur bei internationalen Sachverhalten nach § 1 AStG .....	28

3.1.2 Methodik der Verrechnungspreisermittlung nach § 1 Absatz 3 AStG .....	32
3.1.3 Anwendung des Fremdvergleichs nach § 1 AStG auf Funktionsverlagerungen .....	37
3.2 Bewertung der Funktion als Ganzes .....	39
3.2.1 Konzeption des Transferpakets .....	39
3.2.2 Steuerliche Erfassung von Gewinnpotenzialen .....	41
3.2.3 Ermittlung und Aufteilung des Einigungsbereichs eines Transferpakets .....	49
3.2.3.1 Grundlagen .....	49
3.2.3.2 Vergleich der Regelungen zum Einigungsbereich mit den OCED-Regeln .....	50
3.2.3.3 Preisermittlung nach deutschem Recht .....	53
3.2.3.4 Mittelwertvermutung im Vergleich zu den OECD-Regeln .....	61
3.2.3.5 Informationstransparenz und OECD-Regeln .....	63
3.2.4 Methodik und Einzelkomponenten des Bewertungsverfahrens .....	65
3.2.5 Escape-Klausel als Ausnahmefall der Einzelbewertung .....	78
3.2.6 Optionsrecht zur Lizenzierung des Transferpakets .....	83
3.2.7 Funktionsverlagerung vom Ausland ins Inland .....	84
3.3 Preisanpassungsklausel .....	86

3.4	Widerstreit des § 1 Absatz 3 AStG mit internationalen Grundsätzen .....	94
3.5	Advance Pricing Agreements und Verständigungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	112
3.6	Gestaltungsalternative durch Errichtung einer funktionsübernehmenden Betriebsstätte .....	115
<b>4</b>	<b>Dokumentationspflichten bei Funktionsverlagerungen .....</b>	<b>120</b>
4.1	Allgemeine Grundsätze der Dokumentation .....	120
4.2	Dokumentation von Funktionsverlagerungen .....	121
4.3	Sanktionen bei Nichterfüllung von Dokumentationspflichten .....	125
<b>5</b>	<b>Zusammenfassung und Ausblick .....</b>	<b>129</b>
	<b>Anhang .....</b>	<b>137</b>
	<b>Quellenverzeichnis .....</b>	<b>157</b>



## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Funktionsausgliederung .....	15
Abbildung 2: Funktionsabschmelzung .....	16
Abbildung 3: Funktionsabspaltung .....	17
Abbildung 4: Funktionsausweitung .....	18
Abbildung 5: Funktionsverdoppelung .....	19
Abbildung 6: Anwendungsreihenfolge der Verrechnungsmethoden im Stufenverhältnis .....	33
Abbildung 7: Bestandteile eines Transferpakets .....	41
Abbildung 8: Ermittlung des Einigungsbereichs eines Transferpakets .....	50
Abbildung 9: Vierfache Unternehmensbewertung zur Ermittlung der Preisgrenzen .....	54

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.F.	alte Fassung
Abb.	Abbildung
ABl. EG	Amtsblatt der EG
Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
APA	Advance Pricing Agreement
APV	Adjusted Present Value
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
AStR	Außensteuerrecht
AT	Österreich
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Aufl.	Auflage
B	Bedingt
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung – Bilanzierung – Kostenrechnung (Zeitschrift)
BC	Bilanzierung und Controlling (Zeitschrift)
Bd.	Band
BDA	Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände
BdB	Bundesverband deutscher Banken
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie

BE	Belgien
ber.	Berichtigt
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BGA	Bundesverband des Deutschen Groß- und Außenhandels
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BReg	Bundesregierung
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl. I	Bundessteuerblatt Teil I
BStBl. II	Bundessteuerblatt Teil II
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	Beziehungsweise
CA	Kanada
CAPM	Capital Asset Pricing Model
CH	Schweiz
CN	China
CZ	Tschechien
d.	der
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DCF	Discounted Cashflow
DE	Deutschland
ders.	derselbe
Destatis	Statistisches Bundesamt Deutschland
DIHK	Deutscher Industrie- und Handelskammertag
DK	Der Konzern (Zeitschrift)

Drucks.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft; Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EStB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
et al.	et alii (und andere)
etc.	et cetera (und so weiter)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
evtl.	eventuell
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
F	Fach
f./ff.	folgende
FCF	Free Cashflows
FDP	Freie Demokratische Partei
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR (1)	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FR (2)	Frankreich
Fraunhofer ISI	Fraunhofer-Institut für System- und Innovationsforschung
FS	Festschrift
FVerl	Funktionsverlagerung

FVerlagV-E	Entwurf einer Funktionsverlagerungsverordnung (Abkürzung der ersten Entwurfsfassung von 2007)
FVerIV-E	Entwurf einer Funktionsverlagerungsverordnung (Abkürzung der zweiten Entwurfsfassung von 2008)
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
GDV	Gesamtverband der Deutschen Versicherungs- wirtschaft
Gesetzesbegr.	Gesetzesbegründung
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuer-Berater (Zeitschrift)
GrS	Großer Senat
h.M.	herrschende Meinung
HDE	Hauptverband des Deutschen Einzelhandels
HGB	Handelsgesetzbuch
HU	Ungarn
i.F.v.	in der Fassung von
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IDW ES	Entwurf IDW Standard
IDW RS HFA	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung vom Hauptfachausschuss

IDW S	IDW Standard
IDW-FN	Fachnachrichten IDW (Zeitschrift)
IE	Irland
IFRS	International Financial Reporting Standards
IN	Indien
int.	International
Internetdok.	Internetdokument(e)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
J	Ja
JP	Japan
JStG	Jahressteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Mrd.	Milliarde(n)
Mio.	Million(en)
MX	Mexiko
N	Nein
n.F.	neue Fassung
NL	Niederlande
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
O	OECD-Verrechnungspreisgrundsätze (Kroppen, Handbuch Internationaler Verrechnungspreise)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
PL	Polen

PwC	PricewaterhouseCoopers AG (Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
R	Richtlinie(n)
Rep.	Republik
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
S.	Seite
Schr.	Schreiben
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
SG	Singapur
sog.	sogenannt(e)
Sp.z.o.o.	Spółka z ograniczona odpowiedzialnoscia (polnische Gesellschaft mit beschränkter Haftung)
SR	Status-Recht (Beilage zur Zeitschrift Der Betrieb)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer(n)
u.a.	und andere
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UK	Vereinigtes Königreich
UntStRef	Unternehmensteuerreform
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz

Urt.	Urteil
US	Vereinigte Staaten
UStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz (in der Literatur abweichend verwendete Abkürzung)
v.	von/vom
Verf.	Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (Kroppen, Handbuch Internationaler Verrechnungspreise)
vgl.	vergleiche
VP	Verrechnungspreis(e)
WACC	Weighted Average Cost of Capital
WG	Wirtschaftsgut/Wirtschaftsgüter
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZDH	Zentralverband des Deutschen Handwerks
ZfCM	Zeitschrift für Controlling & Management
ZPO	Zivilprozessordnung
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung



## 1 Einführung

Die zunehmende Internationalisierung veranlasst deutsche Unternehmen, ihre Aktivitäten im Ausland erheblich auszuweiten. Sie erschließen damit neue Märkte und schaffen sich gegebenenfalls die Möglichkeit, günstigere Standortbedingungen außerhalb Deutschlands zu nutzen. Die Verlagerung einzelner Funktionen (z.B. Einkauf, Produktion, Vertrieb) eines Unternehmens über die Grenze hat somit erheblich an Bedeutung gewonnen und ist nun auch in das Blickfeld der deutschen Finanzverwaltung und des deutschen Gesetzgebers gerückt. Den Fiskus treibt insbesondere die Sorge um, durch grenzüberschreitende Verlagerungen betrieblicher Funktionen das Besteuerungsrecht an den zu erzielenden Gewinnen aus der Funktionsausübung zu verlieren. Vor allem für immaterielle Werte, die durch deutsche Infrastruktur geschaffen wurden, aber letztendlich im Ausland zur Erwirtschaftung von Gewinnen eingesetzt werden, fürchtet der Fiskus ein Vollzugsdefizit.

Mit der Intention der zusätzlichen Sicherung deutschen Steuersubstrats setzte sich die Bundesregierung im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 das Ziel, gegen „*Gewinnverlagerungen ... zu Lasten des deutschen Steueraufkommens*“<sup>1</sup> vorzugehen, und etablierte in dem neugefassten § 1 Absatz 3 AStG erstmals ein Regelwerk zur steuerlichen Erfassung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen. Mit prog-

---

<sup>1</sup> Gesetzesbegründung zur UntStRef 2008 der BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, Artikel 7, zu § 1 AStG, 144.

nostizierten jährlichen Mehreinnahmen in Höhe von 1,77 Milliarden €<sup>2</sup> stellt die Neuregelung eine der aufkommensstärksten Gegenfinanzierungsmaßnahmen der Reform dar. Im Hinblick auf die Bewertung steuerlich relevanter Funktionen schlägt die Gesetzgebung jedoch einen grundsätzlich neuen Weg ein, der weltweit ohne gesetzgeberische Parallele ist<sup>3</sup>. Vor allem wird zugunsten der Erfassung eines sog. Transferpakets als einheitliches Ganzes die Einzelbewertung übertragener Wirtschaftsgüter aufgegeben. Grundlage des Transferpakets bilden zukünftige Gewinnerwartungen aus der Funktionsausübung, deren Ermittlung an die Grundsätze der Unternehmensbewertung angelehnt ist. Des Weiteren soll eine Preisanpassungsklausel die nachträgliche Korrektur des festgesetzten Verrechnungspreises für das Transferpaket sicherstellen.

Diese umfangreichen und auch komplexen Regelungen werden durch die Funktionsverlagerungsverordnung (FVerIV) näher erläutert. Die Ermächtigung zum Erlass dieser Rechtsverordnung ist in § 1 Absatz 3 Satz 13 AStG gesetzlich verankert. Nach Aussage des Verordnungsgebers verfolgt die FVerIV das Ziel, für „*Rechtssicherheit und Klarheit*“<sup>4</sup> bei Anwendung des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG zu sorgen. Die erste Entwurfsfassung der Verordnung vom 4 Juni 2007 (FVerlagV-E) sah sich erheblicher Kritik ausgesetzt und führte am 23. Mai 2008 zur Veröffentlichung eines zweiten Entwurfs (FVerIV-E), der am 4. Juli 2008<sup>5</sup> vom Bundesrat verabschiedet wurde. Das Bun-

---

<sup>2</sup> Gesetzesbegründung zur UntStRef 2008 der BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, 70.

<sup>3</sup> Wehnert/Sano, IStR 2010, 53.

<sup>4</sup> FVerIV, Begründung, Allgemeiner Teil.

<sup>5</sup> Beschluss des Bundesrates zur FVerIV vom 04.07.2008 – Drucksache 352/08 (Beschluss).

desfinanzministerium hat außerdem am 17. Juli 2009 den Entwurf eines Schreibens mit dem Titel: „Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung)“<sup>6</sup> vorgelegt.

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit der steuerlichen Neuregelung für grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG ab dem Kalenderjahr 2008<sup>7</sup>. Im Blickpunkt steht das Ziel, einen umfassenden Überblick über das neu eingeführte Besteuerungskonzept für Sachverhalte der Funktionsverlagerung zu verschaffen und mögliche Fallstricke bei Anwendung der Regelung aufzuzeigen. Des Weiteren sollen erste Gestaltungshinweise aus der Literatur aufgegriffen und die überwiegend kritische Haltung in Wirtschaft und Fachliteratur gegenüber der Gesetzgebung beleuchtet werden. Umsatzsteuerrechtliche Fragestellungen sind nicht Gegenstand dieser Arbeit.

Kapitel 2 widmet sich zunächst einer Definition der Begriffe Funktion und Funktionsverlagerung. Außerdem werden die unterschiedlichen Formen einer Funktionsverlagerung dargestellt und deren steuerliche Erfassung durch § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG geklärt. Nach einer Negativabgrenzung von steuerlich nicht relevanten Sachverhalten werden die Ziele von Verlagerungsvorgängen dargelegt.

---

<sup>6</sup> Der Entwurf des Schreibens kann heruntergeladen werden unter <http://www.bdi.eu/658.htm>.

<sup>7</sup> Ob und inwieweit die Finanzverwaltung an der weitgehenden Rückwirkung festhält, die sich auf der Basis des Entwurfs der „Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung“ vom 17. Juli 2009 ergeben würde, kann erst nach Vorlage der Endfassung des Schreibens beurteilt werden.

Kapitel 3 beschäftigt sich mit dem weiten Themenfeld der Bewertung von Funktionsverlagerungen nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG. Nach einer Erläuterung der allgemeinen Verrechnungspreismethodik nach § 1 Absatz 3 AStG unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes geht das Kapitel im Einzelnen auf das Verfahren zur Ermittlung eines Transferpakets ein und behandelt in diesem Zusammenhang gesonderte Einzelfragen. Im weiteren Verlauf stehen nach einer Darstellung der Preisanpassungsklausel insbesondere die Vereinbarkeit der Neuregelung mit international anerkannten Grundsätzen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Mittelpunkt. Abschließend befasst sich das Kapitel mit der Funktionsverlagerung auf eine Betriebsstätte als Gestaltungsalternative, um eine Transferpaketbewertung abzuwenden.

Kapitel 4 erläutert die mit einer Funktionsverlagerung im Zusammenhang stehenden Dokumentationspflichten und geht zu guter Letzt auf Sanktionsmöglichkeiten der Finanzverwaltung bei entsprechenden Verstößen ein.

Die Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung der ermittelten Ergebnisse und gibt nach einer kritischen Würdigung einen Ausblick auf die zu erwartende Entwicklung und Bedeutung des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG.

## 2 Grundlagen der Funktionsverlagerung

### 2.1 Definition der Begriffe Funktion und Funktionsverlagerung

#### 2.1.1 Betriebswirtschaftliche Definition

Der wirtschaftswissenschaftliche **Begriff der Funktion** konnte trotz gezielter Versuche und zunehmender Bedeutung in der Betriebswirtschaftslehre bisher nicht einheitlich definiert werden. Gegenwärtig bedient man sich einer exemplarischen Aufzählung von Haupttätigkeitsgebieten, wie z.B. Leitung, Beschaffung, Produktion, Vertrieb, Finanzierung, Forschung und Entwicklung oder Verwaltung, die als wesentliche Funktionen eines Betriebs bestimmt werden.<sup>8</sup>

In der Literatur hat EISELE vier Grundmerkmale zur Qualifizierung und Konkretisierung einer Funktion herausgearbeitet, um einen grundlegenden Funktionsbegriff ableiten zu können.<sup>9</sup> Zum einen ist eine Funktion als ein **Bündel von mehreren betrieblichen Aufgaben** zu verstehen, die hinsichtlich ihrer Ausübung gleichartig sind. Die Aufgaben enthalten die auszuführenden Tätigkeiten, den Einsatz von Ressourcen und die daraus resultierenden Chancen und Risiken. Des Weiteren umfasst dieses Aufgabenbündel nur einen **Teilbereich der unternehmerischen Gesamtaufgabe**, woraus sich schließen lässt, dass die einzelnen Funktionen komplementär zueinander stehen und aufeinander abzustimmen sind. Ohne die Kompetenzausstattung anderer Funktionen bleibt die einzelne Funktion im Unter-

---

<sup>8</sup> Vgl. *Eisele*: Grenzüberschreitende FVerl 2003, 9; *Borstell/Schäperclaus*, IStR 2008, 275.

<sup>9</sup> Vgl. ausführlich *Eisele*: Grenzüberschreitende FVerl 2003, 9 ff.

nehmensgebilde **unselbständig** und steht als Teilbereich der unternehmerischen Gesamtaufgabe in direkter **Abhängigkeit von der Festlegung des Unternehmensgesamtziels**.<sup>10</sup>

Für den **Begriff der Funktionsverlagerung** existiert, wie auch beim Funktionsbegriff, keine allgemeingültige Definition. Als entscheidendes Kriterium einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung ist jedoch ein **Standortwechsel**, z.B. der bisher im Inland ausgeübten Funktion in das Ausland (Outbound) oder ein Wechsel in umgekehrter Richtung (Inbound), festzustellen. Dabei muss das ‚verlagernde‘ Unternehmen seine **Weisungs- und Kontrollbefugnis über die Funktion weiterhin ausüben** können. Somit kommen nur Funktionsverlagerungen auf verbundene Unternehmen innerhalb eines Konzerns oder auf unselbständige Unternehmensteile wie Betriebsstätten in Betracht (internes Outsourcing). Dagegen sind Verlagerungen auf unabhängige Unternehmen als externes Outsourcing abzugrenzen.<sup>11</sup>

### 2.1.2 Ertragsteuerliche Definition

Mit der Änderung des § 1 AStG im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 finden die Begriffe Funktion und Funktionsverlagerung erstmals Eingang in das Steuerrecht. Trotz der **Unbestimmtheit der neuen Rechtsbegriffe** fehlt es in der Gesetzesfassung an einer

---

<sup>10</sup> Vgl. *Eisele*: Grenzüberschreitende FVerl 2003, 22 ff.

<sup>11</sup> Vgl. *Baumhoff*, in Piltz, Int. Einkünfteabgrenzung 2003, 76 f.; *Bodenmüller*: Steuerplanung bei FVerl ins Ausland 2004, 7 f.; *Eisele*: Grenzüberschreitende FVerl 2003, 26 ff.; *Borstell/Schäperclaus*, IStR 2008, 276.

grundlegenden Begriffserläuterung, die für die ordnungsgemäße Anwendung einer Gesetzesnorm unabdingbar ist.<sup>12</sup>

Im Gesetzestext (§ 1 Absatz 3 Satz 9 AStG) findet der **Funktionsbegriff** lediglich Erwähnung, aber es erfolgt keine Konkretisierung. Einen ersten Hinweis zum Verständnis einer Funktion aus Sicht des Gesetzgebers gibt die Gesetzesbegründung, indem sie eine Funktion als organischen Teil eines Unternehmens ansieht, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinne vorliegen muss.<sup>13</sup> Diese Formulierung fand auch später Eingang in die zweite und vom Bundesrat verabschiedete Fassung der Funktionsverlagerungsverordnung (§ 1 Absatz 1 Satz 2 FVerIV) vom 12. August 2008.

Die Bezeichnung „**organischer Teil eines Unternehmens**“ soll die Auffassung einer Funktion als einheitliches Ganzes mit erheblicher Bedeutung für das Gesamtunternehmen unterstreichen und nähert sich somit dem einkommensteuerlichen Teilbetriebsbegriff an.<sup>14</sup> Diese Annäherung führt jedoch zu keiner weiterführenden Konkretisierung, da die definitionsrelevanten Unterscheidungsmerkmale zwischen einer Funktion und einem Teilbetrieb ungenannt bleiben. Der Gesetzgeber weicht an dieser Stelle weiterhin der Frage aus, welche

---

<sup>12</sup> Hierzu kritisch *Greinert*, in Schaumburg/Rödter, UntStRef 2008, 2007, 558 f.; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1650; *Wassermeyer*, FR 2008, 67; *Wulf*, DB 2007, 2283.

<sup>13</sup> Vgl. Gesetzesbegr. zur UntStRef 2008 d. BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, Artikel 7, zu § 1 AStG, 147.

<sup>14</sup> Vgl. *Borstell/Schäperclaus*, IStR 2008, 278. Dennoch kommt die Finanzverwaltung im Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung“ vom 17. Juli 2009 zu einer weitgehenden Atomisierung des Funktionsbegriffs.

Kriterien den Umfang des Funktionsbegriffs begrenzen, und lässt somit ein breites Spektrum an Auslegungsansätzen zu.<sup>15</sup>

Die ständige BFH-Rechtsprechung<sup>16</sup> und die EStR<sup>17</sup> verstehen unter einem **Teilbetrieb** einen organisch geschlossenen und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil eines Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs i.S.d. EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist. Jedoch eine Gleichstellung der steuerlichen Begriffe Teilbetrieb und Funktion lehnt der Gesetzgeber ausdrücklich ab, obwohl beide als Unternehmensteile aufgefasst werden. Diese grundsätzliche Ablehnung erklärt sich aus der Tatsache, dass die Übertragung eines Teilbetriebs im einkommensteuerlichen Sinne nur anerkannt wird, wenn sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen des Unternehmens übergehen.<sup>18</sup> Würde eine Funktion verlagert, die nach der Gesetzesdefinition einem Teilbetrieb entspricht, könnte die Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen dazu führen, dass § 1 Absatz 3 AStG nicht zur Anwendung käme. In der Praxis erscheint gerade die Übertragung von Eigentum an einem inländischen Betriebsgrundstück im Rahmen einer Funktionsverlagerung ins Ausland als äußerst unwahrscheinlich, obwohl Immobilien insbesondere bei produzierenden Unternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.<sup>19</sup>

---

<sup>15</sup> Vgl. *Frischmuth*, StuB 2007, 386; *Kahle*, DK 2007, 648; *Kaminski*, RIW 2007, 599.

<sup>16</sup> Vgl. BFH-Urt. vom 27.10.1994, I R 107/93, BStBl. II 1995, 403; vom 13.02.1996, VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 204, vom 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123.

<sup>17</sup> R 16 Absatz 3 EStR.

<sup>18</sup> Vgl. *Baumhoff/Bodenmüller*, in Grotherr, Handbuch der int. Steuerplanung 2003, 369; *Blumers*, in Herzig, Handbuch UntStRef 2008, 2008, Rn. 483.

<sup>19</sup> Vgl. *Serg*: Optimierung der Konzernsteuerquote durch int. FVerl 2006, 165; *Borstell/Schäperclaus*, IStR 2008, 283.



Weiterhin ist zu bedenken, dass der Teilbetriebsbegriff **in Verbindung mit steuerlichen Vergünstigungen**, wie § 16 Absatz 4 oder § 34 Absatz 1 und 3 EStG, **entwickelt** wurde. Demnach muss ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinne als Basis für steuerbegünstigende Zwecke aus der Sicht der Finanzverwaltung möglichst hohen Anforderungen genügen, um als solcher anerkannt zu werden. Aus diesem Grunde kann von einer bedingungslosen Anknüpfung einer steuerbelastenden Norm, die – wie § 1 Absatz 3 AStG – eher dahin ausgerichtet ist, das Anforderungsprofil möglichst weit zu fassen, an diesen Begriff nicht ausgegangen werden.<sup>20</sup>

Weitere Anhaltspunkte zum Verständnis des Funktionsbegriffs lassen sich möglicherweise aus der FVerIV gewinnen. Bezugnehmend auf betriebswirtschaftliche Aspekte definiert § 1 Absatz 1 Satz 1 FVerIV eine Funktion als *„eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden“*. Die Beschreibung der Funktion als **Geschäftstätigkeit** lässt jedoch weiterhin eine eindeutige Eingrenzung des Begriffsumfangs vermissen, da auch Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung für die Wertschöpfung eines Unternehmens als Funktionen verstanden werden können. Auch die *„bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens“* als Funktionsträger bleiben ohne Erläuterung.<sup>21</sup>

BLUMERS sieht in der oben genannten Definition eine gänzliche **Gleichsetzung der Funktion mit einer betrieblichen Aufgabe** im

---

<sup>20</sup> Vgl. Blumers, BB 2007, 1759.

<sup>21</sup> Vgl. Borstell/Schäperclaus, IStR 2008, 278.

Rahmen der Wertschöpfungskette eines Unternehmens und lehnt die in der Gesetzesbegründung geäußerte Anlehnung an den Teilbetriebsbegriff als irreführend und „*falschen Ansatz*“ ab.<sup>22</sup> Da sich nun der Hinweis auf den Teilbetrieb auch in der FVerIV wiederfindet, muss von einer gezielten Absicht der Finanzverwaltung ausgegangen werden, den Teilbetrieb in das gesetzgeberische Verständnis des Funktionsbegriffs mit einzubeziehen.

Eine weitere Interpretationshilfe bietet der Entwurf zu einem bereits wieder zurückgezogenen BMF-Schreiben<sup>23</sup>, der Funktionen, wie sie nunmehr von § 1 Absatz. 3 Satz 9 AStG erfasst werden, an das Eingehen von **Haftungs- und Marktrisiken** knüpft. Eine Bündelung betrieblicher Aufgaben führt danach erst dann zu einer Funktion, wenn eine auf dem Markt übliche Leistung erzielt werden kann. Dieser begrüßenswerte Ansatz einer Definition des Funktionsbegriffs fehlt bedauerlicherweise in dem Text der Rechtsverordnung.<sup>24</sup> Dem in der Umschreibung enthaltenen Begriff der Geschäftstätigkeit könnte durch eine solche Anknüpfung sinnvoll Rechnung getragen werden.

In der Entwurfsfassung der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ vom 17. Juli 2009 (Tz. 2.1.2.2) will die Finanzverwaltung bereits in der Produktion und dem Vertrieb eines einzelnen Produktes den Tatbestand einer Funktion als erfüllt ansehen. Eine solche **Atomisierung des Funktionsbegriffs** steht nicht mit dem Erfordernis im Einklang, dass die Funktion nach § 1 Absatz 1 FVerIV einen organi-

---

<sup>22</sup> Vgl. *Blumers*, in Herzig, Handbuch UntStRef 2008, 2008, Rn. 481 ff.; *derselbe*, BB 2007, 1757.

<sup>23</sup> Vgl. BMF-Schr. vom 19.01.2007, zurückgezogen, Tz. 1.1.1.

<sup>24</sup> Vgl. *Borstell/Schäperclaus*, IStR 2008, 278.

schen Teil des Unternehmens bilden soll.<sup>25</sup> Vielmehr sind Funktionen aufgabenbezogen und nicht objektbezogen abzugrenzen. Nach diesem Verständnis sind vergleichbare Produkttypen, zwischen denen ein innerer Zusammenhang besteht, zu einer einheitlichen Funktion zusammenzufassen und nicht in produktspezifische Einzelfunktionen aufzuteilen.<sup>26</sup> Es bleibt zu hoffen, dass die Überarbeitung der Entwurfsfassung des BMF-Schreibens entschieden mehr Klarheit bringen wird. Jedoch steht die **diffuse Streuung definitorischer Elemente des Funktionsbegriffs**, so in der Gesetzesbegründung, der Rechtsverordnung und dem Entwurf zu einem BMF-Schreiben, dem ausdrücklich genannten Ziel der Finanzverwaltung entgegen, für „*Rechtssicherheit und Klarheit*“<sup>27</sup> zu sorgen.<sup>28</sup>

Zur **Herleitung einer steuerlich tragbaren Definition der Funktion** orientieren sich BORSTELL und SCHÄPERCLAUS sehr eng am Teilbetriebsbegriff, dessen Eigenschaften den Grundsätzen des Fremdvergleichs nach § 1 AStG (siehe hierzu Kapitel 3.1.1) angepasst werden. Die Funktion ist nach ihrer Auslegung als ein organischer Unternehmensteil zu sehen, der aus einer Bündelung von nicht nur einmalig zu erledigenden Aufgaben besteht, die für die Wertschöpfung erforderlich sind und deren innerer Zusammenhang nach außen hin erkennbar ist. Als zweites wesentliches Kriterium sei die Lebensfähigkeit der Funktion einzubeziehen. Dabei sei es von Bedeutung, ob die übertragene Funktion in der Lage ist, eine gängige Marktleistung für das funktionsübernehmende Unternehmen zu erbringen. Zudem müsse

---

<sup>25</sup> Vgl. *Kroppen/Rasch*, IWB 2009 Fach 3, Gruppe 1, S. 2444, *Blumers*, DStR 2010, 20.

<sup>26</sup> Vgl. *Brüninghaus/Bodenmüller*, DStR 2009, 1286.

<sup>27</sup> FVerIV-E vom 23.05.2008, Begründung, Allgemeiner Teil.

<sup>28</sup> Vgl. *Borstell/Schäperclaus*, IStR 2008, 277.

zum Ausdruck gebracht werden, dass die Funktion eine gewisse Eigenständigkeit besitzt, indem ihr eigenes Anlagevermögen, insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter, und Personal zugeordnet werden. Da bei diesem Konzept die Übertragung wesentlicher Wirtschaftsgüter an die zu erfüllenden Aufgaben geknüpft wird, könne auf das Kriterium der wesentlichen Betriebsgrundlagen nach dem Verständnis des steuerlichen Teilbetriebs verzichtet werden. Nach den Maßstäben der *Cash Generating Unit* der IFRS sollte sich die Lebensfähigkeit und Eigenständigkeit der Funktion ferner daran erkennen lassen, dass fortwährende und weitestgehend unabhängige Zahlungsströme generiert werden können. Nach Auffassung der genannten Autoren wäre auch der neu eingeführte Rechtsbegriff des Transferpakets im Rahmen des § 1 Absatz 3 AStG bei diesem Begriffsverständnis einer steuerlichen Funktion entbehrlich.<sup>29</sup> Eine ausführliche Behandlung des Begriffs Transferpaket erfolgt in Kapitel 3.2.

Der Begriff der Funktion wird im Gesetz um den Begriff der Verlagerung ergänzt, dessen gesetzgeberische Präzisierung nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG lediglich erkennen lässt, dass bei einer **Funktionsverlagerung** „eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert“ wird. Diese Tautologie des bislang unbestimmten Rechtsbegriffs trägt jedoch nicht zu einem näheren Verständnis oder einer klärenden Begriffsbildung bei.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Vgl. ausführlich *Borstell/Schäperclaus*, IStR 2008, 278 ff.

<sup>30</sup> Vgl. *Greinert*, in *Schaumburg/Rödter*, UntStRef 2008, 2007, 558 f.; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1650; *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2007, F 3, G 1, 2208; *Wulf*, DB 2007, 2282 f.

Für die Ermittlung der Tatbestandsvoraussetzungen einer Funktionsverlagerung kann jedoch § 1 Absatz 2 Satz 1 FVerIV herangezogen werden. Eine Funktion, die nach dem Gesetzes- und Verordnungswortlaut auf ein nahe stehendes sowie im Ausland belegenes Unternehmen „verlagert“ wird, erfordert eine entsprechende **Einstellung oder Reduzierung der Funktion im Inland**. Die Art und Weise, wie das übernehmende Unternehmen die Funktion nach dem Verlagerungsvorgang tatsächlich ausübt, ist nicht von Relevanz.<sup>31</sup> Aus diesem Grunde kann nach einhelliger Meinung in der Literatur der Aufbau neuer Funktionen im Ausland ohne Einschränkung der inländischen Unternehmenstätigkeit von dem Verlagerungsbegriff nicht erfasst werden.<sup>32</sup>

Das Tatbestandsmerkmal der „Einschränkung der Funktion“ will die Finanzverwaltung nach dem Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ (Tz. 2.1.2.2) auch in Fällen der **Substitution einer Funktion** als erfüllt ansehen. Eine Substitution liegt vor, wenn der Leistungsumfang einer Produktserie abgeschlossen ist und das produzierende Unternehmen mit der Herstellung einer neuen Serie beginnt. Die Zuständigkeit für die Herstellung der alten Serienproduktion geht auf ein anderes Konzernunternehmen über, dessen Kompetenz überwiegend in der Vermarktung des Produkts liegt. Die Einstellung des Herstellungsprozesses des alten Serienprodukts ist jedoch nicht als Einschränkung der inländischen Funktion zu werten. Vielmehr bleibt der Aufgabenbereich ‚Produktion‘ durch die Abgabe des fertig entwickelten Serienprodukts im Inland weiterhin bestehen und

---

<sup>31</sup> Vgl. FVerIV, Begründung zu § 1 Absatz 2 Satz 1 FVerIV.

<sup>32</sup> Vgl. *Frotscher*, in Lüdicke, Besteuerung von Unternehmen im Wandel 2007, 187; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1650; *Frischmuth*, StuB 2007, 386 f.

wird mit der Entwicklung und der Herstellung eines neuen Serienprodukts unverändert fortgeführt. Die Leistungsbeziehungen zwischen den Konzerngesellschaften sind fremdüblich zu verrechnen, aber fallen entgegen der Verwaltungsauffassung nicht unter die Regelungen zur Funktionsverlagerung.<sup>33</sup>

## 2.2 Formen und Negativabgrenzung der Funktionsverlagerung

Im folgenden Kapitel ist näher zu bestimmen, welche konkreten Sachverhalte in der Praxis von der Neuregelung betroffen oder im Rahmen einer Negativabgrenzung von der Besteuerung nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG auszuschließen sind.

Grundsätzlich ist zu beachten, dass der Tatbestand einer Verlagerung gemäß § 1 Absatz 2 Satz 2 FVerlV auch vorliegen soll, wenn Funktionen nur **zeitweise**<sup>34</sup> übergehen. Dies bedeutet eine Einbeziehung von zeitlich begrenzten Nutzungsüberlassungen, obwohl es sich nach mehreren kritischen Äußerungen dabei nicht um eine Verlagerung i.S.d. Gesetzeswortlauts handelt und keine Übertragung des Eigentums an den funktionsrelevanten Wirtschaftsgütern stattfindet. Infolgedessen ist dieser in der Rechtsverordnung geregelte Sachverhalt nicht durch die Norm des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG gedeckt.<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> Vgl. *Blumers*, DStR 2010, 21; *Brüninghaus/Bodenmüller*, DStR 2009, 1286 f.

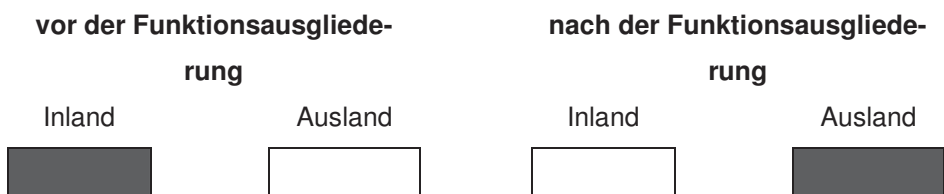
<sup>34</sup> Der zweite Zusatz ‚*teilweise*‘ wurde nach einhelliger Kritik (z.B. *Welling/Tiemann*, FR 2008, 71) aus der Verordnung gestrichen.

<sup>35</sup> Vgl. *Blumers*, in *Herzig*, Handbuch UntStRef 2008, 2008, Rn. 491; *IDW*, IDW-FN 2007, 498.

**Geschäftsvorgänge der letzten fünf Jahre** sind zusammenzufassen, wenn sie wirtschaftlich als Bestandteile einer einheitlichen Funktionsverlagerung zu beurteilen sind (§ 1 Absatz 2 Satz 3 FVerlV).

Von der Finanzverwaltung und in der Literatur wurden bereits vor Einführung des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG **vier Ausprägungsformen** einer Funktionsverlagerung unterschieden, die im Folgenden näher erläutert werden.<sup>36</sup>

Die Form einer **Funktionsausgliederung** wird angenommen, wenn eine Funktion (z.B. Produktion) einschließlich ihrer Chancen und Risiken sowie Entscheidungskompetenzen vollständig auf ein verbundenes Unternehmen im Ausland verlagert wird. Dabei geht in der Regel auch das Eigentum an den für die Funktionsausübung relevanten Wirtschaftsgütern über. Nach dem Verlagerungsvorgang ist die Funktion im Inland vollständig abgebaut. Bei der Funktionsausgliederung handelt es sich zweifelsfrei um einen klassischen Tatbestand i.S.d. § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG.



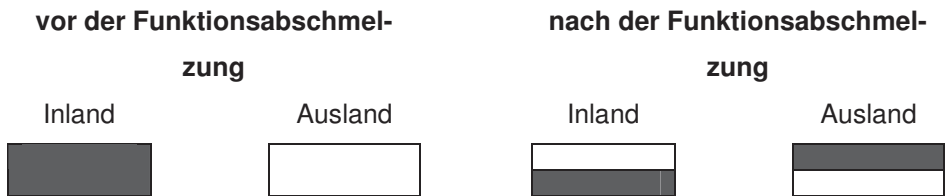
**Abbildung 1: Funktionsausgliederung.** Verlagerung der gesamten Funktion (blau).<sup>37</sup>

<sup>36</sup> Folgende Erläuterungen vgl. *Frischmuth*, StuB 2007, 387; *Frotscher*, FR 2008, 50; *Jahndorf*, FR 2008, 104 ff.; *Kahle*, DK 2007, 648; *Kaminski*, RIW 2007, 599.

<sup>37</sup> Abb. in Anlehnung an *Bernhardt*, in PwC, Steueränderungen 2008, 2008, 507.

<sup>32</sup> Abb. in Anlehnung an *Bernhardt*, in PwC, Steueränderungen 2008, 2008, 507.

Von einer **Funktionsabschmelzung** wird ausgegangen, wenn eine Funktion stückweise samt Chancen und Risiken sowie Entscheidungskompetenzen vom Inland ins Ausland übertragen oder überlassen wird. Die Funktion im Inland wird lediglich reduziert, jedoch nicht in vollem Umfang eingestellt. Ein klassischer Praxisfall ist die Funktionsabschmelzung eines inländischen Eigenproduzenten zum Auftragsfertiger, der lediglich noch Einzelteile produziert und keine Entscheidungskompetenzen mehr besitzt. Es treten in diesem Fall die Rechtsfolgen des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG ein.



**Abbildung 2: Funktionsabschmelzung.** Verminderung einer Funktion (blau).<sup>38</sup>

Eine **Funktionsabspaltung** liegt vor, wenn ein Teil der Funktion auf einen ausländischen Auftragnehmer übergeht. Danach verbleiben Chancen und Risiken sowie Entscheidungskompetenzen weiterhin im Inland. Die für die Funktionsausübung notwendigen Wirtschaftsgüter können sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden. Ein solcher Fall tritt z.B. ein, wenn für die Produktion bestimmter Einzelteile ein ausländischer Auftragnehmer eingesetzt wird, der unter der genauen Anleitung des inländischen Unternehmens die Fertigstellung auszuführen hat und eine Garantie der Abnahme erhält („make-or-buy“-Entscheidung). Obwohl der geschilderte Sachverhalt die Tatbestandsvoraussetzungen einer Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG erfüllt, **verzichtet** der Ge-



setzgeber nach § 2 Absatz 2 Satz 1 FVerIV explizit **auf eine Besteuerung** solcher sog. Routinefunktionen<sup>39</sup>, da es zu keiner Übertragung oder Überlassung der mit der Funktion im Zusammenhang stehenden Chancen und Risiken kommt und somit zukünftige Gewinne des Unternehmens weiterhin der deutschen Besteuerung unterliegen. Für die Funktionsausübung ist lediglich ein angemessenes Entgelt nach den allgemein gültigen Verrechnungspreisgrundsätzen zu vereinbaren.<sup>40</sup> Die Ermittlung des Entgelts hat gem. § 2 Absatz 2 Satz 1 FVerIV nach der Kostenaufschlagsmethode (siehe Kapitel 3.1.2) zu erfolgen.<sup>41</sup>



**Abbildung 3: Funktionsabspaltung.** Verlagerung einer Teilfunktion (blau).<sup>42</sup>

Eine **Funktionsausweitung** schließt sich zeitlich an den Vorgang einer Funktionsabspaltung an, wenn auf die bereits abgespaltene Funktion im Ausland zusätzlich das Gewinnpotenzial verlagert wird. Dies ist gegeben, wenn der ausländische Auftragnehmer beginnt, die selbst erstellten Produkte als Eigenproduzent zu vermarkten. Ein solcher Ausbau einer bereits abgespaltene Funktion mit Übertragung

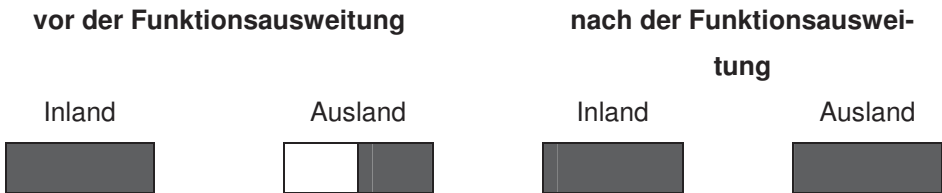
<sup>39</sup> Vgl. BMF-Schr. vom 12.04.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570.

<sup>40</sup> Vgl. *Bernhardt*, in PwC, UntStRef 2008, 2007, Rn. 177; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1650; *Frischmuth*, StuB 2007, 387 f.; *Jahndorf*, FR 2008, 106.

<sup>41</sup> Kritik an der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode (Konzept „verlängerte Werkbank“): *Frotscher*, in Lüdicke, Besteuerung von Unternehmen im Wandel 2007, 200 f.; *Kaminski*, RIW 2007, 599.

<sup>42</sup> Abb. in Anlehnung an *Bernhardt*, in PwC, Steueränderungen 2008, 2008, 507.

des Gewinnpotenzials ist daher als Funktionsverlagerung nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG zu qualifizieren.<sup>43</sup>



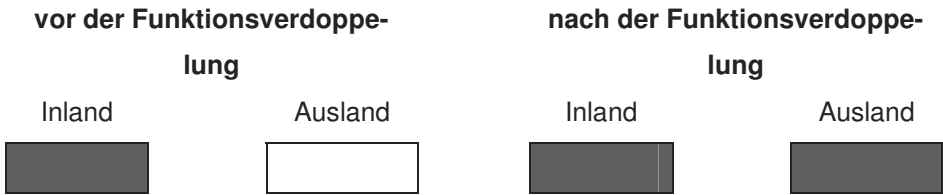
**Abbildung 4: Funktionsausweitung.** Ausbau einer Teilfunktion (blau).<sup>44</sup>

Einen wesentlichen Streitpunkt der Neuregelung des § 1 Absatz 3 AStG stellt die vermeintliche Verlagerungsform der **Funktionsverdoppelung** dar. Eine Funktionsverdoppelung tritt ein, wenn ein nahe stehendes Unternehmen im Ausland eine Funktion aufbaut, die bereits in paralleler Form im Inland existiert. Der Neuaufbau der ausländischen Funktion führt jedoch nicht zu einer Verminderung oder Einstellung der inländischen Geschäftstätigkeit. Wie bereits bei der ertragsteuerlichen Definition des Begriffs Funktionsverlagerung erläutert, stimmen die Auffassungen in der Literatur<sup>45</sup> darin überein, dass die Verdoppelung einer Funktion keinen Verlagerungsvorgang darstellen kann, da keine Übertragung oder Überlassung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Chancen und Risiken der inländischen Funktion ins Ausland stattfindet.

<sup>43</sup> Vgl. *Bernhardt*, in PwC, UntStRef 2008, 2007, Rn. 177; *Frotscher*, FR 2008, 50; *Kaminski*, RIW 2007, 599.

<sup>44</sup> Abb. in Anlehnung an *Bernhardt*, in PwC, Steueränderungen 2008, 2008, 507.

<sup>45</sup> Siehe Fn. 27.



**Abbildung 5: Funktionsverdoppelung.** Gleiche Funktion (blau) im Inland und im Ausland.<sup>46</sup>

Die Finanzverwaltung hat jedoch in ihrem ersten Entwurf der Funktionsverlagerungsverordnung vom 4. Juni 2007 geregelt, dass **Verdoppelungen einer Verlagerung gleichzustellen** sind (§ 1 Absatz 4 FVerlagV-E). In der Begründung zur Verordnung äußert die Finanzverwaltung die Befürchtung, dass ein Unternehmen in einer Expansionsphase zunächst eine parallele Funktion im Ausland aufbaut, um in einer folgenden Rezessionsphase die inländische Funktion schrittweise abzubauen und letztendlich einzustellen. Würden Funktionsverdoppelungen nicht § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG unterliegen, könne ein Steuerpflichtiger auf diese Art und Weise eine faktische **Funktionsverlagerung als Funktionsverdoppelung verschleiern**, um im Rahmen eines Gesamtplans die Rechtsfolgen des Funktionsverlagerungstatbestandes zu umgehen. Als vorbeugende Maßnahme bezieht nun die Finanzverwaltung sämtliche Arten der Funktionsverdoppelung in den steuerlichen Tatbestand einer Funktionsverlagerung mit ein. Das Bundesfinanzministerium hält sogar generell eine „*Differenzierung zwischen Missbrauch und ‚guten Funktionsverlagerungen‘*“

<sup>46</sup> Abb. in Anlehnung an *Bernhardt*, in PwC, Steueränderungen 2008, 2008, 507.

nicht für prüfbar<sup>47</sup> und hat keine ernsten Bedenken gegen eine allgemeine Missbrauchsvermutung zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Erst nachdem das IDW in einer Pressemitteilung eine „*nachhaltige Schädigung des Wirtschaftsstandorts Deutschland*“<sup>48</sup> durch die Neuregelung (insbesondere im Bereich Forschung und Entwicklung) prognostizierte und die Verbände der deutschen Wirtschaft in umfangreichen Stellungnahmen<sup>49</sup> sowie weitere Fachleute des Steuerrechts in zahlreichen Beiträgen<sup>50</sup> **heftige Kritik** an der steuerlichen Berücksichtigung von Funktionsverdoppelungen übten, lenkte die Finanzverwaltung ein. Ende September 2007 beschlossen die Abteilungsleiter der Finanzministerien aus Bund und Ländern, Funktionsverdoppelungen aus dem FVerIV-E zu streichen und stattdessen eine Missbrauchsklausel einzubauen.<sup>51</sup> Dabei wird allerdings übersehen, dass auch die Missbrauchsbekämpfung per Verordnung einer gesetzlichen Grundlage bedarf. Die Verordnungsermächtigung in § 1 Absatz 3 Satz 13 AStG enthält keine solche Grundlage.

In der Endfassung der FVerIV führt der Ordnungsgeber eine **fünfjährige Sperrfrist** ein, in der die inländische Funktion nach dem Vorgang einer Funktionsverdoppelung nicht abgeschmolzen werden darf. Sollte eine Abschmelzung der inländischen Funktion innerhalb der Sperrfrist erfolgen, geht § 1 Absatz 6 FVerIV zu diesem Zeitpunkt von

---

<sup>47</sup> Naumann/von Wolfersdorff, SR 2007, 203.

<sup>48</sup> IDW, WPg 2007, 803 f.

<sup>49</sup> Vgl. z.B. *BStBK*: Stellungnahme vom 30.07.2007; *DIHK/BDI/ZDH, et al.*: Stellungnahme vom 30.07.2007; *IDW*: Stellungnahme vom 04.06.2007 (Internetdokumente).

<sup>50</sup> Vgl. z.B. *Greinert*, in Schaumburg/Rödter, UntStRef 2008, 2007, 561 f.; *Schwenke*, in Lüdicke, UntStRef 2008 im int. Umfeld, 2008, 119 ff.; *Höreth/Ortmann-Babel*: Die UntStRef 2008, 2007, Rn. 82 ff.; *Frischmuth*, IWB 2007, 2253 ff.

<sup>51</sup> Vgl. *Welling/Tiemann*, FR 2008, 71.

einem einheitlichen Verlagerungsvorgang aus, der die Rechtsfolgen des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG auslöst. Fälle mit „*einer geringfügigen oder zeitlich begrenzten Einschränkung der betreffenden Funktion*“<sup>52</sup> sollen jedoch als sog. Bagatellfälle nicht berücksichtigt werden. Kann der Steuerpflichtige glaubhaft machen, dass eine Einschränkung der inländischen Geschäftstätigkeit nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung steht, entfällt ebenfalls eine Besteuerung. Nach dem Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ (Tz. 2.1.6.2.4) ist eine steuerschädliche Abschmelzung anhand der **Umsatzentwicklung des verlagernden Unternehmens** zu identifizieren. Reduziert sich innerhalb des Fünfjahreszeitraums der Umsatz eines Wirtschaftsjahres um mindestens 1 Mio. € oder um mehr als 10 Prozent, ist nicht mehr von einem geringfügigen Bagatellfall auszugehen. In Anbetracht der erheblichen Umsatzeinbußen, die Unternehmen im Zuge der Finanzkrise erleiden mussten, ist jedoch ein Abstellen auf den Jahresumsatz eines Unternehmens für die Aufdeckung missbräuchlicher Gestaltungen nicht geeignet.

Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob es der Finanzverwaltung gestattet ist, durch Erlass einer Rechtsverordnung eine Abwandlung des gesetzlich normierten Begriffs der Funktionsverlagerung vorzunehmen und auf diese Weise Sachverhalte zu erfassen, die über den Wortsinn des Gesetzes hinausgehen. Die Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung ist in § 1 Absatz 3 Satz 13 AStG gesetzlich verankert. Nach dem Verständnis des Art. 80 Absatz 1 Satz 2 GG würde ein **nicht von der Ermächtigungsgrundlage gedeckter**

---

<sup>52</sup> FVerIV, Begründung zu § 1 Absatz 6 Satz 1.

**Sachverhalt** die Grenzen einer Rechtsverordnungsermächtigung hinsichtlich Inhalt, Zweck und Ausmaß überschreiten. Für den steuerlichen Tatbestand einer Funktionsverdoppelung fehlt es daher an einer gesetzlichen Grundlage, auch wenn die Finanzverwaltung eine Einbeziehung als selbstverständlich erachtet.<sup>53</sup>

Im Rahmen einer **Negativabgrenzung** sind mehrere Fallvarianten von dem Tatbestand des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG auszuschließen.

Neben der zuvor dargestellten Funktionsabspaltung ist eine Funktionsverlagerung nach § 1 Absatz 7 FVerlV zu verneinen, wenn der Vorgang **ausschließlich** eine Übertragung oder Überlassung von **Wirtschaftsgütern**, die Erbringung von **Dienstleistungen** oder die Entsendung von Personal bedeutet. Dafür muss in **Personalentsendungsfällen** der bisherige Zuständigkeitsbereich des entsandten Personals im abgebenden Unternehmen verbleiben. Zudem darf keine gleiche Tätigkeit bei dem aufnehmenden Unternehmen ausgeübt werden.<sup>54</sup> Nach FROTSCHER sowie KROPPE, RASCH und EIGELSHOVEN kann im Fall der bloßen Versetzung eines Arbeitnehmers grundsätzlich keine Funktionsverlagerung angenommen werden, da weder Wissen noch Erfahrungen des Arbeitnehmers zur Bildung eines eigenständigen Wirtschaftsguts führen oder als organischer Teil eines Betriebs anzusehen sind. In Entsprechung zum Fremdvergleichsgrundsatz wäre ein Konkurrent in der Regel nicht bereit eine ‚Ablöse-

---

<sup>53</sup> Vgl. *Schwenke*, in Lüdiche, UntStRef 2008 im int. Umfeld, 2008, 122 f.; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1650; *Frotscher*, FR 2008, 51; *Jahndorf*, FR 2008, 106; *Welling/Tiemann*, FR 2008, 71.

<sup>54</sup> Vgl. FVerlV-E vom 23.05.2008, Begründung zu § 1 Absatz 7 Satz 2 FVerlV-E, 14.

summe' für einen Arbeitnehmer zu zahlen, der zu seinem Unternehmen wechselt.<sup>55</sup>

Ein Vorgang, der nach § 1 Absatz 7 Satz 2 FVerIV unter fremden Dritten **nicht als entgeltlicher Erwerb** einer Funktion angesehen wird, gilt auch nicht als Funktionsverlagerung (z.B. fristgerechte Kündigung, Auslaufen einer Vertragsbeziehung).<sup>56</sup>

### 2.3 Ziele der Funktionsverlagerung

Die zunehmende Liberalisierung und grenzüberschreitende Vernetzung veranlasst Unternehmen, sich dem **internationalen Wandel anzupassen** und bestimmte Funktionen einschließlich ihrer Chancen und Risiken räumlich zu verlagern. In der Regel spielen steuerliche Motive bei der Standortwahl eine sekundäre Rolle. Hingegen werden Gestaltungen der Unternehmensstruktur gewählt, die **optimale Vorteile** hinsichtlich Kosten, Absatz, Beschaffung und Wettbewerbsstrategie verschaffen.<sup>57</sup>

Die **außersteuerlichen Gründe** für Verlagerungen ins Ausland können vielfältigster Natur sein und hängen von dem jeweiligen Einzelfall ab. Die Strategie einer Standortverlagerung kann beispielsweise die Ausnutzung von Skalen- und Synergieeffekten durch Bündelung gleichartiger Aufgaben des Unternehmens oder die Risikodiversifikation durch Verteilung betrieblicher Funktionen auf unterschiedliche

---

<sup>55</sup> Vgl. *Frotscher*, in Lüdicke, Besteuerung von Unternehmen im Wandel 2007, 203; *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2007, F 3, G 1, 2222 f.

<sup>56</sup> Vgl. FVerIV-E vom 23.05.2008, Begründung zu § 1 Absatz 7 Satz 2 FVerIV-E, 15.

<sup>57</sup> Vgl. *Ebke*, RIW 2004, 241; *Endres*, RIW 2003, 729; *Kuckhoff/Schreiber*, IStR 1999, 322.

Standorte beinhalten. Ferner können die Erschließung neuer Märkte, Nähe zum Kunden, Senkung von Lohn-, Logistik- und Standortkosten, rechtliche und politische Rahmenbedingungen, strenge Umweltschutz- und Sicherheitsauflagen, Vermeidung von Wechselkursrisiken sowie Überwindung von Zoll- und Handelsbarrieren entscheidende Kriterien für unternehmerische Aktivitäten im Ausland sein.<sup>58</sup>

Innerhalb eines Unternehmensverbunds sind jedoch auch **steuerliche Aspekte** nicht außer Acht zu lassen. Dabei verfolgt die konzerninterne Steuerpolitik das Ziel, steuerliche Bemessungsgrundlagen so zu verlagern, dass Einkünfte möglichst in Ländern mit niedrigen Steuertarifen realisiert werden, während Aufwendungen in Ländern mit hohen Steuersätzen anfallen (optimale Allokation).<sup>59</sup> Bei Funktionsverlagerungen handelt es sich demnach um geeignete Instrumente zur Nutzung des internationalen Steuergefälles und zur Senkung der Konzernsteuerquote.<sup>60</sup> Laut einer Vergleichsstudie des ZEW wiesen Deutschland und Spanien innerhalb Europas für das Jahr 2005<sup>61</sup> die **höchste effektive Durchschnittssteuerbelastung für Unternehmensgewinne** auf (36 %, siehe Grafik Anhang 1). Die Maßnahmen der Unternehmensteuerreform 2008 führen zu einer tariflichen Belastung von Körperschaften von durchschnittlich 29,83 %<sup>62</sup>. Hierdurch ist der Standort Deutschland attraktiver geworden. Dennoch

---

<sup>58</sup> Vgl. *Ditz*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, et al., Betriebsstätten-Handbuch 2006, 190 f.; *Eisele*: Grenz-überschreitende FVerl 2003, 56 ff.; *Kuckhoff/Schreiber*, IStR 1999, 322.

<sup>59</sup> Vgl. *Jacobs*: Int. Unternehmensbesteuerung 2007, 1024 ff.

<sup>60</sup> Vgl. *Serg*: Optimierung der Konzernsteuerquote durch int. FVerl 2006; *Endres/Günkel*, WPg-Sonderheft 2006, S1 ff.; *Endres/Oestreicher*, IStR Beihefter zu Heft 15, 2003, 11; *Herzig*, DB 2007, 1 ff.; *Müller*, DStR 2002, 1684 ff.

<sup>61</sup> Vgl. *ZEW*: Pressemitteilung vom 18.04.2006 (Internetdok.).

<sup>62</sup> BT-Drucks. 16/5377, Seite 1.



bleibt im Verhältnis zu einer Reihe von Staaten ein Belastungsgefälle erhalten.

Der Trend zu Funktionsabwanderungen sorgt, auch wenn er – gerade in der Krise – nachgelassen hat und durch zwischenzeitliche Rückverlagerungen abgemildert wird, weiterhin für eine wirtschaftspolitische Diskussion um die **Attraktivität des Standorts Deutschland**. Nach einer empirischen Untersuchung des Statistischen Bundesamts, die im April 2008 veröffentlicht wurde<sup>63</sup>, tätigen etwa 14 % der deutschen Unternehmen mit über 99 Beschäftigten Auslandsinvestitionen in Form von Verlagerungen, die im überwiegenden Maße Unternehmensfunktionen wie Buchhaltung, Callcenter oder Teile der Produktion betreffen. Die **Motive** der verlagernden Unternehmen liegen der Statistik zufolge in der Erschließung neuer Märkte (82 %), niedrigeren Lohnkosten (82 %) und übrigen Kosten (74 %) wie auch in Steuer- und Förderanreizen (58 %) begründet (*siehe Grafik Anhang 2*). Beliebte **Zielländer** von Verlagerungen sind insbesondere die neuen EU-Mitgliedstaaten (60 %), China (36 %) und die bisherigen EU-Staaten (30 %) – *siehe Grafik Anhang 3*. Die Funktionsverlagerungen der Jahre 2001 bis 2006 haben den deutschen Arbeitsmarkt etwa 188.000 Arbeitsplätze gekostet, von denen zuvor 105.000 durch die verlagernden Unternehmen im Inland geschaffen wurden.

Viele Unternehmen entschieden sich nach einer DIHK-Umfrage vom Frühjahr 2008<sup>64</sup> wegen des steigenden Fachkräftemangels, des er-

---

<sup>63</sup> Vgl. *Destatis*: Statistik Unternehmensverlagerungen 2008 (Internetdok.).

<sup>64</sup> Vgl. *DIHK*: Standortpolitik: Investitionen im Ausland 2008 (Internetdok.).

kennbaren Endes der zurückhaltenden Lohnentwicklung, der Einführung von Branchenmindestlöhnen oder bestimmter steuerlicher Entwicklungen wie z.B. bei der Erbschaftsteuer oder im Zuge der Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform 2008 (zu der auch die Besteuerung von Funktionsverlagerungen gehört) **gegen einen Standort in Deutschland.**

Inzwischen scheinen sich dagegen die vermeintlichen Lohnkostenvorteile an Standorten wie Osteuropa und China erheblich zu relativieren, so dass sich zunehmend erfolglose Funktionsverlagerungen feststellen lassen. Nach einer Studie des Fraunhofer-Instituts für System- und Innovationsforschung in Karlsruhe **kehrt jedes fünfte mittelständische Unternehmen**, welches dem Abwanderungstrend der letzten Jahre gefolgt ist, **nach Deutschland zurück** (siehe Grafik Anhang 4). Gründe hierfür sind hauptsächlich Qualitätsmängel bei der Produktion, stockende Produktionsabläufe und logistische Hemmnisse, die sämtliche Kostenvorteile aufzehren.<sup>65</sup> So zog beispielsweise der bekannte deutsche Spielzeughersteller Steiff seine Produktion aus China zurück und stellt seine Produkte wieder in Deutschland her. Zudem scheint das vom BMF angenommene Volumen der Buchgewinnverlagerungen in Höhe von 100 Mrd. €<sup>66</sup> im Jahr nicht den tatsächlichen Gegebenheiten zu entsprechen. Andere Studien belegen, dass bis zum Jahr 2007 kumulierte Buchgewinne von maximal 30 Mrd. € ins Ausland verlagert worden sein können.<sup>67</sup> In Anbetracht der rückläufigen Entwicklung von Funktionsverlagerungen

---

<sup>65</sup> Vgl. *Fraunhofer ISI*: Presseinformation vom 03.03.2008 (Internetdok.); *Schirmer*, SR 2008, 111.

<sup>66</sup> Vgl. *BMF*, Unternehmensteuerreform 2008 – Häufige Fragen und Antworten (Teil 2), 2007 (Internetdok.).

<sup>67</sup> Vgl. *Heckermeyer/Spengel*, DB 2009, 133 ff.

ins Ausland und der wesentlich niedrigeren Einschätzung des verlagerten Gewinnvolumens stellt sich die Frage, ob die Finanzverwaltung das erwartete Mehraufkommen durch die Neuregelung des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG erheblich überschätzt und unter Umständen der bürokratische Aufwand der eingeführten Gesetzgebung in naher Zukunft nicht mehr zu rechtfertigen ist.<sup>68</sup> Zudem besteht die Befürchtung, dass die ordnungspolitisch und verfassungsrechtlich fragwürdigen Vorkehrungen gegen Funktionsverlagerungen sich letztlich sogar als kontraproduktiv erweisen.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Vgl. *Haas*, SR 2008, 108.

<sup>69</sup> *Heckemeyer/Spengel*, DB 2009, 133, 135.

### 3 Bewertung von Funktionsverlagerungen nach § 1 Absatz 3 AStG

#### 3.1 Grundlagen zur Bewertung einer Funktionsverlagerung

##### 3.1.1 Einkünftekorrektur bei internationalen Sachverhalten nach § 1 AStG

Neben den Rechtsinstituten der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage hat der Gesetzgeber mit **§ 1 AStG** eine ausschließlich für grenzüberschreitende Sachverhalte geltende Einkünftekorrekturnorm geschaffen. § 1 Absatz 1 AStG verlangt, dass derartige Geschäftsbeziehungen zwischen nahe stehenden Personen zu Bedingungen wie zwischen fremden Dritten abgeschlossen und durchgeführt werden.<sup>70</sup>

Bei **nahe stehende Personen** handelt es sich nach § 1 Absatz 2 AStG insbesondere um Gesellschaften, an denen der Steuerpflichtige zu mindestens 25 % beteiligt ist, oder Gesellschaften, die wiederum am Steuerpflichtigen eine Beteiligung von mindestens 25 % halten, sowie Gesellschaften, die mittelbar oder unmittelbar von demselben Mutterunternehmen gehalten werden (Schwestergesellschaften). Folglich gehören dem Kreis der nahe stehenden Personen vor allem Unternehmen innerhalb eines Konzernverbunds an.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> Vgl. *Vögele/Raab*, in *Vögele/Borstell/Engler*, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. A 161; *Wassermeyer*, in *Flick/Wassermeyer/Schaumburg*, AStR 2008, Rn. 11.

<sup>71</sup> Vgl. *Vögele/Raab*, in *Vögele/Borstell/Engler*, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. A 204 ff.; *Wassermeyer*, in *Flick/Wassermeyer/Schaumburg*, AStR 2008, Rn. 249 ff.

Unter **Geschäftsbeziehungen** fallen nach § 1 Absatz 5 AStG sämtliche Rechtsgeschäfte, schuldrechtlichen Verträge, Handlungen und Verfügungen, die im Rahmen einer landwirtschaftlichen, gewerblichen, selbständigen oder vermietenden Tätigkeit vorgenommen werden.<sup>72</sup>

Zu den **Bedingungen** eines Geschäfts zählen vornehmlich die vereinbarten und gezahlten Preise für Lieferungen und Leistungen zwischen nahe stehenden Personen, die unter dem Begriff **Konzernverrechnungspreise** oder verkürzt **Verrechnungspreise** bekannt sind.<sup>73</sup> Weltweit machen die OECD Transfer Pricing Guidelines (OECD-Verrechnungspreisgrundsätze) aus dem Jahr 1995 Vorgaben für die Behandlung von Verrechnungspreisen. Diese Leitlinien entfalten jedoch keine bindende Wirkung gegenüber nationalen Gesetzgebern. Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 kodifizierte der deutsche Gesetzgeber in § 1 AStG erstmals Terminologie und Methodik der Verrechnungspreisermittlung.<sup>74</sup>

Indem für Zwecke der Besteuerung darauf abgestellt wird, wie die jeweiligen Geschäfte unter fremden Dritten abgeschlossen worden wären, findet der im internationalen Steuerrecht allgemein anerkannte **Grundsatz des Fremdvergleichs** (*„dealing at arm's length principle“*) Anwendung. Dieser Vergleich basiert auf dem Gedanken, dass bei

---

<sup>72</sup> Vgl. *Vögele/Raab*, in *Vögele/Borstell/Engler*, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. A 166 ff.; *Wassermeyer*, in *Flick/Wassermeyer/Schaumburg*, AStR 2008, Rn. 222 ff.

<sup>73</sup> Vgl. *Vögele/Fischer*, in *Vögele/Borstell/Engler*, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. A 11.

<sup>74</sup> Vgl. *Frischmuth*, IStR 2007, 485; *Klapdor*, StuW 2008, 84.

Geschäftsbeziehungen unter fremden Dritten schon die entgegengesetzten Interessen für angemessene Preise sorgen, während bei nahe stehenden Personen ein möglicher Interessengleichklang Anlass geben kann, einander zu begünstigen. Nahe stehende Personen haben insbesondere die Möglichkeit, über die Vereinbarung unangemessener Preise **Gewinne** in Länder mit geringerer Steuerbelastung zu **verschieben**. Die Einkünftekorrektur nach Maßgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes soll also „missbräuchlichen“ Gestaltungen entgegenwirken und zur Festlegung angemessener Verrechnungspreise führen, d.h. Preisen, auf die sich unabhängige Dritte auf dem Markt verständigen würden.<sup>75</sup>

Für die Konkretisierung des Verhaltens unabhängiger Dritter i.S.d. Fremdvergleichs wird in § 1 Absatz 1 Satz 2 AStG das **Leitbild des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers** gesetzlich verankert. Dabei handelt es sich um einen bereits bestehenden Begriff aus der BFH-Rechtsprechung, der jedoch, wie viele andere neu eingeführte Rechtsbegriffe des § 1 AStG, eine inhaltliche Klarstellung seitens des Gesetzgebers vermissen lässt.<sup>76</sup> Inzwischen geht der BFH<sup>77</sup> davon aus, dass das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers auf der einen Seite für die Wahrung des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht ausreicht, sondern auch bei dem Geschäftspartner bzw. der nahe stehenden Person ein ordentliches und gewissenhaftes Verhalten zu unterstellen ist. Diese theoretische **„Verdoppelung“** des ordentlichen Geschäftsführers soll eine sachge-

---

<sup>75</sup> Vgl. *Becker*, in Kroppen, Handbuch Int. Verrechnungspreise 2007, O Tz. 4.4; *Vögele/Fischer*, in Vögele/Borstell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. A 11.

<sup>76</sup> Vgl. *Kaminski*, RIW 2007, 595 f.; *Klapdor*, StuW 2008, 85.

<sup>77</sup> BFH-Urt. vom 17.05.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204.

rechte Beurteilung der Angemessenheit eines Verrechnungspreises gewährleisten.<sup>78</sup>

Ferner verlangt die sog. **Transparenzklausel** in § 1 Absatz 1 Satz 2 AStG, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen muss. Dieses Verständnis basiert auf dem theoretischen Modell des transparenten Marktes aus der Volkswirtschaftslehre.<sup>79</sup> Es handelt sich jedoch nach h.M. bei der Transparenzklausel um einen Verstoß gegen den internationalen Fremdvergleichsgrundsatz, da unter fremden Dritten eine vollständige Kenntnis über die jeweiligen Verhältnisse des anderen nicht gegeben ist. Ein ordentlicher Geschäftsführer würde in Verhandlungen mit Geschäftspartnern niemals seine eigenen Preisvorstellungen unmittelbar offenbaren, da eine solche Transparenz zu einer Schwächung der eigenen Verhandlungsposition beitragen könnte.<sup>80</sup>

Abweichungen vom Fremdvergleichsgrundsatz in der Ausprägung des § 1 AStG haben eine steuerpflichtige **Korrektur der Einkünfte** außerhalb der Steuerbilanz zur Folge. Die Korrektur kann ausschließlich zuungunsten des Steuerpflichtigen erfolgen.<sup>81</sup>

Im **Konkurrenzverhältnis zu anderen Vorschriften** steht § 1 AStG in der Rangfolge zurück und kommt lediglich ergänzend zur Anwen-

---

<sup>78</sup> Vgl. *Baumhoff*, in Mössner, Steuerrecht int. tätiger Unternehmen 2005, C 308a ff.; *Ditz*: Int. Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten 2004, 187 ff.

<sup>79</sup> Vgl. *Puhani*: Volkswirtschaftslehre 2003, 44.

<sup>80</sup> Vgl. Schreiber in *Baumhoff/Brüninghaus/Lenz, et al.*, WPg-Sonderheft 2006, S143; *Kahle*, DK 2007, 650; *Kaminski*, RIW 2007, 595; *Waldens*, PISStB 2007, 212; *Wassermeyer*, DB 2007, 536.

<sup>81</sup> Vgl. *Wassermeyer*, IStR 2001, 633.

derung, wenn die vorrangig anzuwendenden Rechtsinstitute der verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Absatz 3 Satz 2 KStG), der Entnahme (§ 4 Absatz 1 Satz 1 und 2 EStG) oder der verdeckten Einlage (§ 4 Absatz 1 Satz 1 und 7 EStG; § 6 Absatz 6 EStG) nicht zu einer Korrektur bis zur Höhe des Fremdvergleichspreises geführt haben (§ 1 Absatz 1 Satz 3 AStG). Eine Korrektur nach § 1 AStG zusätzlich zur Annahme einer verdeckten Einlage ist jedoch in der Literatur umstritten.<sup>82</sup> Nach einer groben Einschätzung von WASSERMEYER liegen in den häufigsten Praxisfällen verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. Entnahmen (90 %), in selteneren Fällen verdeckte Einlagen (7 %) und lediglich in Sonderfällen Korrekturen nach § 1 AStG (3 %) vor.<sup>83</sup>

### 3.1.2 Methodik der Verrechnungspreisermittlung nach § 1 Abs. 3 AStG

In der Neufassung des § 1 Absatz 3 AStG legt der Gesetzgeber eine **Anwendungsreihenfolge der Verrechnungsmethoden** fest, die ein dreistufiges Konzept bildet.<sup>84</sup>

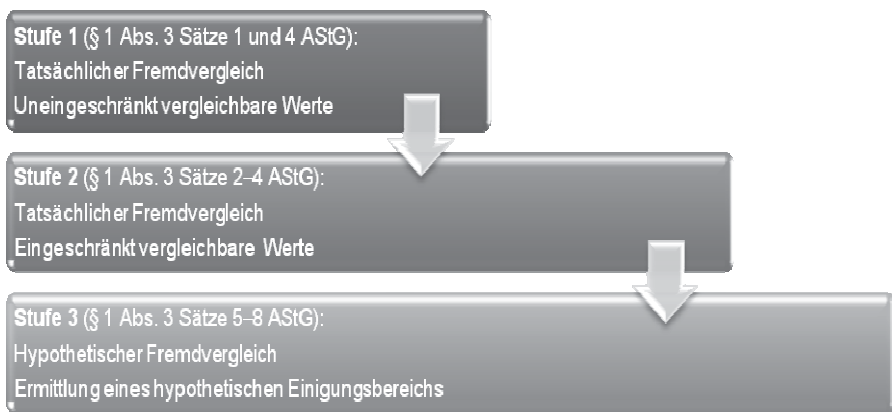
---

<sup>82</sup> Vgl. Greinert, in Schaumburg/Rödter, UntStRef 2008, 2007, 547 f.; Bernhardt/van der Ham/Kluge, IStR 2007, 717 ff.

<sup>83</sup> Vgl. Wassermeyer, IStR 2001, 633.

<sup>84</sup> Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1461 ff.; Frischmuth, IStR 2007, 485 ff.; Lange/Rohler, GmbH-StB 2007, 309 ff.





**Abbildung 6: Anwendungsreihenfolge der Verrechnungspreismethoden im Stufenverhältnis<sup>85</sup>**

Auf der ersten Stufe ist zu prüfen, ob uneingeschränkt vergleichbare Werte im Rahmen eines **tatsächlichen Fremdvergleichs** verfügbar sind (§ 1 Absatz 3 Sätze 1 und 4 AStG). Sollten tatsächlich existente Rechtsgeschäfte zu einem Vergleich vorliegen, erfolgt vorrangig eine Bewertung des maßgeblichen Verrechnungspreises nach den **transaktionsbezogenen Standardmethoden<sup>86</sup>**, die nahezu weltweit anerkannt sind.<sup>87</sup>

- Die in vielen Ländern bevorzugte **Preisvergleichsmethode** bedeutet, dass der zwischen verbundenen Unternehmen gezahlte Verrechnungspreis mit einem Preis zu vergleichen ist, den unabhängige Dritte bei vergleichbaren Geschäften unter entsprechenden Rahmenbedingungen vereinbart hätten. Bei diesem Vergleich kann auf Geschäfte zwischen Fremden (äußerer Preisvergleich) oder auf Geschäfte des Unternehmens

<sup>85</sup> Abb. in Anlehnung an *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1462.

<sup>86</sup> Vgl. Gesetzesbegr. UntStRef 2008 der BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, Artikel 7, zu § 1 AStG, 146.

<sup>87</sup> Vgl. *Bödefeld/Kuntschik*, in *Blumenberg/Benz*, Die UntStRef 2008, 2007, 243 f.

mit unabhängigen Dritten (innerer Preisvergleich) zurückgegriffen werden.<sup>88</sup>

- Die **Wiederverkaufspreismethode** findet vorrangig Anwendung bei Vertriebsgesellschaften. Grundlage ist der Preis, den das Unternehmen aus dem Verkauf der relevanten Ware an unabhängige Abnehmer erzielt. Dieser Marktpreis reduziert sich um eine angemessene Bruttomarge, die als entscheidende Vergleichsgröße für eine Angemessenheitsprüfung heranzuziehen ist. Der verbleibende Betrag ergibt den maßgeblichen Verrechnungspreis.<sup>89</sup>
- Die dritte Standardmethode ist die **Kostenaufschlagsmethode**, die insbesondere bei Produktions- und Dienstleistungsunternehmen gebräuchlich ist. Der Verrechnungspreis ermittelt sich durch Hinzurechnung eines prozentualen Nettogewinnaufschlags auf die Kosten des Liefernden oder Leistenden. Der Gewinnaufschlag ist die mit fremden Dritten zu vergleichende Größe.<sup>90</sup>

Führt die Anwendung der Standardmethoden zu mehreren möglichen Verrechnungspreisen, ist aus den festgestellten Werten eine **Bandbreite** zu bilden, innerhalb derer ein Steuerpflichtiger an sich den für ihn günstigsten Wert bestimmen können müsste. Als Grundlage der Bandbreitenermittlung sollen laut Gesetzesbegründung z.B. „*Preise*,

---

<sup>88</sup> Vgl. *Becker*, in Kroppen, Handbuch Int. Verrechnungspreise 2007, O Tz. 2.6 ff.; *Vögele/Raab*, in Vögele/Borstell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. D 1 ff.

<sup>89</sup> Vgl. *Becker*, in Kroppen, Handbuch Int. Verrechnungspreise 2007, O Tz. 2.14 ff.; *Diessner*, in Vögele/Borstell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. D 101 ff.

<sup>90</sup> Vgl. *Becker*, in Kroppen, Handbuch Int. Verrechnungspreise 2007, O Tz. 2.32 ff.; *Vögele/Raab*, in Vögele/Borstell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. D 161 ff.

*Bruttomargen, Kostenaufschlagssätze, Provisionssätze*<sup>91</sup> dienen. Liegt der vom Unternehmen verwendete Verrechnungspreis außerhalb dieser Bandbreite, sieht § 1 Absatz 3 Satz 4 AStG indessen vor, dass der **Median** aller Werte innerhalb der Vergleichsgruppe als maßgeblicher Verrechnungspreis anzusetzen ist.<sup>92</sup> Die zwingende Korrektur auf den Median ist in der Literatur sehr umstritten<sup>93</sup> und gilt als „*willkürlich*“<sup>94</sup>. Die Verwaltungsgrundsätze von 2005<sup>95</sup> erkennen alle Werte innerhalb einer Bandbreite als fremdvergleichskonform an. Danach ist stets der günstigste Wert für den Steuerpflichtigen zu wählen, um die mögliche Besteuerung eines tatsächlich nicht erzielten Gewinns zu vermeiden.<sup>96</sup>

Bei einem Mangel an uneingeschränkt vergleichbaren Daten, wie es in der Regel wohl der Fall sein wird, folgt in der zweiten Stufe des Modells eine Anwendung der Standardmethoden mit eingeschränkt vergleichbaren Werten (§ 1 Absatz 3 Sätze 2 bis 4 AStG). Ergibt sich eine Vielzahl möglicher Vergleichswerte, schreibt § 1 Absatz 3 Satz 3 AStG eine **Einengung der Bandbreite** vor. Die Methodik dieser Eingrenzung bleibt unerwähnt, doch ist nach der Gesetzesbegründung<sup>97</sup> davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung auf das bereits in den

---

<sup>91</sup> Gesetzesbegr. zur UntStRef 2008 der BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, Artikel 7, zu § 1 AStG, 146.

<sup>92</sup> Vgl. *Greinert*, in Schaumburg/Rödter, UntStRef 2008, 2007, 548 ff.; *Lange/Rohler*, GmbH-StB 2007, 311.

<sup>93</sup> Vgl. *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2007, F 3, G 1, 2226; *Wassermeyer*, DB 2007, 536.

<sup>94</sup> *Bödefeld/Kuntschik*, in Blumenberg/Benz, Die UntStRef 2008, 2007, 246.

<sup>95</sup> BMF-Schr. vom 12.04.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.12.5.

<sup>96</sup> Vgl. *Bödefeld/Kuntschik*, in Blumenberg/Benz, Die UntStRef 2008, 2007, 246.

<sup>97</sup> Gesetzesbegr. zur UntStRef 2008 der BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, Artikel 7, zu § 1 AStG, 146.

„Verwaltungsgrundsätzen – Verfahren“<sup>98</sup> genannte Verfahren der sog. **Interquartile Range** zurückgreift. Bei dieser Methode bleiben die unteren und die oberen 25 % einer Bandbreite von möglichen Preisen unberücksichtigt. Diese pauschale Einengung der Bandbreite um 50 % führt nach Auffassung von BAUMHOFF zu Ergebnissen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entsprechen.<sup>99</sup> Trotz der Vorbehalte verfügt die vereinfachte Methode über internationale Akzeptanz und wird in der deutschen Literatur auch befürwortet.<sup>100</sup> Auch bei der eingegengten Bandbreite ist im Falle einer Korrektur auf den Median abzustellen.

Sind jedoch weder uneingeschränkt noch eingeschränkt vergleichbare Werte ermittelbar, ist in der dritten Stufe ein **hypothetischer Fremdvergleich** vorzunehmen (§ 1 Absatz 3 Sätze 5 bis 8 AStG). Der hypothetische Fremdvergleich sieht eine Simulation des Preisbildungsprozesses durch realitätsbezogenes „Nachdenken“ vor, um einen fiktiven Preisvergleich durchzuführen.<sup>101</sup> Nach § 1 Absatz 3 Satz 6 AStG erfolgt auf Basis einer Funktionsanalyse und interner Planrechnungen eine Festlegung der **Preisuntergrenze** aus der Perspektive des leistenden Geschäftsführers und der **Preisobergrenze** aus der Sicht des leistungsempfangenden Geschäftsführers. Hierin offenbart sich sowohl das Leitbild des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers als auch die Fiktion der Transparenzklausel, indem der Gesetzgeber vollständige Kenntnisse über

---

<sup>98</sup> BMF-Schr. vom 12.04.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.12.57.

<sup>99</sup> Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1463.

<sup>100</sup> Vgl. *Schreiber*, in Kroppen, Handbuch Int. Verrechnungspreise 2007, Rn. 225 ff.

<sup>101</sup> Vgl. *Baumhoff*, in Flick/Wassermeyer/Schaumburg, AStR 2008, Rn. 361; *Kahle*, DK 2007, 649.

die Verhältnisse zwischen den Geschäftspartnern unterstellt. Die ermittelten Grenzwerte bilden den **Einigungsbereich**, der unter Beachtung der jeweiligen **Gewinnpotenziale** zu beurteilen ist. Innerhalb des Einigungsbereichs kann der Steuerpflichtige einen Preis bestimmen, den er glaubhaft zu machen hat. Gelingt es dem Steuerpflichtigen nicht, die Angemessenheit seines Verrechnungspreises zu rechtfertigen, setzt das Gesetz den **Mittelwert** des Einigungsbereichs als zutreffenden Preis an.<sup>102</sup>

### 3.1.3 Anwendung des Fremdvergleichs nach § 1 AStG auf Funktionsverlagerungen

Die dreistufige Anwendungsreihenfolge des Fremdvergleichs nach § 1 Absatz 3 Sätze 1 bis 8 AStG gilt auch für Funktionsverlagerungen (§ 2 Absatz 1 Satz 1 FVerIV). Da es sich bei Funktionsverlagerungen um außergewöhnliche Geschäftsvorfälle handelt, die nur in den seltensten Fällen mit betriebsinternen oder externen Vorgängen in Vergleich gezogen werden können, kommt **in der Regel** nur die Anwendung des **hypothetischen Fremdvergleichs** in Betracht.<sup>103</sup>

In diesem Zusammenhang sieht jedoch FRISCHMUTH den Fall ausgenommen, bei dem einer Funktionsverlagerung die Veräußerung eines Betriebsteils an einen externen Käufer vorausgeht, wenn der veräußerte Teil der verlagerten Funktion entspricht. Damit wären beide Einzelsachverhalte fremdvergleichskonform und ermöglichten eine Bewertung der Funktionsverlagerung nach dem tatsächlichen Fremd-

---

<sup>102</sup> Vgl. ausführlich z.B. *Bödefeld/Kuntschik*, in Blumenberg/Benz, Die UntStRef 2008, 2007, 246 ff.; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1464 ff.

<sup>103</sup> Vgl. *Jenzen*, NWB 2007, F 2, 9422; *Kaminski*, RIW 2007, 599; *Wulf*, DB 2007, 2281.

vergleich.<sup>104</sup> Eine solche Fallvariante ist jedoch nur bei der **Verlagerung von Nebenfunktionen** denkbar. Bei der Verlagerung von Hauptfunktionen kommt stets der hypothetische Fremdvergleich zum Zuge.<sup>105</sup>

Eine spezielle Ausnahme bei der Anwendung des Fremdvergleichs bilden die Fälle der Funktionsabschmelzung, bei denen z.B. eine Muttergesellschaft im Ausland ihre inländische Vertriebstochtergesellschaft von einem Eigenhändler zu einem Kommissionär herabstuft. Hier stellt sich die Frage, ob der Tochtergesellschaft gesetzliche oder vertragliche **Ansprüche auf Schadensersatz, Entschädigung und Ausgleichszahlung** für die Einschränkung ihrer Tätigkeit zustehen. Ein solcher Anspruch wird in der Literatur wiederholt verneint. Die Vertriebstochtergesellschaft kann nicht als benachteiligt angesehen werden, solange sie ihr wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut, den Kundenstamm, nicht abgeben muss. Ein Anspruch wird unter fremden Dritten erst dann wirksam, wenn die Tochtergesellschaft ihre Tätigkeit in vollem Umfang einstellt.<sup>106</sup> § 8 FVerIV erlaubt dem Steuerpflichtigen, derartige Ansprüche als Grundlage für den Fremdvergleich einer Funktionsverlagerung heranzuziehen und das Bewertungsverfahren nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG zu vermeiden. Der Steuerpflichtige ist jedoch verpflichtet den Nachweis zu erbringen, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter mit übergehen und fremde Dritte unter gleichen Bedingungen derartige Ansprüche als Grundlage ihrer Preisverhandlungen verwenden. Dessen un-

---

<sup>104</sup> Vgl. *Frischmuth*, StuB 2007, 389.

<sup>105</sup> Vgl. *Jahndorf*, FR 2008, 107.

<sup>106</sup> Vgl. *Bernhardt/van der Ham/Kluge*, IStR 2008, 1 ff.; *Kroppen/Rasch*, IWB 2008, F 3, G 1, 2352 f.; *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2007, F 3, G1, 2208 f.

geachtet leistet ein fremder Dritter im Regelfall keinen Schadenersatz oder bejaht einen Ausgleichsanspruch, wenn er dazu nicht rechtlich verpflichtet ist. Aus diesem Grunde ist die Erbringung von Nachweisen mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden und führt bei einer mangelhaften Beweislage seitens des Steuerpflichtigen zu einer zwingenden Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs i.S.d. § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG.<sup>107</sup>

### 3.2 Bewertung der Funktion als Ganzes

#### 3.2.1 Konzeption des Transferpakets

Im Falle einer Funktionsverlagerung ist zu bestimmen, welche Vorgänge **steuerliche Relevanz** besitzen und somit verrechnungspflichtige Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen darstellen, auf die der Fremdvergleichsgrundsatz Anwendung findet.<sup>108</sup>

**Vor Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008** erfasste das Steuerrecht lediglich die stillen Reserven **einzelnen übertragener Vermögenspositionen** einer Verlagerung. Die Identifikation materieller Wirtschaftsgüter bereitete der Finanzverwaltung aufgrund der physischen Existenz dieser Güter nur geringe Probleme. Hingegen blieben immaterielle Werte vielfach verborgen, wenn sie nicht als rechtlich geschützte Wirtschaftsgüter fassbar waren oder durch eige-

---

<sup>107</sup> Vgl. *Oestreicher*, Ubg 2009, 87 f.; *Kroppen/Rasch*, IWB 2008, F 3, G 1, 2352 f.

<sup>108</sup> Vgl. *Bodenmüller*: Steuerplanung bei FVerl ins Ausland 2004, 139 f.; *Eisele*: Grenzüberschreitende FVerl 2003, 277.

ne Aktivitäten des Unternehmens entstanden.<sup>109</sup> Abweichend von dem Grundsatz der Einzelbewertung führte lediglich die Übertragung eines steuerlichen Teilbetriebs zu einer ganzheitlichen Wertermittlung auf Basis der Ertragswertmethode oder des Discounted-Cashflow-Verfahrens.<sup>110</sup>

**Mit Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008** verfolgt der Gesetzgeber einen grundsätzlich neuen Weg, um die Vorgänge während einer Funktionsverlagerung steuerlich zu erfassen. Anstatt von mehreren Übertragungsvorgängen einzelner Wirtschaftsgüter auszugehen, beschreibt § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG eine Funktionsverlagerung als einen einheitlichen Tatbestand, bei dem eine **Funktion als Ganzes** mitsamt den dazugehörigen Wirtschaftsgütern, Chancen und Risiken sowie sonstigen Vorteilen auf einen nahe stehenden Rechts-träger im Ausland übergeht. Dieses Bündel an Einzeltatbeständen im Zusammenhang mit einer Funktionsverlagerung bezeichnet das Gesetz als **Transferpaket**, dessen Wert nach dem Verfahren des hypothetischen Fremdvergleichs (§ 1 Absatz 3 Sätze 5 bis 8 AStG) und insbesondere auf der Basis der Gewinnauswirkungen der verlagerten Funktion (Gewinnpotenzial nach § 1 Absatz 3 Satz 6 AStG) zu ermitteln ist. In die Bewertung des Transferpakets fließen ertragswertorientierte Faktoren (funktions- und risikoadäquate Kapitalisierungszinssätze nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG) mit ein. Nach Auffassung des Gesetzgebers bedingt eine Annäherung an betriebswirtschaftliche Bewertungsgrundsätze die Bildung eines Transferpakets, da die

---

<sup>109</sup> Vgl. *Baumhoff/Bodenmüller*, in Grotherr, Handbuch der int. Steuerplanung 2003, 366; *Kuckhoff/Schreiber*, IStR 1999, 326.

<sup>110</sup> Vgl. *Baumhoff/Bodenmüller*, in Grotherr, Handbuch der int. Steuerplanung 2003, 367 ff.



Summe der Einzelverrechnungspreise sämtlicher übertragenen Wirtschaftsgüter nicht den gesamten Wert einer Funktion ausdrücke.<sup>111</sup> Mit der **Gesamtbewertung** wird von den allgemeinen Regeln des Ertragsteuerrechts abgewichen und der Grundsatz der Einzelbewertung nach § 252 Absatz 1 Nr. 3 HGB i.V.m. § 6 Absatz 1 EStG sowie das Realisationsprinzip<sup>112</sup> speziell in Fällen der Funktionsverlagerung aufgegeben.<sup>113</sup>



**Abbildung 7: Bestandteile eines Transferpakets** (selbst erstellt)

### 3.2.2 Steuerliche Erfassung von Gewinnpotenzialen

Die besondere Aufmerksamkeit der Finanzverwaltung richtet sich auf die im Transferpaket enthaltenen **Gewinnpotenziale**, die als zukünftige Ertragskraft einer verlagerten Funktion zu verstehen sind. Wortgetreu definiert § 1 Absatz 3 FVerIV die Gewinnpotenziale als „die aus der verlagerten Funktion jeweils zu erwartenden Reingewinne

<sup>111</sup> Vgl. Gesetzesbegr. UntStRef 2008 d. BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, Artikel 7, zu § 1 AStG, 147.

<sup>112</sup> Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rn. 86.

<sup>113</sup> Vgl. Greinert, in Schaumburg/Rödter, UntStRef 2008, 2007, 567 f.

nach Steuern (Barwert)“, für die der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer des abgebenden Unternehmens ein Entgelt verlangen würde und der Geschäftsführer des übernehmenden Unternehmens bereit wäre, ein entsprechendes Entgelt zu leisten.

Fraglich ist, ob sich die Besteuerung von Gewinnpotentialen mit der bisherigen Rechtsentwicklung zur Besteuerung von Geschäftschancen in Einklang bringen oder gar durch diese begründen lässt.

Die Berücksichtigung von Gewinnpotenzialen stellt generell keine Neuerung dar, denn die bisherige BFH-Rechtsprechung<sup>114</sup> zur verdeckten Gewinnausschüttung entwickelte bereits den vergleichbaren Begriff der **Geschäftschance**. Bei der steuerlichen Berücksichtigung von Geschäftschancen kommt es auf deren rechtliche Konkretisierung sowie auf die Zuordenbarkeit an. Aus einer Reihe von Urteilsbegründungen zu Einzelsachverhalten abgeleitet, muss es sich bei einer Geschäftschance um eine hinreichend konkretisierbare Möglichkeit handeln, aus einem Geschäft zukünftig einen Vermögensvorteil zu erzielen, der jedoch noch keine wesentlichen Merkmale eines Wirtschaftsguts zu erkennen gibt.<sup>115</sup> Eine Geschäftschance kann zu einem Wirtschaftsgut erstarkt sein und ist dann von anderen Wirtschaftsgütern abzugrenzen.<sup>116</sup> Im Rahmen der Verlagerung ins Aus-

---

<sup>114</sup> Vgl. BFH-Urt. vom 30.08.1995, I R 155/94, BB 1995, 2513; vom 12.10.1995, I R 127/94, DStR 1996, 337; vom 13.11.1996, I R 149/94, DStR 1997, 323; vom 24.03.1998, I R 93/96, DStR 1998, 1354.

<sup>115</sup> Vgl. *Baumhoff*, in Flick/Wassermeyer/Schaumburg, AStR 2008, Rn. 595.1; *Baumhoff/Bodenmüller*, in Grotherr, Handbuch der int. Steuerplanung 2003, 375 ff.

<sup>116</sup> Vgl. *Ditz*, DStR 2006, 1627; *Kuckhoff/Schreiber*, IStR 1999, 325; *Serg*, DStR 2005, 1917.

land ist sie unter diesen Umständen einer Einzelbewertung zugänglich.

Der hohe **Konkretisierungsgrad** einer Geschäftschance verlangt eine vergleichsweise risikolose Gewinnerzielung<sup>117</sup>, während der neue Rechtsbegriff des Gewinnpotenzials keine Konkretisierung kennt<sup>118</sup> und wesentlich weiter gefasst ist. Hier zeigt sich, dass die Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung der sog. Geschäftschancenlehre reagiert hat und durch eine neue Gesetzgebung das wesentlich enger gefasste Verständnis einer ‚fiktiven Gewinnerwartung‘ aus dem Bereich der Verrechnungspreise verdrängen möchte.<sup>119</sup>

Für die Annahme eines Gewinnpotenzials muss ein verlagerndes Unternehmen in der Lage sein, die **Funktion mit eigener Personal-, Sach- und Finanzausstattung weiterhin auszuüben**. Dieser Gedanke galt bisher schon im übertragenen Sinne auch für Geschäftschancen.<sup>120</sup> Im Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ (Tz. 2.1.2.1.) vertritt die Finanzverwaltung nun ausdrücklich einen entgegengesetzten Standpunkt. Die Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung sind demnach auch gegeben, wenn tatsächliche oder rechtliche Gründe das verlagernde Unternehmen an einer weiteren Ausübung der Funktion hindern. An dieser Stelle ist der Einwand zu erheben, dass eine solche Ausweitung der Tatbestands-

---

<sup>117</sup> Vgl. *Baumhoff/Bodenmüller*, in Grotherr, Handbuch der int. Steuerplanung 2003, 380.

<sup>118</sup> Vgl. *Hey*, BB 2007, 1307 f.

<sup>119</sup> Vgl. *Crüger/Wintzer*, GmbHR 2008, 308; *Greil*, IStR 2009, 205; *Jahndorf*, FR 2008, 104; *Jenzen*, NWB 2007, F 2, 9423; *Looks/Scholz*, BB 2007, 2541.

<sup>120</sup> Vgl. *Blumers*, BB 2007, 1758; *Kahle*, DK 2007, 651; *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2007, F 3, G 1, 2213.

verwirklichung in die Finanzierungsfreiheit eines Gesellschafters eingreift.

Ein weiteres BFH-Urteil vom 6. Dezember 1995<sup>121</sup> im Rahmen der Geschäftschancenlehre behandelte die Überlassung eines Teilmarktes und führte in der Literatur zur Bestimmung einer **unternehmerischen Geschäftschance**, die dauerhafte Gewinne durch Ausübung einer betrieblichen Funktion abwirft.<sup>122</sup> Diese Auslegung des Urteils ist jedoch nicht unumstritten. So bemerkt BLUMERS, dass die Begriffe Marktchance und Geschäftschance in der Urteilsbegründung abwechselnd als Synonyme für das sonst geläufige (immaterielle) Wirtschaftsgut einer Marktüberlassung Verwendung finden.<sup>123</sup> Eine Ausdehnung des Begriffs auf Funktionen kommt folglich nicht in Betracht.<sup>124</sup>

Bereits in der Vergangenheit wurde im Zusammenhang mit einer Funktionsverlagerung beanstandet, dass in den einzeln bewertbaren Geschäftschancen und Wirtschaftsgütern weder die zukünftigen Zahlungsströme noch die wirtschaftlichen Vorteile, die erst durch Bündelung der übertragenen Einzelwirtschaftsgüter entstehen, ausreichend festgestellt werden konnten.<sup>125</sup> Zur Erfassung dieses Mehrwerts einer Funktion fingiert der Gesetzgeber mit Hilfe der neuen Bewertungs-

---

<sup>121</sup> BFH-Urt. vom 06.12.1995, I R 40/95, BStBl. II 1997, 118.

<sup>122</sup> Vgl. *Baumhoff*, in Piltz, Int. Einkünfteabgrenzung 2003, 84; *Ditz*, DStR 2006, 1626.

<sup>123</sup> Zur Marktüberlassung: *Borstell*, in Vögele/Borstell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. N 331 ff.

<sup>124</sup> Vgl. *Blumers*, in Herzig, Handbuch UntStRef 2008, 2008, Rn. 508 f.

<sup>125</sup> Vgl. *Vögele/Borstell/Engler*: Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. N 348; *Brüninghaus* in *Baumhoff/Brüninghaus/Lenz, et al.*, WPg-Sonderheft 2006, S134; *Serg*, DStR 2005, 1916.

einheit Transferpaket eine **Gesamt- oder Teilgeschäftsveräußerung**, die im Steuerrecht prinzipiell zur Aufdeckung eines vorhandenen Geschäftswerts führt, durch den sowohl zukünftige Zahlungsströme als auch wirtschaftliche Vorteile ausgedrückt werden. Dies trägt zu der Annahme bei, dass einer verlagerten Funktion der "funktionseigene" Geschäftswert zuzurechnen ist und der Gesetzgeber auf diese Weise das konkrete Ziel verfolgt, geschäftswertbildende Faktoren zu besteuern.<sup>126</sup>

Im Steuerrecht entspricht der **Geschäftswert** dem Betrag, den ein Käufer der Gesamtheit der Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung zukünftiger Gewinnaussichten über den Wert aller materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter nach Abzug der Schulden hinaus bereit ist zu zahlen. Die durch BFH-Rechtsprechung<sup>127</sup> entstandene Definition geht von einem allgemeineren Begriffsverständnis aus als das Handelsrecht, denn gem. § 255 Absatz 4 HGB kommt die Aktivierung eines Geschäftswerts nur in Betracht, wenn eine Übernahme des Unternehmens erfolgt.

Die Entwicklung der Rechtsprechung hat in der Literatur zu der Annahme geführt, dass steuerlich ein Geschäftswert nicht unbedingt an das Vorliegen eines Betriebs oder Teilbetriebs geknüpft ist, sondern auch anteilig übergehen kann. Nach dieser Auffassung gab der BFH mit dem Urteil vom 27.03.2001<sup>128</sup> zur Betriebsaufspaltung die bisher geltenden Grundsätze der Unteilbarkeit eines Geschäftswerts und

---

<sup>126</sup> Vgl. Kahle, DK 2007, 650 f.; Looks/Scholz, BB 2007, 2541.

<sup>127</sup> Vgl. z.B. BFH-Urt. vom 25.01.1979, IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369; vom 29.07.1982, IV R 49/78, BStBl. II 1982, 650; vom 18.02.1993, IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; vom 18.08.1993, II R 102/90, BStBl. II 1994, 9.

<sup>128</sup> BFH-Urt. vom 27.03.2001, I R 42/00, DB 2001, 2229.

seiner zwingenden Verbindung zum (Teil-)Betrieb auf. Für eine anteilige Übertragung müssen jedoch **geschäftswertbildende Faktoren** bestimmt werden, die auf das übernehmende Unternehmen übergehen. Solche Faktoren sind nicht selbständig bewertbar und können sich nach der Rechtsprechung in einem Kundenstamm, einem Firmennamen, einer betrieblichen Organisation oder einer qualifizierten Arbeitnehmerschaft manifestieren. Der BFH setzt jedoch voraus, dass die übernehmende Gesellschaft hinsichtlich Organisation und Struktur eigenständig am Wirtschaftsleben partizipieren kann und die Nutzung der geschäftswertbildenden Faktoren auf Dauer angelegt ist, ohne dass eine Einschränkung möglich ist.<sup>129</sup>

Übertragen auf den Sachverhalt einer Funktionsverlagerung könnte folglich eine isolierte betriebliche **Funktion einen anteiligen Geschäftswert** besitzen, wenn geschäftswertbildende Faktoren vorhanden sind und der Geschäftswertanteil dem übertragenen Bündel von Wirtschaftsgütern tatsächlich anhaftet<sup>130</sup>. Das Kriterium der eigenständigen Teilnahme am Wirtschaftsleben nach Organisation und Struktur dürfte nach Meinung einiger Autoren eine Funktion stets erfüllen, da die Wertschöpfung der verlagerten Einheiten im Ausland wieder aufgenommen wird.<sup>131</sup> Dieser Argumentation hält BLUMERS entgegen, dass die Entscheidung des BFH nicht eine Trennung von Geschäftswert und (Teil-) Betrieb beabsichtige, sondern ganz im Gegenteil „die Zuordnung des Geschäftswerts zum zutreffenden Be-

---

<sup>129</sup> Vgl. *Greinert*, in Schaumburg/Rödter, UntStRef 2008, 2007, 559 f.; *Bodenmüller*: Steuerplanung bei FVerl ins Ausland 2004, 236 ff.; *Serg*, DStR 2005, 1918.

<sup>130</sup> Vgl. hierzu auch BFH III R 40/07 vom 26. November 2009, DB 2010, 367.

<sup>131</sup> Vgl. *Schwenke*, in Lüdicke, UntStRef 2008 im int. Umfeld, 2008, 126 f.; *Serg*: Optimierung der Konzernsteuerquote durch int. FVerl 2006, 204; *Kahle*, DK 2007, 651.

trieb/Teilbetrieb etc. in Betriebsaufspaltungsfällen“<sup>132</sup> sicherstellen wolle. BÖDEFELD und KUNTSCHIK bestätigen in ihrer Auffassung zu dem Urteil, dass der BFH die Übertragung eines anteiligen Geschäftswerts an einen in sich geschlossenen und eigenständigen Betriebsteil binde, der im Vergleich zu einem anderen Unternehmen sichere und höhere Gewinnerwartungen aufweise. Zudem müsse der Betriebsteil nach dem Übertragungsvorgang auf gleiche Art und Weise fortgeführt werden, wie es bei einer Funktionsverlagerung wohl selten der Fall wäre.<sup>133</sup> Nach dieser Interpretation des Urteils bleibt der Geschäftswert mit dem Unternehmen verbunden, welches den Geschäftsbetrieb führt, und steht somit im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung.<sup>134</sup>

BLUMERS gibt jedoch weiterhin zu bedenken, dass lediglich der Geschäftswert berücksichtigungsfähig wäre, der nicht auf die einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter entfällt. Originäre (immaterielle) Werte, die bei der übertragenden Gesellschaft dem Bilanzierungsverbot nach § 248 Absatz 2 HGB unterliegen, wären bei der übernehmenden Gesellschaft als immaterielle Wirtschaftsgüter zuzüglich ihres Anteils am Geschäftswert anzusetzen. Ein darüber hinausgehender Geschäftswert bleibe in der Regel nicht übrig, da immaterielle Wirtschaftsgüter einen **separaten Geschäftswert aufbrauchen**.<sup>135</sup> In der Berechnung des Transferpakets ginge der Gesetzgeber jedoch von einem eigenständigen Mehrwert der Funktion aus, der unabhängig von seinem Anteil an den übergehenden Wirt-

---

<sup>132</sup> Blumers, BB 2007, 1761.

<sup>133</sup> Vgl. Bödefeld/Kuntschik, in Blumenberg/Benz, Die UntStRef 2008, 2007, 275.

<sup>134</sup> Vgl. BFH-Urt. vom 24.11.1982, I R 123/78, BStBl. II 1983, 113; vom 14.01.1998, X R 57/93, BFHE 185, 230.

<sup>135</sup> Vgl. Blumers, BB 2007, 1761; vgl. auch Ditz, DStR 2006, 1627 f.

schaftsgütern zu betrachten sei.<sup>136</sup> BODENMÜLLER sowie LOOKS und SCHOLZ bestreiten grundsätzlich die Möglichkeit einer Zerlegung des Geschäftswerts und sehen geschäftswertbildende Faktoren lediglich in den einzelnen Wirtschaftsgütern verkörpert.<sup>137</sup> Infolgedessen bleibt die bewertungstheoretische Qualifizierung der Gewinnpotenziale als Geschäftswert strittig.

Diese Ausführungen verdeutlichen die **Unschärfe der Rechtsbegriffe Transferpaket** und **Gewinnpotenzial** sowie die Schwierigkeit, eine deutliche **Abgrenzung** vorzunehmen. Wirtschaftsgüter spielen bei dieser Betrachtungsweise offensichtlich eine untergeordnete Rolle, da ihre steuerliche Verhaftung durch die gängigen Korrekturvorschriften des bisherigen Steuerrechts weitestgehend gesichert ist. In erster Linie ermöglicht die Neuregelung den **Zugriff auf verlagerte Gewinnpotenziale**, deren bisherige steuerliche Erfassung im Rahmen der Geschäftschancenlehre keine zufrieden stellende Lösung für die Finanzverwaltung darstellt.<sup>138</sup>

Festzuhalten bleibt insoweit, dass die Besteuerung von Funktionsverlagerungen auf der Basis von Transferpaketbewertungen allenfalls im Ausgangspunkt entfernt mit der steuerlichen Erfassung von Geschäftschancen in Verbindung gebracht werden kann. Sie verlässt aber rechtlich und ökonomisch gesichertes Terrain, indem sie unter Missachtung der Grundsätze der Realisation<sup>139</sup> und unter Herbeifüh-

---

<sup>136</sup> Vgl. *Blumers*, in Herzig, Handbuch UntStRef 2008, 2008, Rn. 519 ff., BB 2007, 1761.

<sup>137</sup> Vgl. *Bodenmüller*: Steuerplanung bei FVerl ins Ausland 2004, 244 f.;

*Looks/Scholz*, BB 2007, 2541; ebenso *Lange/Rohler*, GmbH-StB 2007, 343 f.

<sup>138</sup> Vgl. *Frotscher*, FR 2008, 49, 52 f.; *Wassermeyer*, FR 2008, 67 f.

<sup>139</sup> *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rn. 86.



rung unübersehbarer Folgeprobleme erhoffte Gewinne der Besteuerung unterwirft.

### 3.2.3 Ermittlung und Aufteilung des Einigungsbereichs eines Transferpakets

#### 3.2.3.1. Grundlagen

Im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs einer Funktionsverlagerung geht der Gesetzgeber von **fiktiven Preisverhandlungen** zwischen dem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer des abgebenden und dem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer des übernehmenden Unternehmens aus. Beide Verhandlungspartner verfolgen jeweils das Ziel, den für ihr Unternehmen günstigsten Preis durchzusetzen. Die unterschiedlichen Preisvorstellungen bilden eine Spanne zwischen dem Wert, den das leistende Unternehmen mindestens verlangen muss, um seinen Unternehmenswert zu erhalten, und dem Wert, den das empfangende Unternehmen höchstens zu zahlen bereit ist, um den eigenen Unternehmenswert nicht zu verringern. Diesen Verhandlungsspielraum bezeichnet der Gesetzgeber als Einigungsbereich.<sup>140</sup>

---

<sup>140</sup> Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1651 f.; *Bohr*, IWB 2008, F 3, G 1, 2286; *Jenzen*, NWB 2007, F 2, 9425 f.; *Looks/Scholz*, BB 2007, 2542.



Abbildung 8: Ermittlung des Einigungsbereichs eines Transferpakets<sup>141</sup>

Für die Bestimmung der jeweiligen Preisgrenzen des Einigungsbereichs verlangt der Gesetzgeber eine **vierfache Unternehmensbewertung** unter Einbeziehung der jeweiligen Gewinnpotenziale der beteiligten Unternehmen.

### 3.2.3.2. Vergleich der Regelungen zum Einigungsbereich mit OECD-Regeln

Während die Sätze 5 und 6 des § 1 Absatz 3 AStG die kumulative, zweiseitige, beide Unternehmen einbeziehende Sichtweise bei der Ermittlung des Fremdvergleichspreises allgemein festschreiben, findet sich in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien eine vergleichbare Überlegung nur in deren Kapitel VII, das sich nicht mit allgemeinen

<sup>141</sup> Abb. in Anlehnung an *Schwenke*: Tagungsunterlage zu FVerl: Neue Gesetzeslage 2007, 20 (Internetdok.).

Fragen, sondern mit besonderen Überlegungen bei konzerninternen Dienstleistungen beschäftigt. Absatz 7.29 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien empfiehlt den Rechtsanwendern, die konzerninterne Dienstleistung sowohl aus der Sicht des Dienstleisters als auch aus der Sicht des Empfängers der Dienstleistung zu betrachten. Dies muss allerdings vor dem Hintergrund gesehen werden, dass oftmals fraglich ist, ob überhaupt eine Dienstleistung erbracht worden ist (Absatz 7.6 bis 7.18 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien). Dieser besonderen Ungewissheit, die sich nicht ohne weiteres verallgemeinern lässt, ist die Einbeziehung der Empfängerseite geschuldet.

Die Einbeziehung der Empfängerseite findet sich auch in Absatz 6.14 OECD-Verrechnungspreisrichtlinien. Sie spielt hier jedoch nur bei der Beschreibung der Vergleichbarkeitsanalyse im Falle der Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern eine Rolle. In den Ausführungen zur Berechnung der fremdvergleichskonformen Vergütung in den Absätzen 6.20 bis 6.27 – in denen auf die vorausgegangenen Ausführungen zur Vergleichbarkeitsanalyse Bezug genommen wird – ist hingegen kein vergleichbarer empfängerbezogener Ansatz erkennbar, wenngleich die in Absatz 6.26 letztlich empfohlene Gewinnaufteilungsmethode als zweiseitige Methode anzusehen ist. Der Ansatz ist aber erkennbar ein völlig anderer als im Falle eines nach derzeitigem deutschem Recht vorab endgültig zu vergütenden Transferpakets.

Der – unverbindliche – Diskussionsentwurf der OECD „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ vom 19. September 2008 greift die Zweiseitigkeit von konzerninternen Transaktionen an zwei Stellen auf: Absatz 66 und Absatz 83.

Die entscheidende Passage des Absatzes 66 lautet:

„Where there is a transfer of profit / loss potential that follows from a business restructuring, the question arises of **whether** that transfer is an arm’s length transaction from the perspectives of both the transferor and the transferee and in particular **whether** (and if so how) it should be compensated.”

Die Formulierung ist sehr weit gefasst und betrifft die Gesamtbeurteilung einer Transaktion, an die sich selbstverständlich die – zunächst aber noch als offen behandelte – Frage, **ob** und in welcher Höhe ein Verrechnungspreis festzulegen ist, anschließt. Eine unmittelbare Anweisung, eine der deutschen gesetzlichen Regelung vergleichbare Bewertung vorzunehmen, ließe sich aus dieser Passage nicht einmal dann ablesen, wenn es sich um ein verbindliches Papier und nicht lediglich um einen Diskussionsentwurf handelte.

In Absatz 83 heißt es:

“Also in the case where a local operation disposes of its intangible property rights to a foreign related party and continues to use the intangibles further to the disposal, but does so in a different legal capacity (*e.g.* as a licensee), the conditions of the transfer should be assessed from both the transferor’s and the transferee’s perspectives, in particular by examining the pricing at which comparable independent enterprises would be willing to transfer and acquire the property.”

In Augenschein genommen wird also wiederum nur eine Spezialsituation, die darin besteht, dass auf Grund der zu beurteilenden Transak-

tion der bisherige Eigentümer eines immateriellen Wirtschaftsguts zum bloßen, dasselbe Wirtschaftsgut nutzenden Lizenznehmer mu- tiert. Auch insoweit wäre – selbst wenn es sich nicht lediglich um Überlegungen innerhalb eines Diskussionspapiers handelte – vor einer allzu weitgehenden Verallgemeinerung zu warnen.

### 3.2.3.3. Preisermittlung nach deutschem Recht

Für die Ermittlung der **Preisuntergrenze** muss das verlagernde Un- ternehmen nach deutschem Recht zwei Szenarien durchspielen. Zu- nächst ist von der Annahme auszugehen, dass die Funktion weiterhin von dem Unternehmen selbst ausgeübt wird und keine Verlagerung stattfindet. Auf dieser Basis erfolgt eine Schätzung der zu erwartenden Gewinne der beibehaltenen Funktion. In einer zweiten Fiktion sind die Gewinne zu prognostizieren, die dem Unternehmen nach Funktionsabgabe verbleiben würden. Der Unterschiedsbetrag beider Werte erhöht sich nach § 7 Absatz 1 Satz 1 FVerlV um eventuelle **Restrukturierungsaufwendungen**, wie z.B. Schließungskosten von Anlagen, Kosten des Personalabbaus oder der Liquidation. In seine unternehmerische Entscheidung, ob die Übertragung einer Funktion als wirtschaftlich sinnvoll anzusehen ist, wird ein ordentlicher Ge- schäftsführer stets solche Abwicklungskosten miteinbeziehen.<sup>142</sup> Aus der Berechnung ergibt sich letzten Endes der verlagerte Minder- oder Mehrgewinn der Funktion, der unter Berücksichtigung eines ange- messenen Zinssatzes zu diskontieren ist. Der errechnete Barwert stellt somit die Preisuntergrenze bzw. das Gewinnpotenzial der Funk-

---

<sup>142</sup> Vgl. *Frotscher*, in Lüdicke, Besteuerung von Unternehmen im Wandel 2007, 204 f.; *Freudenberg/Peters*, BB 2008, 1427 f.; *Kroppen/Rasch*, IWB 2008, F 3, G 1, 2351.

tion aus Sicht des abgebenden Unternehmens dar. Die Berechnung der **Preisobergrenze** erfolgt auf äquivalente Weise und führt im Ergebnis zu dem Gewinnpotenzial der Funktion aus der Perspektive des übernehmenden Unternehmens.<sup>143</sup>

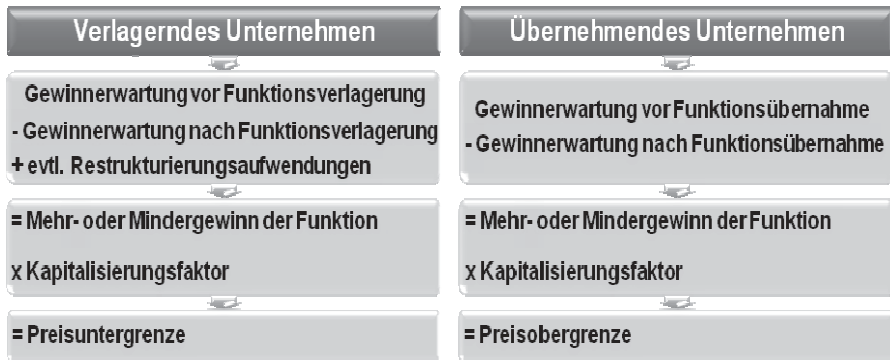


Abbildung 9: Vierfache Unternehmensbewertung zur Ermittlung der Preisgrenzen<sup>144</sup>

Das vorhergehend dargestellte Verfahren geht von der prinzipiellen Annahme aus, dass aus der zu verlagernden Funktion Gewinne zu erwarten sind. Im Geschäftsleben sind jedoch auch Fälle realistisch, in denen das verlagernde Unternehmen aus der betreffenden Funktion lediglich **Verluste erwirtschaftet** und diese ‚Verlustquelle‘ abstoßen möchte. Nach § 7 Absatz 3 Satz 1 FVerIV bilden das negative Gewinnpotenzial oder die etwaigen Restrukturierungsaufwendungen das Limit für den Ansatz der Preisuntergrenze, wobei der niedrigere absolute und somit weniger belastende Wert vorzuziehen ist. In solchen Fällen kann vermutet werden, dass der Geschäftsführer des verlagernden Unternehmens bereit wäre, für die Abgabe des verlust-

<sup>143</sup> Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1651 f.; Jenzen, NWB 2007, F 2, 9425 f.; Looks/Scholz, BB 2007, 2542.

<sup>144</sup> Abb. in Anlehnung an de Preter/Letzgus: Tagungsunterlage zu ‚Musterschüler oder Zauberlehrling?‘ 2007, 44 (Internetdok.).

trächtigen Transferpakets ein Entgelt zu akzeptieren, welches seine anfallenden Restrukturierungsaufwendungen nur zum Teil deckt. Ein Geschäftsführer kann jedoch auch gezwungen sein, an den Übernehmer eine Zahlung für die Übernahme der Verlustquelle zu leisten. Die Finanzverwaltung erkennt deshalb nach § 7 Absatz 3 Satz 2 FVerIV diese praxisnahen Fallvarianten als fremdvergleichskonform an.<sup>145</sup>

Als weitere Fallgruppe nennt § 7 Abs. 2 FVerIV Tatbestände, in denen die zukünftige Ausübung der Funktion für das verlagernde Unternehmen **betriebswirtschaftlich nicht mehr zweckmäßig** erscheint. Als anschauliche Beispiele lassen sich ein Automobilzulieferer, der auf Verlangen des Herstellers seine Produktion ins Ausland verlegt, oder eine Vertriebsgesellschaft anführen, deren Produkteinführung auf räumlich weit entfernten Märkten eine Aktivität im Ausland erfordert. Die Preisuntergrenze entspricht in diesen Fällen dem Liquidationswert der übertragenen Wirtschaftsgüter abzüglich eventueller Liquidationskosten.<sup>146</sup> Eine entsprechende, auf die Liquidationskosten bezogene Klarstellung im Text der Verordnung selbst wäre wünschenswert gewesen und sollte im Falle einer Überarbeitung der Verordnung Eingang in den Text von § 7 Absatz 2 FVerIV finden.

Obwohl die Funktionsverlagerung zum Kunden hin und das Abstoßen einer Verlustquelle als Handlungsweisen fremder Dritter anzusehen sind, ordnet der Gesetzgeber in § 7 Abs. 5 FVerIV eine **weitere An-**

---

<sup>145</sup> Vgl. FVerIV vom 23.05.2008, Begründung zu § 7 Absatz 3 FVerIV, 22 f.; PwC: UntStRef 2008, 2007, 179 ff.; *Freudenberg/Peters*, BB 2008, 1428; *Kroppen/Rasch*, IWB 2008, F 3, G 1 2351 f.

<sup>146</sup> Vgl. FVerIV vom 23.05.2008, Begründung zu § 7 Absatz 2 FVerIV, 22; *Kahle*, DK 2007, 653; *Kroppen/Rasch*, IWB 2008, F 3, G 1, 2351.

**gemessenheitsprüfung** unter fremden Dritten an, wenn die Preisuntergrenze in diesen Fällen im negativen Bereich oder bei Null liegt. Diese widersprüchliche Klausel bezeichnen KROPPEN und RASCH zu Recht als „untauglich“, da nicht erklärbar ist, wie „hierdurch eine andere Wertung erzielt werden soll“.<sup>147</sup>

Wie bereits kritisch erläutert, will die Finanzverwaltung auch Fälle der **Produktsubstitution** (siehe Kapitel 2.1.2) mit der Funktionsverlagerungsbesteuerung erfassen. Der Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ (Tz. 2.7.1) sieht einen Ansatz der Preisuntergrenze von Null vor, wenn die substituierte Produktserie als technisch oder wirtschaftlich überholt anzusehen ist. Hierfür darf auf dem Markt keine Absatzmöglichkeit für das Produkt mehr bestehen und des Weiteren macht die Herstellung des modernisierten Nachfolgeprodukts eine Produktionsverlagerung ins Ausland erforderlich. Die im Rahmen der Verlagerung übergewandten notwendigen immateriellen Wirtschaftsgüter sind zu lizenzieren und die Forschung und Entwicklung für die verlagerte Produktion muss weiterhin im Inland verbleiben. Die kumulativ verlangten Voraussetzungen sind in ihrer Zusammenstellung nicht nachvollziehbar. Zudem kann grundsätzlich der Auffassung nicht gefolgt werden, dass die bloße Ersetzung einer Produktserie ohne tatsächliche Einschränkung der inländischen Funktion einen Verlagerungsvorgang darstellen soll.

Im Allgemeinen stellt sich jedoch hinsichtlich der Bestimmung des Einigungsbereichs die problematische Frage, wie zu verfahren ist, wenn eines der beteiligten Unternehmen nicht den verlangten Min-

---

<sup>147</sup> Kroppen/Rasch, IWB 2008, F 3, G 1, 2352.



destpreis zahlen würde und somit **kein Einigungsbereich** zustande käme. Die Finanzverwaltung bezieht eine solche Möglichkeit in ihre Überlegungen nicht mit ein und hält an der hypothetischen Grundidee fest, dass immer ein Einigungsbereich für die Berechnung eines Transferpakets vorliegt.<sup>148</sup>

Im letzten Bewertungsschritt ist eine **Aufteilung des Einigungsbereichs** vorzunehmen und auf diesem Wege der angemessene Verrechnungspreis für das Transferpaket zu determinieren. Gemäß § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG soll der Wert innerhalb des Einigungsbereichs gewählt werden, der mit höchster Wahrscheinlichkeit dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Sollte es dem Steuerpflichtigen nicht möglich sein, einen bestimmten Wert innerhalb der Preisspanne glaubhaft zu machen, sieht das Gesetz eine hälftige Teilung des Einigungsbereichs durch **Ansatz des Mittelwerts** vor. Diese Vorgabe stützt sich auf Urteile des BFH zur Halbierung von Darlehenszinsen<sup>149</sup> und der hälftigen Aufteilung von Standortvorteilen zwischen Auftraggeber und Lohnfertiger<sup>150</sup>. Insofern findet die gesetzliche Anwendung der Rechtsprechung in der Literatur auch teilweise Zustimmung, da sie mit der betriebswirtschaftlichen Schiedsrichterlösung (Arbitriumslösung) im Einklang steht<sup>151</sup> und als „*sinnvolle und im Markt auch durchaus anzutreffende Verhaltensweise*“<sup>152</sup> gesehen wird.

---

<sup>148</sup> Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1464 f.; *Günter*, WPg 2007, 1085; *Wasermeyer*, DB 2007, 538.

<sup>149</sup> BFH-Urt. vom 28.02.1990, I R 83/87, BStBl. 1990, 649; vom 19.01.1994, I R 93/93, BStBl. II 1994, 725.

<sup>150</sup> FG-Urt. Münster vom 16.03.2006, 8 K 2348/02 E, IStR 2006, 794; vgl. hierzu Kommentar zum Urteil *Baumhoff/Greinert*, IStR 2006, 789.

<sup>151</sup> Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1465; *Kahle*, DK 2007, 653.

<sup>152</sup> *Frotscher*, FR 2008, 55.

Dessen ungeachtet wendet FROTSCHER ein, dass in den oben aufgeführten Urteilen die zum Zeitpunkt der vertraglichen Übereinkunft geltenden Marktbedingungen maßgeblich sind. Im Falle von betrieblichen Funktionen handelt es sich jedoch um noch nicht verwirklichte Gewinnpotenziale, deren zukünftige Realisierung zum Verlagerungszeitpunkt noch in Frage steht. Folglich können nach seiner Auffassung Rechtsprechung und Gesetzgebung nicht miteinander in Vergleich gezogen werden und führen zu keiner Rechtfertigung des Mittelwertansatzes.<sup>153</sup> Andere Autoren widersprechen der Vermutung, dass eine mittige Preisvereinbarung zwischen zwei Verhandlungspartnern eine auf dem Markt alltäglich vorzufindende Handlungsweise darstellt. Vielmehr entsprechen sämtliche Verrechnungspreise innerhalb des Einigungsbereichs dem Fremdvergleichsgrundsatz und veranschaulichen die im Handelsverkehr häufig vorkommende Bandbreite an unterschiedlichsten Kaufpreisen für ein Unternehmen. Die Preisfestlegung steht oft in Abhängigkeit von der Verhandlungsstärke und Machtstellung der jeweiligen Parteien. Diese sonst international übliche Betrachtung einer Bandbreite blendet der Gesetzgeber vollkommen aus und läuft auf diesem Wege Gefahr, in Konflikt mit anderen Staaten zu geraten, die eine vergleichbare Mittelwertvermutung nicht kennen.<sup>154</sup>

Als äußerst problematisch erscheint jedoch die **Glaubhaftmachung eines anderen Werts höherer Wahrscheinlichkeit**, um die fiktive Angemessenheit des Mittelwerts zu widerlegen. Zwar genügt nach § 294 Absatz 1 ZPO für die Glaubhaftmachung sogar eine eidesstatt-

---

<sup>153</sup> Vgl. *Frotscher*, FR 2008, 55 f.

<sup>154</sup> Vgl. *Frischmuth*, StuB 2007, 390; *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2007, F 3, G 1, 2216.

liche Versicherung durch den Beweisführer selbst, jedoch stehen dem Steuerpflichtigen im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs grundsätzlich keine Vergleichsdaten für eine Berechnung relativer Häufigkeiten nach den Grundsätzen der statistischen Wahrscheinlichkeitsrechnung zur Verfügung. Mögliche Ausprägungen können nur durch ‚Nachdenken‘ angenommen werden. An dieser Stelle drängt sich laut BAUMHOFF, DITZ und GREINERT der Gedanke auf, dass im Gesetzestext statistische Begriffe Verwendung finden, deren Bedeutung die Verfasser nicht einzuschätzen wissen.<sup>155</sup> Zudem beanstandet FREYTAG, dass die Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen nicht mit dem Amtsermittlungsgrundsatz des § 88 AO vereinbar ist.<sup>156</sup>

Der gesamte **Verwaltungsaufwand** des geschilderten Bewertungsverfahrens stellt für den Steuerpflichtigen eine kaum zumutbare Anforderung dar. Sowohl verlagerndes als auch übernehmendes Unternehmen müssen jeweils ihre Gewinnerwartungen vor und nach Funktionsverlagerung in komplexen Verfahren nach den Grundsätzen der Unternehmensbewertung ermitteln. Eine solche Vorgehensweise ist ansonsten nur bei Unternehmenstransaktionen mit in der Regel hohen Verkaufswerten üblich. Diese Unverhältnismäßigkeit ist besonders in den Fällen gegeben, in denen eine Funktion lediglich zur Nutzung überlassen wird und eine Übertragung nicht stattfindet.<sup>157</sup>

---

<sup>155</sup> Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1465; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, IWB 2007, F 3, G 1, 2216 f.

<sup>156</sup> Vgl. Freytag, IWB 2007, F 3, G 1, 2196.

<sup>157</sup> Vgl. Greinert, in Schaumburg/Rödder, UntStRef 2008, 2007, 565; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1465; Blumers, BB 2007, 1762 f.

Neben dem administrativen Aufwand stehen die beteiligten Unternehmen insbesondere vor der Schwierigkeit, gehaltvolle **Planrechnungen** vorzulegen, die nach dem gesetzgeberischen Willen in § 1 Absatz 3 Satz 6 AStG die Grundlage der Transferpaketbestimmung bilden sollen. Auf Seiten des übernehmenden Unternehmens mögen diese Rechnungen häufig vorhanden sein. Hingegen wäre das verlagernde Unternehmen gefordert, solche Prognosen gesondert zu erstellen. Der Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ spezifiziert in Tz. 2.1.4.1 den Umfang der Planrechnungen. Neben Plan-Bilanzen, Plan-Gewinn- und Verlustrechnungen und Finanzplanungen sind dem Finanzamt auch ergänzende Rechnungen zur Ermittlung des Transferpakets vorzulegen. In der Praxis wird in der Regel ein derart hoher Administrationsaufwand nicht betrieben und die an der Funktionsverlagerung beteiligten Unternehmen beschränken sich vielmehr auf die Zahlen der bestehenden Kostenrechnung. Sollte die Finanzverwaltung weiterhin von einer grenzenlosen Atomisierung des Funktionsbegriffs ausgehen, wäre insbesondere in Konzernen ein eigenes Rechnungswesen mit detaillierter Kostenrechnung für die Besteuerung von Funktionsverlagerungen einzuführen, um dem gesetzgeberischen Willen Rechnung tragen zu können. Nur auf diesem Wege ließe sich jede objektbezogene Einzel-funktion in einem Unternehmen identifizieren und abgrenzen.

Weiterhin ist anzuführen, dass unabhängige Käufer und Verkäufer ihre internen Plandaten untereinander niemals preisgeben würden und eine derartige Vorlagepflicht dem Fremdvergleichsgrundsatz widerspricht. Diese Kritik wurde bereits im Zusammenhang mit der Transparenzklausel geäußert. Somit werden dem Steuerpflichtigen

hinsichtlich der Informationsbeschaffung kaum erfüllbare Vorlagepflichten abverlangt, wenn in der Praxis das übernehmende Unternehmen grundsätzlich Informationen zurückbehält.<sup>158</sup>

Im *Anhang 5* veranschaulicht ein ***Praxisbeispiel zur Verlagerung einer Produktionsfunktion*** die Ermittlung sowie Aufteilung des Einigungsbereichs.

#### 3.2.3.4. Mittelwertvermutung im Vergleich zu OECD-Regeln

§ 1 Absatz 3 Satz 7 AStG erklärt in seinem ersten Teil den Wert des Einigungsbereichs für maßgeblich, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht. Er enthält damit eine Verschärfung, gegenüber den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien. In deren Absatz 1.48 (Satz 1) wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass keine Berichtigung vorzunehmen ist, wenn der festgestellte Preis überhaupt irgendwo in der Bandbreite liegt<sup>159</sup>. Erst der letzte Satz von Absatz 1.48<sup>160</sup> beschäftigt sich mit der Frage, ob gegebenenfalls ein bestimmter von mehreren Punkten innerhalb einer Bandbreite vorzugswürdig sein kann. Nur unter der Voraussetzung, dass und soweit es möglich ist, qualitative Unterschiede zwischen mehreren in Betracht kommenden Punkten festzustellen, kommen Berichtigungen zur Annäherung an diesen Punkt in Betracht.

---

<sup>158</sup> Vgl. *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2007, F 3, G 1, 2215; a.A. *Naumann*, in *Lüdicke*, Besteuerung von Unternehmen im Wandel 2007, 175 f.

<sup>159</sup> Nach dem Vorschlag der OECD vom 9. September 2009 würden sich die ersten drei Sätze des Absatzes 1.48 a.F. künftig – mit unverändertem Wortlaut – in Absatz 3.59 finden.

<sup>160</sup> Nach dem Vorschlag der OECD vom 9. September 2009 soll der letzte Satz des Absatzes 1.48 künftig – mit unverändertem Wortlaut – eigenständig den Absatz 3.60 bilden.

Mit der oben beschriebenen Mittelwertvermutung, § 1 Absatz 3 Satz 7, 2. Halbsatz AStG, entfernt sich der Gesetzgeber noch weiter von den OECD-Vorgaben. *De lege ferenda* ist eine Rückkehr zu den OECD-Regeln zu fordern. Anderenfalls drohen sinnlos Ressourcen verzehrende Verständigungsverfahren. Dies gilt umso mehr als weder der OECD-Diskussionsentwurf „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ vom 19. September 2008 noch der Vorschlag für überarbeitete Verrechnungspreisrichtlinien (Kapitel I-III) vom 9. September 2009 auch nur die geringste Andeutung einer Änderung der bisherigen OECD-Position erkennen lassen.

### 3.2.3.5. Informationstransparenz und OECD-Regeln

§ 1 Absatz 1 Satz 2 AStG verlangt: „... davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen ...“, und setzt damit „für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes“ eine fremdvergleichswidrige Prämisse.

In den OECD-Papieren findet sich kein vergleichbarer Ansatz. Wenn in diesem Zusammenhang Absatz 53 des OECD-Diskussionspapiers „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ herangezogen wird<sup>161</sup>, so erscheint schon der Gedanke, dass insoweit ein inhaltlicher Zusammenhang bestehe, als weit hergeholt.

Absatz 53 findet sich im zweiten Hauptteil des Diskussionspapiers, das sich mit der „Angemessenen Vergütung für die Umstrukturierung selbst“ beschäftigt. Dort wird (unter A.) zuerst festgestellt, dass die Bestimmung eines angemessenen Verrechnungspreises im Falle einer Umstrukturierungsmaßnahme voraussetze, die Umstrukturierung zu verstehen. Dies wird unter A.2 näher ausgeführt.

Unter A.2 des Diskussionspapiers wird berichtet, dass Konzernvertreter bei OECD-Diskussionen vorgetragen haben, dass Wettbewerbsdruck, die Notwendigkeit der Erzielung von Skaleneffekten, Kostensenkungen und Effizienzsteigerungen sowie Spezialisierungserfordernisse Triebfedern von Umstrukturierungen seien. Das Diskussi-

---

<sup>161</sup> *Schreiber* in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, FVerIV, Rn. 31.

onspapier fährt anschließend fort, dass es auch aus der Sicht des Steuerzahlers vernünftig sei, erwartete Synergien schon in der Phase der Vorbereitung der Umstrukturierung zu dokumentieren. Es sei wahrscheinlich, dass eine solche Dokumentation schon aus nicht-steuerlichen Gründen entstehe.

Die OECD äußert sich also nicht einmal in ihrem teils sehr weitgehenden Diskussionspapier, dessen endgültige Auswirkungen noch abzuwarten bleiben, das aber vermutlich noch in einigen Punkten „zurückgeschraubt“ werden wird, zur Berechnung von Gewinnpotentialen. Noch viel weniger dazu, dass die Kenntnis beider Seiten bei beiden Verhandlungsführern (ordentlichen Geschäftsleitern) zu unterstellen sei.

Die deutsche Regelung ist mithin nicht durch OECD-Verlautbarungen abgesichert. Sie wäre es nicht einmal dann, wenn das vielfach zu weitgehende OECD-Diskussionspapier „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ bereits auf einem allgemeinen Konsens beruhen würde.



### 3.2.4 Methodik und Einzelkomponenten des Bewertungsverfahrens

In diesem Kapitel geht es um die **Wahl einer geeigneten Methode** für das Herausfinden des Wertes einer Funktion sowie um **mehrere bewertungstechnische Fragestellungen** zur Berechnung der Gewinnpotenziale im Einzelnen. Zunächst soll ein geeigneter Bewertungsstandard diskutiert werden, um im Anschluss auf die Schwierigkeiten einer sachgerechten Abgrenzung und Prognose der bewertungsrelevanten Gewinnerwartungen einzugehen. Am Schluss steht die Klärung offener Fragen hinsichtlich der Diskontierung sowie der Berücksichtigung von Steuern im Vordergrund.

In der Literatur hat sich im Allgemeinen die Empfehlung durchgesetzt, für die Bewertung von Funktionsverlagerungen auf die gängigen **Verfahren der Unternehmensbewertung** zurückzugreifen. Hierzu zählen insbesondere das in Deutschland entwickelte Ertragswertverfahren und das im angloamerikanischen Raum verbreitete Discounted-Cashflow-Verfahren (DCF). Weder § 1 Absatz 3 AStG noch die Rechtsverordnung legen eine bestimmte Methodik fest, obwohl die Begriffe Gewinnerwartung, Kapitalisierungszinssatz und Planrechnung deutlich auf die genannten Verfahren verweisen.<sup>162</sup> Im Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ (Tz. 2.3.2.2) vom 17 Juli 2009 befürwortet die Finanzverwaltung erstmalig eine Bewertung nach den betriebswirtschaftlich anzuerkennenden Verfahren. Im Wesentlichen beruht die deutsche Bewertungspraxis beider Methoden auf der Grundlage des IDW-Standards „Grundsätze zur

---

<sup>162</sup> Vgl. PwC: UntStRef 2008, 2007, 180; Blumers, BB 2007, 1762; Kahle, DK 2007, 652; Looks/Scholz, BB 2007, 2543 f.; Oestreicher/Hundeshagen, DB 2008, 1638.

Durchführung von Unternehmensbewertungen“ (**IDW S 1**) i.d.F. 2008 sowie der Stellungnahme zur Rechnungslegung **IDW RS HFA 10** i.d.F. 2005.

Das Ertragswertverfahren orientiert sich an den zu erwartenden Zahlungsmittelzuflüssen beim Unternehmenseigentümer, die bereits um Einzahlungen (Einlagen, Kapitalerhöhungen) und persönliche Steuern des Eigentümers gemindert sind. Hingegen bilden beim DCF-Verfahren die zukünftig geplanten Free Cashflows (FCF) den Basiswert für die Berechnung nach der bekannten Methode der Weighted Average Cost of Capital (WACC). Sowohl der **Ertrag** als auch die **Free Cashflows** stellen Mittelzuflüsse bzw. verschiedene Varianten des allgemeinen Begriffs Cashflow dar. Der errechnete Bruttokapitalwert nennt sich Ertragswert oder Discounted Cashflow. Beide Verfahren führen bei der Zugrundelegung gleicher Bewertungsannahmen zu identischen Ergebnissen, aber weichen in der Regel bezüglich Zielkapitalstruktur, Risikozuschlag und sonstiger Plandaten voneinander ab.<sup>163</sup>

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass für einen unabhängigen Dritten das zu **erwartende Nettoergebnis** die wesentliche Entscheidungsgrundlage für eine Investition in das Transferpaket einer Funktion bildet.<sup>164</sup> Dem ist entgegenzuhalten, dass ein solches Jahresergebnis nicht die Finanzierungskraft und Liquiditätsslage eines Unternehmens wiedergibt, von der jedoch ein ordentlicher und gewissenhafter Investor seine Zahlungsbereitschaft abhängig machen wür-

---

<sup>163</sup> Vgl. hierzu ausführlich *Ballwieser*: Unternehmensbewertung 2007, 8 ff.

<sup>164</sup> Vgl. FVerIV-E vom 23.05.2008, Begründung zu § 1 Absatz 4 FVerIV-E, 12.

de. Eine Verringerung des gebundenen Kapitals im Falle einer Funktionsabschmelzung oder nicht erfolgswirksame Investitionsausgaben einer Funktion würden bei einer Zugrundelegung des Jahresergebnisses in die Bewertung nicht mit einfließen und zu einem weitaus höheren Wert führen als in der Praxis üblich. Aus diesem Grunde wird in der Literatur überwiegend auf die konzeptionell überlegenen **Cashflows als Bewertungsgrundlage der Gewinnpotenziale** verwiesen.<sup>165</sup> Eine Bestimmung der jeweiligen Cashflows erfolgt durch eine Bereinigung des Jahresergebnisses. Im Folgenden wird, ungeachtet der Empfehlung des Cashflows als Basiswert, weiterhin der Gewinnbegriff i.S.d. Gesetzes- und Verordnungstextes verwendet.

In der Praxis besteht insbesondere die Problematik, vom Gesamtgewinn eines Unternehmens den für das Transferpaket relevanten **Gewinnanteil abzugrenzen**. Dieses Problem würde durch die in der Entwurfsfassung der „Verwaltungsgrundsätze - Funktionsverlagerung“ zum Ausdruck kommende, zur Atomisierung des Funktionsbegriffs führende Verwaltungsauffassung noch verstärkt. Sollte der Gegenstand einer Verlagerung z.B. aus dem Vertrieb einschließlich des Kundenstamms bestehen, können in diesem Fall die Gewinne weitestgehend mühelos der Funktion zugeordnet werden. Hingegen stellt sich die Frage, nach welchem generellen Maßstab Gewinne aufzuteilen sind, wenn nicht eine gesamte Hauptfunktion, sondern z.B. lediglich die Produktion eines Halbfabrikats verlagert wird.<sup>166</sup> Dies ist des-

---

<sup>165</sup> Vgl. *Blumers*, BB 2007, 1762; *Looks/Scholz*, BB 2007, 2544; *Oestreich/Hundeshagen*, DB 2008, 1693.; *Vögele*, DStR 2010, 421 f.

<sup>166</sup> Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1652; *dieselben*, DStR 2008, 1949 f.

halb von Belang, da die Höhe der Gewinnzurechnung Einfluss auf den maßgeblichen Verrechnungspreis der Funktion hat.<sup>167</sup>

In der Literatur stehen für die Ergebnisisolierung verschiedene Methoden zur Diskussion, die überwiegend bei der Anwendung kapitalwertorientierter Verfahren zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte Bedeutung erlangt haben und im IDW S 5 Rn. 21 ff. geregelt sind. Einige Autoren schlagen die sog. **Mehrgewinnmethode bzw. Methode der zusätzlichen Cashflows (Incremental Cashflow Method)** vor. Dabei werden die zukünftig geplanten Cashflows des Unternehmens den parallelen Cashflows eines fiktiven Vergleichsunternehmens gegenübergestellt, welches die betreffende Funktion nicht ausübt.<sup>168</sup> Eine weitere fundierte Methode stellt nach der Auffassung von OESTREICHER und HUNDESHAGEN die sog. **Methode der unmittelbaren Cashflow-Prognose** dar, nach der die direkt der Funktion zurechenbaren Cashflows ermittelt werden.<sup>169</sup> In der Regel wird die Notwendigkeit bestehen, für die betreffenden Funktionen separate Gewinn- und Verlustrechnungen aufzustellen, um eine sachgerechte Zuordnung der Gewinne zu gewährleisten.<sup>170</sup>

Nach der erfolgten Abgrenzung führt insbesondere die **Prognose der zu erwartenden Gewinne** zur Bildung eines Einigungsbereichs, in dem die Sichtweisen von verlagerndem und übernehmendem Unternehmen voneinander abweichen und lediglich eines der beteiligten Unternehmen aus **Standortvorteilen oder Synergieeffekten** einen

---

<sup>167</sup> Vgl. hierzu *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1652; *Serg*, DStR 2005, 1919 f.

<sup>168</sup> Vgl. *Greinert*, DB 2004, 2117; *dieselbe*, RIW 2006, 454; *Oestreicher/Hundeshagen*, DB 2008, 1639 f.

<sup>169</sup> Vgl. *Oestreicher/Hundeshagen*, DB 2008, 1639 f.; *dieselben*, DB 2008, 1696 f.

<sup>170</sup> Vgl. *PwC*: UntStRef 2008, 2007, 182.

Nutzen zieht (z.B. Investitionszuschüsse, zinslose staatliche Darlehen, Sonderabschreibungen, Lohnkostenvorteile etc.). Die Berücksichtigung von standortbedingten Faktoren bei der Berechnung von Gewinnpotenzialen verlangt der Gesetzgeber ausdrücklich in § 3 Absatz 2 Satz 1 FVerIV.

Erfahrungsgemäß sind Funktionsverlagerungen ins Ausland überwiegend kosten- und ertragsmotiviert, so dass die ermittelte Preisobergrenze bei dem übernehmenden Unternehmen in der Regel erheblich höher liegt als die Preisuntergrenze.<sup>171</sup> Die Maßgeblichkeit von ausländischen Vorteilen für die Bewertung, die ein Unternehmen nicht im Inland realisiert, steht im scharfen Gegensatz zur Gesetzesbegründung des UntStRefG 2008. Danach verfolgt der Gesetzgeber lediglich die Absicht, „*die Besteuerung in Deutschland geschaffener Werte sicherzustellen*“<sup>172</sup>. Neben dieser Ausweitung des Gesetzeszwecks durch die zusätzliche Erfassung im Ausland geschaffener Werte, steht diese Vorgehensweise im Widerstreit mit den internationalen Grundsätzen der Einkünfteabgrenzung (siehe Kapitel 3.4).<sup>173</sup> Die Problematik verschärft sich, wenn zu den einbezogenen Vorteilen auch Mehrgewinne gerechnet werden, die durch Investitionszuschüsse des ausländischen Staates entstanden sind. Andere Staaten werden es kaum billigen, dass der deutsche Fiskus **Steuern auf dieses rein ausländische Gewinnpotenzial** erhebt und durch drohende Doppelbesteuerungen Investitionsförderungen des ausländischen

---

<sup>171</sup> Vgl. Baumhoff/Ditz/Greiner, DStR 2007, 1652; Frischmuth, StuB 2007, 391.

<sup>172</sup> Gesetzesbegr. zur UntStRef 2008 d. BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, Artikel 7, zu § 1 AStG, 144.

<sup>173</sup> Vgl. Kritik z.B. Frischmuth, StuB 2007, 391 f.; IDW, IDW-FN 2007, 499; Kahle, DK 2007, 654; Kroppen/Rasch, IWB 2008, F 3, G 1, 2349.

Staates womöglich beschneidet.<sup>174</sup> Außerdem ist die Annahme widersinnig, dass in der Praxis ein ausländisches Unternehmen, welches eine inländische Funktion übernimmt, ein Entgelt für eigene Standortvorteile leisten würde. Deshalb hält diese Bewertungskomponente auch einem Fremdvergleich unter unabhängigen Dritten nicht stand.<sup>175</sup> Entgegen der gesetzgeberischen Auffassung sieht auch WALDENS grundsätzlich die Notwendigkeit, derartige Vorteile und Effekte zu eliminieren, um marktkonforme Ergebnisse zu erhalten.<sup>176</sup> Die Einbeziehung ausländischer Standortvorteile könnte zudem Unternehmen dazu veranlassen, Funktionen zunächst in Länder mit geringer Standortattraktivität zu verlagern, um sich erst später im eigentlichen Zielland anzusiedeln.<sup>177</sup>

Nach der Klärung möglicher Zweifelsfragen hinsichtlich Gewinnabgrenzung und -prognose folgt im Bewertungsverfahren die **Ermittlung des Mehr- oder Mindergewinns einer Funktion** aus Sicht der jeweiligen Unternehmen. Nach den Überlegungen von BAUMHOFF, DITZ und GREINERT darf lediglich der Gewinn dem Transferpaket zugerechnet werden, der über den Funktionsgewinn des verlagernden Unternehmens hinausgeht. Dies bedeutet mit anderen Worten eine **Eliminierung des Funktionsgewinns**, der die Basis für die Preisuntergrenze bildet. Die Autoren vertreten die Ansicht, dass der Funktionsgewinn lediglich eine Normalverzinsung des eingesetzten Kapitals für die Funktion darstelle. Blicke jedoch die Kapitalinvestition im In-

---

<sup>174</sup> Vgl. Baumhoff/Greinert, IStR 2006, 791; Günter, WPg 2007, 1087; Kuckhoff/Schreiber, IStR 1999, 329.

<sup>175</sup> Vgl. Günter, WPg 2007, 1087; IDW, IDW-FN 2007, 499; Jenzen, NWB 2007, F 2, 9428.

<sup>176</sup> Vgl. Waldens, PStB 2007, 212; vgl. auch DIHK/BDI/ZDH, et al.: Stellungnahme vom 30.07.2007, 10.

<sup>177</sup> Vgl. Endres/Spengel/Reister, WPg 2007, 487.

land aus, wie es nach einem Verlagerungsvorgang der Fall ist, fiel in der Folge auch der Funktionsgewinn des inländischen Überträgers weg. Als weiteres Argument führen die Autoren an, dass der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer des übernehmenden Unternehmens sich weigern würde, ein Entgelt zu zahlen, welches einen Anteil für die inländische Funktionstätigkeit des Überträgers enthält. In diesem Fall würde der Übernehmer letztlich die Funktion ohne Gewinn ausüben und auf eine Überrendite verzichten. Eine solche Handlungsweise wäre unter fremden Dritten nicht denkbar.<sup>178</sup> Der Gesetzgeber und die Verwaltung lassen jedoch weder in der Gesetzesbegründung noch in der Rechtsverordnung eindeutig erkennen, ob die in der Literatur vertretene Auffassung geteilt oder verneint wird. Nach dem zwischenzeitlich vorgelegten Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ dürfte die Finanzverwaltung der weitergehenden Ansicht zuneigen.

Des Weiteren stellt sich die Frage, über welchen Zeitraum die funktionsbezogenen Gewinne zu prognostizieren und abzuzinsen sind. Gem. § 6 FVerlV dient grundsätzlich ein **unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum** als Basis der Diskontierung, wenn der Steuerpflichtige keine Gründe für eine zeitliche Begrenzung glaubhaft machen kann oder derartige Gründe nicht ersichtlich sind. Die Finanzverwaltung geht prinzipiell von der Formel der ‚ewigen Rente‘ aus, deren Unterstellung jedoch den realen Gegebenheiten zuwiderläuft und auch nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz Rechnung trägt. Bei der Übertragung einer Vertriebsfunktion müssen in der Bestimmung des Kapitalisierungszeitraums z.B. die Laufzeit des Vertriebsvertrags,

---

<sup>178</sup> Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greiner*, DStR 2007, 1652 f.; *dieselben*, DStR 2008, 1950.

gesetzliche Kündigungsfristen, Produktlebenszyklen, technologischer Fortschritt sowie Nachfrageentwicklungen berücksichtigt werden.

Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ist folglich nur ein **begrenzter Zeitraum** vertretbar. Überdies verflüchtigen sich nach der allgemeinen Erfahrung vor allem die Werte immaterieller Wirtschaftsgüter, die ein Kernelement des Transferpakets bilden.<sup>179</sup> Von einigen Autoren wird der Vorschlag eines drei- bis fünfjährigen Prognosezeitraums unterbreitet und eine maximale Laufzeit von 15 Jahren in Bezugnahme auf die steuerliche Nutzungsdauer eines Geschäftswerts akzeptiert.<sup>180</sup> Die Verordnung stellt an den Nachweis kürzerer Prognosezeiträume keine hohen Anforderungen, da die Gründe für eine zeitliche Begrenzung lediglich „*ersichtlich*“ sein müssen. Dennoch lässt der vorgelegte Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ (Tz. 2.6) erkennen, dass die Finanzverwaltung insbesondere bei der Verlagerung von ganzen Betrieben, Teilbetrieben sowie teilbetriebsähnlichen Einheiten standardisiert von einer unbegrenzten Dauer des Kapitalisierungszeitraums ausgehen möchte und in diesen Fällen kürzere Zeiträume nur bedingt anerkennen wird. Aufgrund der erheblichen Bedeutung der Kapitalisierungsdauer für den Wert des Transferpakets, sollte in diesem Bewertungsschritt auf eine hinreichende Dokumentation nicht verzichtet werden. Die scheinbar erleichterten Bedingungen für die Inanspruchnahme einer zeitlichen Begrenzung der Kapitalisierung könnten sich in der Praxis als heikler Fallstrick erweisen. Dem Steuerpflichtigen die alleinige

---

<sup>179</sup> Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1653; *IDW*, IDW-FN 2007, 499; *Kahle*, DK 2007, 652; *Oestreicher/Hundeshagen*, DB 2008, 1693.

<sup>180</sup> Vgl. *Baumhoff*, in *Flick/Wassermeyer/Schaumburg*, AStR 2008, Rn. 593, 600.1; *Frotscher*, FR 2008, 56; *Kuckhoff/Schreiber*, IStr 1999, 329.



Beweislast aufzuerlegen, widerspricht den „Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren“ für Verrechnungspreise aus 2005<sup>181</sup>.

Weisen einzelne Elemente des Transferpakets eine **unterschiedliche Nutzungsdauer** auf, erachtet die Finanzverwaltung in ihrem Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ (Tz. 2.6) die Berücksichtigung der längsten Nutzungsdauer für die Bestimmung des Kapitalisierungszeitraums für sachgerecht. Diese pauschale Annahme führt im Regelfall zu einem Übermaß der Besteuerung. Stattdessen sollte gegebenenfalls auf einen gewichteten Mittelwert abgestellt werden, wie das IDW<sup>182</sup> bereits vorgeschlagen hat.

§ 1 Absatz 3 Satz 9 AStG schreibt eine Diskontierung der entsprechenden Gewinnerwartungen mit einem **funktions- und risikoadäquaten Kapitalisierungszinssatz** vor, der zweifelsohne auf die Methoden der betriebswirtschaftlichen Unternehmensbewertungslehre hindeutet. Danach bestimmt sich der Kapitalisierungszinssatz regelmäßig durch die günstigste alternative Kapitalanlagemöglichkeit und besteht aus einem Basiszinssatz sowie einem Risikozuschlag.<sup>183</sup>

Der **Basiszinssatz** leitet sich aus der Verzinsung einer risikolosen Investition am Kapitalmarkt ab und ist um „**funktions- und risikoadäquate Zuschläge**“ zu erhöhen. Die Wahl der Vergleichsinvestition hängt von ihrer Laufzeit ab, die der voraussichtlichen Dauer der

---

<sup>181</sup> Siehe BMF-Schr. vom 12.04.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 2.1, 3.4.12.3, 3.4.20.

<sup>182</sup> Vgl. IDW, Stellungnahme vom 18.08.2009, 9.

<sup>183</sup> Vgl. ausführlich Knoll, DStR 2007, 1053 ff.

Funktionsausübung in Bezug auf den gewählten Kapitalisierungszeitraum entsprechen muss. Die Bestimmung des risikolosen Zinssatzes erfolgt jeweils getrennt sowohl für das verlagernde als auch für das übernehmende Unternehmen unter Beachtung der jeweiligen Standortbedingungen.<sup>184</sup> Für das in Deutschland ansässige Unternehmen kann grundsätzlich auf die langfristig erzielbare Rendite öffentlicher Anleihen unter Berücksichtigung der aktuellen **Zinsstrukturkurve** der Deutschen Bundesbank abgestellt werden (Svensson-Modell). Hingegen besteht in der Praxis die Schwierigkeit, für das Unternehmen im Ausland eine entsprechende risikolose Staatsanleihe mit identischer Laufzeit ausfindig zu machen. Bei Verlagerungsvorgängen innerhalb des EWR bieten sich die Daten der europäischen Zentralbank an, die ebenfalls auf dem Svensson-Modell basieren.<sup>185</sup>

Weitaus mehr Probleme wirft die Bestimmung des **Risikozuschlags** auf, der die Chancen und Risiken einer verlagerten Funktion wiedergeben soll. Nach Möglichkeit sollten erzielte Renditen aus der Ausübung vergleichbarer Funktionen als Orientierungsgröße für die Zuschläge herangezogen werden. Stehen solche analogen Renditeerwartungen nicht zur Verfügung, ist der verlagerten Funktion „*ein angemessener Anteil am zu erwartenden Gesamtgewinn*“ als Zuschlag zuzuordnen.<sup>186</sup> Eine Herleitung des Risikozuschlags über das in der Bewertungspraxis zunehmend gebräuchliche **Capital Asset Pricing Model (CAPM)** erscheint aufgrund des Fehlens verlässlicher Beta-Faktoren eher bedenklich. Den Ausgangspunkt des Modells bildet ein

---

<sup>184</sup> Vgl. FVerIV-E vom 23.05.2008, Begründung zu § 5 Satz 1 FVerIV-E, 20.

<sup>185</sup> Vgl. *Ballwieser*: Unternehmensbewertung 2007, 83 ff.; *Günter*, WPg 2007, 1087; *Oestreicher/Hundeshagen*, DB 2008, 1639; *Vögele*, DStR 2010, 423.

<sup>186</sup> Vgl. FVerIV-E vom 23.05.2008, Begründung zu § 5 Satz 1 FVerIV-E, 20.

Marktportfolio, welches aus sämtlichen riskanten Aktien einer Volkswirtschaft besteht. Das Beta bezeichnet dabei den unternehmensbezogenen Risikofaktor und gibt an, wie sich Änderungen der Rendite des Marktportfolios auf eine einzeln betrachtete Aktie auswirken. Der Risikozuschlag errechnet sich aus der Multiplikation des unternehmensspezifischen Beta-Faktors mit der Marktrisikoprämie. Da es sich bei einer Funktion nicht um ein börsennotiertes Unternehmen handelt, bleibt eine direkte Ermittlung anhand von Vergangenheitsrenditen einer Peer Group (Gruppe von Vergleichsunternehmen) außer Betracht.<sup>187</sup>

Unter Umständen besteht die Möglichkeit, den **Beta-Faktor** zu **zerlegen** und auf einzelne Geschäftsbereiche eines Unternehmens zu verteilen. Dies setzt jedoch voraus, dass ein börsennotiertes Unternehmen mehrere Funktionen verlagert, die als vollständige Geschäftsbereiche anzusehen sind und am Markt eine eigenständige Tätigkeit ausüben können. Die alleinige Verlagerung einer Produktion kann diese Tatbestände in der Regel nicht erfüllen. Aus diesem Grunde bietet sich diese alternative Lösung lediglich für größere Unternehmensteile an. In diesem Fall ergeben sich jedoch weitere Schwierigkeiten hinsichtlich des Ansatzes geeigneter Gewichtungsfaktoren und der mangelnden Berücksichtigungsfähigkeit von Synergien zwischen den Geschäftsbereichen.<sup>188</sup>

---

<sup>187</sup> Vgl. *Ballwieser*: Unternehmensbewertung 2007, 93 ff.; *Günter*, WPg 2007, 1087; *Oestreicher/Hundeshagen*, DB 2008, 1639; *Vögele*, DSfR 2010, 423.

<sup>188</sup> Vgl. *Hachmeister*: Der Discounted Cash Flow als Maß der Unternehmenswertsteigerung 2000, 195 ff.; *Günter*, WPg 2007, 1087 f.; *derselbe*, ZfCM 2006, 146.

In Betracht käme außerdem noch das **Heranziehen vergleichbarer Börsenunternehmen**, um deren Beta-Faktoren auf das Transferpaket zu übertragen. Auch bei dieser Variante müssten mehrere Funktionen übertragen werden, die zudem selbst ein Unternehmen darstellen sollen, um in Vergleich mit anderen börsennotierten Unternehmen gezogen werden zu können. Solche an der Börse agierenden Vergleichsunternehmen dürften in der Praxis nur schwer ausfindig zu machen sein. Den Ausführungen zufolge ist das CAPM lediglich für die Anwendung in Ausnahmefällen brauchbar, in denen die Verlagerung eine Mehrzahl von betrieblichen Funktionen umfasst. Für die Bestimmung des Risikozuschlags bei der Verlagerung einzelner Funktionen schlägt daher GÜNTER die Einholung von Expertengutachten vor.<sup>189</sup>

Für die Höhe des Kapitalisierungszinssatzes sind des Weiteren die **Finanzierungsstrukturen der beteiligten Unternehmen** zu beachten. Die Finanzverwaltung geht in dem Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ (Tz. 2.3.2.2) vereinfachend davon aus, dass die Fremdkapitalfinanzierung von verlagernden und übernehmenden Unternehmen stets identisch ist. Bestehende Abweichungen in der Finanzierung sind von dem Steuerpflichtigen gesondert darzulegen und aufzuzeichnen. Auch an dieser Stelle geht die Finanzverwaltung von einer uneingeschränkten Informationstransparenz zwischen sämtlichen Beteiligten des Verlagerungsvorgangs aus, auch wenn einem fremden Dritten der Zugang zu den erforderlichen Daten der Fremdfinanzierung des jeweils anderen Verhandlungspartners regelmäßig versagt bleiben wird.

---

<sup>189</sup> Vgl. Günter, WPg 2007, 1088.

Ein weiteres Problem wirft die Frage auf, ob neben den Steuern auf Unternehmensebene auch **persönliche Steuern des Anteilseigners** in die Berechnung des Kapitalisierungszinssatzes mit einzubeziehen sind. § 6 FVerIV definiert die Gewinnpotenziale als den „*erwarteten Reingewinn nach Steuern (Barwert)*“, ohne eine Konkretisierung der zu berücksichtigenden Steuern vorzunehmen. Insbesondere die grundsätzliche Einbeziehung von persönlichen Steuern nach dem IDW S 1 i.d.F. 2005 sorgte in der Literatur für kritische Beiträge.<sup>190</sup> Nach der Neufassung des IDW S 1 vom 2. April 2008 sind erstmals persönliche Steuern auf Anteilseignerebene „*im Rahmen von Unternehmensveräußerungen und anderen unternehmerischen Initiativen*“ (Rn. 45) bei der Ermittlung eines objektivierten Unternehmenswerts nicht mehr zu berücksichtigen. Hier wird angenommen, dass die Nettozuflüsse aus dem zu bewertenden Unternehmen und aus der Alternativinvestition auf Anteilseignerebene einer vergleichbaren persönlichen Besteuerung unterliegen.<sup>191</sup> Nach dem am 17. Juli 2009 vorgelegten Entwurf der „*Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung*“ sind bei Kapitalgesellschaften lediglich die Ertragsteuern auf Unternehmensebene verpflichtend in die Bewertung mit einzubeziehen. Die steuerlichen Folgen beim Anteilseigner aufgrund von Gewinnausschüttungen dürfen unberücksichtigt bleiben. Bei Personenunternehmen sieht der Entwurf optional vor, eine persönliche Steuerbelastung zu unterstellen, wie sie beim Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft vorauszusetzen wäre. Die Berechnung ohne Berücksichtigung der

---

<sup>190</sup> Vgl. *Frotscher*, FR 2008, 57; *Günter*, WPg 2007, 1086; *Looks/Scholz*, BB 2007, 2544 f.; *Oestreicher/Hundeshagen*, IStR 2009, 149.

<sup>191</sup> Vgl. zu IDW S 1 i.d.F. 2008: *Ballwieser*, WPg 12/2008, I; *Blum*, WPg 2008, 455 f.; *Hommel/Pauly/Nagelschmitt*, BB 2007, 2729 f.; *Wenzel/Hoffmann*, BBK 2008, F 28, 1471 f.

persönlichen Besteuerung auf Anteilseignerebene entspricht der international gängigen Praxis.

Die zuvor erläuterten Fragestellungen geben deutlich zu erkennen, dass die Einzelheiten der Wertermittlung bei einem Transferpaket von der Finanzverwaltung nicht bis zu letzter Klarheit konzipiert wurden. Diese **Rechtsunsicherheit in vielen Bereichen des Bewertungsverfahrens** erschwert eine getreue Umsetzung der gesetzlichen Regelung, wie sie bereits für das Jahr 2008 vom Gesetzgeber gefordert wird.

### 3.2.5 Escape-Klausel als Ausnahmefall der Einzelbewertung

Neben dem Grundsatz der Gesamtbewertung für eine Funktion als Ganzes sah § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG bereits in seiner ursprünglichen Fassung zwei **Ausnahmeregelungen** (sog. **Escape-Klauseln**) zu Gunsten einer Einzelbewertung der übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter sowie erbrachten Dienstleistungen vor. Durch das Gesetz zur Umsetzung von EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Regelungen vom 8. April 2010<sup>192</sup> hat der Gesetzgeber eine weitere Öffnungsklausel eingefügt, in deren Anwendungsbereich bei hinreichender Dokumentation auf eine Transferpaketbewertung verzichtet werden kann.

Die **erste Alternative** zur Transferpaketbesteuerung verlangt vom Steuerpflichtigen eine Glaubhaftmachung, dass **wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter** und **sonstige Vorteile** nicht Bestandteil

---

<sup>192</sup> BGBl. 2010 I 386.

der Übertragung oder Überlassung einer Funktion sind. Immaterielle Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile gelten nach § 1 Absatz 5 FVerIV als wesentlich, wenn sie in qualitativer Hinsicht für die Funktion erforderlich sind und in quantitativer Hinsicht die Summe ihrer Einzelverrechnungspreise **insgesamt 25 % oder mehr**<sup>193</sup> des Gesamtwerts des übergehenden Transferpakets beträgt. Der Begriff **sonstige Vorteile** bleibt undefiniert und dient dem Gesetzgeber wohl eher als dehnbarer Auffangbegriff für jegliche Art von Privilegien, die ein Marktteilnehmer aus Geschäften erlangen kann. Jedoch lässt der Gesetzgeber außer Acht, dass nicht jeder erhaltene Vorteil zur Vereinbarung einer Vergütung unter fremden Dritten führt.<sup>194</sup> Obwohl die erste Escape-Klausel **Bagatellfälle** von einer Besteuerung auf Grundlage des Transferpakets ausschließt, hat der Steuerpflichtige zur Prüfung der Wesentlichkeitsgrenze weiterhin eine aufwendige Berechnung des Transferpakets vorzunehmen. Zusätzlich sind die Einzelverrechnungspreise der immateriellen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile zu veranschlagen, wobei es fraglich ist, ob für unwesentliche Wirtschaftsgüter überhaupt ein Verrechnungspreis existiert. Im Großen und Ganzen bedeutet die erste Alternative **keine Entlastung** für den Steuerpflichtigen und vermeidet lediglich die Besteuerung des Gewinnpotenzials mit zum Teil dem Ausland zuzuordnenden Komponenten.<sup>195</sup>

---

<sup>193</sup> In der ersten Entwurfsfassung sah man lediglich eine Grenze von 5% vor, die scharf kritisiert wurde.

<sup>194</sup> Vgl. Günter, WPg 2007, 1086; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, IWB 2007, F 3, G 1, 2208.

<sup>195</sup> Vgl. Frischmuth, StuB 2007, 390; Kahle, DK 2007, 655; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, IWB 2007, Fach 3, Gruppe 1, Seite 2218.

Die **zweite Alternative** lässt eine Einzelbewertung zu, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die **Summe sämtlicher Einzelverrechnungspreise** im Vergleich zur Transferpaketbewertung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Auch diese Escape-Klausel bringt keine Entlastung, da der Gesetzgeber weiterhin vom Steuerpflichtigen das aufwendige Gesamtbewertungsverfahren auf Grundlage des Transferpakets und in paralleler Form die jeweils getrennt vorzunehmende Ermittlung der Einzelwerte der übertragenen Wirtschaftsgüter verlangt. Dieser **doppelte Bewertungsaufwand** geht weit über das vertretbare Maß hinaus. Als weitere Erschwernis hebt die Gesetzesbegründung zu § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG hervor, dass die Summe sämtlicher Einzelverrechnungspreise innerhalb des ermittelten Einigungsbereichs eines Transferpakets liegen muss, um als fremdvergleichskonform anerkannt zu werden.<sup>196</sup> Eine solche Vermengung von Grundsätzen des tatsächlichen und des hypothetischen Fremdvergleichs lässt sich laut KROPPE, RASCH und EIGELSHOVEN nicht nachvollziehen. Können Einzelverrechnungspreise im Rahmen des tatsächlichen Fremdvergleichs zuverlässig ermittelt werden, wäre eine Begrenzung durch den hypothetischen Fremdvergleich auf jeden Fall unzulässig. Mit dieser Beschränkung des tatsächlichen Fremdvergleichs bleibt der Gesetzgeber seiner neu eingeführten Anwendungsreihenfolge der Verrechnungsmethodik in § 1 Absatz 3 AStG nicht treu. Die Inanspruchnahme der zweiten Escape-Klausel scheint deshalb bereits an der Glaubhaftmachung des tatsächlichen Fremdvergleichs und dem enormen Verwaltungsauf-

---

<sup>196</sup> Vgl. Gesetzesbegr. zur UntStRef 2008 der BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, Artikel 7, zu § 1 Absatz 3 Satz 10 AStG, 148.



wand zu scheitern, so dass ihr in der Praxis kaum Bedeutung zukommen dürfte.<sup>197</sup>

Die durch das Gesetz zur Umsetzung von EU-Vorgaben in § 1 Absatz 3 Satz 10, 2. Halbsatz AStG eingefügte dritte Öffnungsklausel soll der im Koalitionsvertrag vom 26. Oktober 2009 enthalten Vereinbarung, die negativen Auswirkungen der Besteuerung von Funktionsverlagerungen auf den Standort Deutschland zu beseitigen, Rechnung tragen. Vom Gesetzgeber nicht zu leisten war eine bereichsspezifische Ausnahme für Forschungsabteilungen, forschende Unternehmen oder ähnliches. Vielmehr kann grundsätzlich jede Funktionsverlagerung Gegenstand der Einzelbewertung nach § 1 Absatz 3 Satz 10, 2. Halbsatz AStG sein.

Der Wortlaut des § 1 Absatz 3 Satz 10, 2. Halbsatz AStG (neu) – ist von den Spitzenverbänden der deutschen Wirtschaft begrüßt worden, auch wenn die mit dem Gesetz zur Umsetzung von EU-Vorgaben eingeführte Änderung nicht den gesamten Änderungsbedarf abdeckt.

Die Auslegung von § 1 Absatz 3 Satz 10, 2. Halbsatz AStG, die in systematischer Abgrenzung zu § 1 Absatz 3 Satz 10, 1. Halbsatz AStG vorzunehmen ist, ergibt, dass nunmehr insoweit eine von der Transferpaketbetrachtung gänzlich losgelöste Einzelbewertung aller Wirtschaftsgüter unter Ausschluss der Residualgröße des selbstgeschaffenen Geschäfts- bzw. Firmenwerts ermöglicht wird, sofern ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut genau bezeichnet wird.

---

<sup>197</sup> Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1653; *Frischmuth*, StuB 2007, 390 f.; *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2007, F 3, G 1, 2218 f.

Dem liegt die folgende Überlegung zugrunde:

- § 1 Absatz 3 Satz 10, 1. Halbsatz, 1. Fall AStG erfasst die Sachverhalte, die aus dem zu weit gefassten Anwendungsbereich des Satzes 9 AStG ausgeklammert werden sollen, weil keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter involviert sind und eine aufwendige Transferpaketbewertung nicht durch ein höheres Bewertungsergebnis gerechtfertigt wird.
- § 1 Absatz 3 Satz 10, 1. Halbsatz, 2. Fall AStG erfasst nach der ursprünglichen Intention des Gesetzgebers Sachverhalte, in denen die Summe der Einzelverrechnungspreise dem Wert entspricht, der sich im Falle einer Gesamtbewertung auf Transferpaketbasis ergibt. In diesem Fall dient die Transferpaketbewertung zur Ermittlung eines Referenzmaßstabes und ist daher unentbehrlich<sup>198</sup>.
- § 1 Absatz 3 Satz 10, 2. Halbsatz AStG ist strukturell mit § 1 Absatz 3 Satz 10, 1. Halbsatz, 2. Fall AStG insoweit vergleichbar, als in beiden Fällen die Einbeziehung eines wesentlichen immateriellen Wirtschaftsguts zur Tatbestandsvoraussetzung gemacht wird. Der grundlegende Unterschied ist, dass im zweiten Halbsatz – anders als vor dem Semikolon –, anstatt auf einen Referenzmaßstab zu rekurrieren, ein Dokumentationserfordernis in den Vordergrund gestellt wird. Wollte man zusätzlich den Referenzmaßstab der Transferpaketbewertung auch für § 1 Absatz 3 Satz 10, 2. Halbsatz AStG fordern, käme es zu einem Gleichlauf

---

<sup>198</sup> Zur Kritik siehe oben und Fn. 197.

der Bestimmung nach dem Semikolon mit der Bestimmung vor dem Semikolon. Das kann nicht gewollt sein. Vielmehr ist die Entbehrlichkeit der aufwendigen Transferpaketbewertung die *ratio legis* von § 1 Absatz 3 Satz 10, 2. Halbsatz AStG. Damit entfällt die Erfassung eines gesonderten Geschäfts- oder Firmenwerts, der über die Erfassung derjenigen stillen Reserven hinausgeht, die sich in der jeweiligen Einzelverpreisung der (sonstigen) Wirtschaftsgüter niederschlagen.

Diese systematische Auslegung ergibt, dass – wenn das immaterielle Wirtschaftsgut dokumentiert ist – die Transferpaketbewertung bei der Anwendung von § 1 Absatz 3 Satz 10, 2. Halbsatz AStG keine Rolle mehr spielt.<sup>199</sup>

### 3.2.6 Optionsrecht zur Lizenzierung des Transferpakets

Nach der Bewertung einer Funktion als Ganzes i.S.d. § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG ist zu entscheiden, ob das ermittelte Transferpaket an das übernehmende Unternehmen **übertragen oder zur Nutzung überlassen** werden soll. Eine zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung bzw. Lizenzierung kann demzufolge eine Transferpaketbewertung nicht umgehen. Die Finanzverwaltung erkennt jedoch vertragliche Lizenzvereinbarungen zwischen den beteiligten Unternehmen an und gestattet dem Steuerpflichtigen, im Verlagerungszeitpunkt eine **vollständige Aufdeckung und sofortige Besteuerung der Gewinnpotenziale** eines Transferpakets zu **vermeiden**.

---

<sup>199</sup> Vgl. Lenz/Rautenstrauch, DB 2010, 696 ff.

Als Grundvoraussetzung muss der Lizenzgeber weiterhin wirtschaftlicher Eigentümer der im Transferpaket enthaltenen Wirtschaftsgüter bleiben. In diesem Zusammenhang ist zu klären, welche Umstände zu einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums führen und eine Sofortbesteuerung auslösen. Deshalb sollte nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beurteilt werden, wem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten der Wirtschaftsgüter zuzuordnen sind.<sup>200</sup> Bestehen Zweifel, ob es sich im vorliegenden Fall um eine Übertragung oder eine Nutzungsüberlassung handelt, räumt die Finanzverwaltung gem. § 4 Absatz 2 FVerIV dem Steuerpflichtigen das **Wahlrecht** ein, sich auf Antrag für eine Nutzungsüberlassung zu entscheiden. Wie NAUMANN und auch die Begründung zum FVerIV übereinstimmend ausführen, sollen auf diesem Wege die möglicherweise belastenden Auswirkungen der Einmalbesteuerung auf die Liquidität des Unternehmens vermieden werden.<sup>201</sup> Zumindest in diesem Punkt der neuen Gesetzgebung wird dem Steuerpflichtigen ein wirksames Instrument zur Steuerplanung in die Hand gegeben.<sup>202</sup>

### 3.2.7 Funktionsverlagerung vom Ausland ins Inland

Der Gesetzgeber strebt in seiner Begründung zum Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 eine **steuerliche Gleichbehandlung** von Funktionsverlagerungen ins Ausland (Outbound-Fälle) und Funkti-

---

<sup>200</sup> Vgl. *Bernhardt*, in PwC, UntStRef 2008, 2007, 182 f.; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1653 f.; *Frischmuth*, StuB 2007, 459 f.

<sup>201</sup> Vgl. FVerIV-E vom 23.05.2008, Begründung zu § 4 Absatz 2 FVerIV-E, 20; *Naumann*, in Lüdicke, Besteuerung von Unternehmen im Wandel 2007, 175.

<sup>202</sup> Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1654; *Günter*, WPg 2007, 1089; *Kahle*, DK 2007, 655 f.

onsverlagerungen ins Inland (Inbound-Fälle) an.<sup>203</sup> Die Finanzverwaltung verspricht sich durch die analoge Anwendung der Transferpaketbewertung eine Schaffung finanzieller Anreize für ausländische Investoren und eine höhere Attraktivität des deutschen Standorts.<sup>204</sup> Die Gesetzesbegründung schränkt allerdings eine Aktivierung der übernommenen Werte und in der Folge eine ergebniswirksame Abschreibung auf materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter ein. Einen inländischen Bewertungsansatz des wesentlich umfassenderen Transferpakets scheint der Gesetzgeber demnach nicht in Betracht zu ziehen.<sup>205</sup>

In diesem Zusammenhang wäre klarzustellen, ob das im Transferpaket enthaltene Gewinnpotenzial als **aktivierungsfähiger Geschäftswert** aufzufassen ist und eine Abschreibung über 15 Jahre nach § 255 Absatz 4 HGB i.V.m. § 7 Absatz 1 Satz 3 EStG zu erfolgen hat, auch wenn aus wirtschaftlichen und rechtlichen Gründen eine kürzere Abschreibungsdauer angemessener wäre.<sup>206</sup> Weder der Gesetzes- noch der Verordnungstext oder der Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ enthält eine nähere Erläuterung zur Abwicklung von Inbound-Fällen. Trotz des begrüßenswerten Ansatzes einer Gleichbehandlung von Inbound- und Outbound-Fällen, fehlt für eine **Korrektur zu Lasten der deutschen Besteuerung** die gesetzliche Grundlage. § 1 AStG kommt lediglich zur Anwendung, wenn eine Minderung der inländischen Einkünfte vorliegt, und kann in um-

---

<sup>203</sup> Vgl. Gesetzesbegr. UntStRef 2008 d. BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, Artikel 7, zu § 1 AStG, 148.

<sup>204</sup> Vgl. *Frischmuth*, StuB 2007, 461; *Kahle*, DK 2007, 657; *Naumann/von Wolfersdorff*, SR 2007, 204 f.

<sup>205</sup> Vgl. *Greinert*, in Schaumburg/Rödter, UntStRef 2008, 2007, 571.

<sup>206</sup> Vgl. *Frischmuth*, StuB 2007, 461.

gekehrter Richtung keine Wirkung entfalten. Stattdessen soll nach der Gesetzesbegründung auf andere Korrekturvorschriften, wie die Einlage, zurückgegriffen werden. Ein einlagefähiger Vorteil muss jedoch den Charakter eines Wirtschaftsguts aufweisen, so dass die Berücksichtigung eines Transferpakets äußerst fraglich erscheint. Allein um einen internationalen Konsens zu schaffen, sollte die Finanzverwaltung eine uneingeschränkte Gleichstellung von Inbound- und Outbound-Fällen im Steuerrecht anstreben und mit einer klärenden Stellungnahme den Bewertungsansatz eines gesamten Transferpakets im Inland sicherstellen.<sup>207</sup>

### 3.3 Preisanpassungsklausel

In § 1 Absatz 3 Sätze 11 und 12 AStG besteht der Gesetzgeber im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs auf einer Anpassungsklausel für den Verrechnungspreis **wesentlicher immaterieller Wirtschaftsgüter oder sonstiger Vorteile** bzw. das **Transferpaket**. Diese Klausel soll zur Anwendung kommen, wenn **innerhalb von zehn Jahren** eine **erhebliche Abweichung** der ursprünglich geplanten Gewinnentwicklung eingetreten ist und zwei nahe stehende Personen eine **tatsächliche Vereinbarung** über eine nachträgliche Preisanpassung **nicht getroffen** haben. Dem Steuerpflichtigen obliegt die Beweislast zur **Widerlegung der gesetzgeberischen Vermutung**. Der Gesetzgeber nimmt deshalb an, dass während des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten vorlagen und diese Umstände fremde Dritte dazu veranlasst hätten, eine nachträgliche Entgeltanpassung zu

---

<sup>207</sup> Vgl. Greinert, in Schaumburg/Rödter, UntStRef 2008, 2007, 571 f.; Brandenburg, BB 2008, 867; Roser, EStB 2008, 35.

vereinbaren. Sollte der Steuerpflichtige die Vermutung des Gesetzgebers nicht entkräften können, sieht § 1 Absatz 3 Satz 12 AStG eine **einmalige Korrektur** des ursprünglich festgelegten Verrechnungspreises in dem Wirtschaftsjahr vor, welches dem Jahr des Eintritts der erheblichen Abweichung folgt.<sup>208</sup>

Für die **Feststellung einer erheblichen Abweichung** der tatsächlichen Gewinnentwicklung von der ursprünglichen Gewinnplanung muss nach § 10 FVerIV ein neuer Einigungsbereich gebildet werden, der sich aus der ursprünglichen Preisuntergrenze und der neu berechneten Preisobergrenze ergibt. Liegt der auf der tatsächlichen Gewinnentwicklung beruhende Verrechnungspreis außerhalb des originären Einigungsbereichs, ist die Abweichung als erheblich einzustufen. Dabei wird sich eine nach der FVerIV als erheblich einzustufende Abweichung umso schneller einstellen, je enger der ursprüngliche Einigungsbereich ausgefallen ist.<sup>209</sup> Die Differenz zwischen ursprünglichem und neu festgesetztem Verrechnungspreis entspricht dem Anpassungsbetrag.

Eine Preisanpassung kann nach dem Wortlaut von § 10 Satz 3 FVerIV auch **zugunsten des Steuerpflichtigen** erfolgen, wenn eine Verlustentwicklung eingetreten ist. Bei einem solchen Fall muss die Preisobergrenze des neu ermittelten Einigungsbereichs unter die ursprüngliche Preisuntergrenze gesunken sein. Die Regelung in der Rechtsverordnung lässt jedoch außer Acht, dass § 1 AStG lediglich steuerbelastende Korrekturen gestattet und eine Einkünfte mindering

---

<sup>208</sup> Vgl. *Günter*, WPg 2007, 1089; *Jenzen*, NWB 2007, F 2, 9429 f.; *Kahle*, DK 2007, 655 f.

<sup>209</sup> Vgl. *Welling*, FS Schaumburg, 985, 993.

als Korrekturmaßnahme nicht im Einklang mit dem Gesetzeswortlaut steht.<sup>210</sup> Anstatt eine korrespondierende Vorschrift für preisreduzierende Anpassungen des Transferpakets zu schaffen, verweist der Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ (Tz. 3.10.5) lediglich auf die Möglichkeit des Verständigungsverfahrens nach den Doppelbesteuerungsabkommen.

Grundsätzlich ist die vom Gesetzgeber angenommene **Fremdüblichkeit einer Preisanpassungsklausel** als eher **bedenklich** anzusehen. Die vertretene Auffassung, dass fremde Dritte unter gleichen Bedingungen und in Geschäften mit unsicherer Gewinnerwartung regelmäßig eine derartige Klausel in den Vertrag aufnehmen würden, kennt in der Praxis keine Entsprechung. Nur in Ausnahmefällen gibt es bei Unternehmensveräußerungen vertragliche Verpflichtungen zur rückwirkenden Preisanpassung, deren Korrekturzeitraum jedoch lediglich ein bis drei Jahre umfasst.<sup>211</sup> Die Handhabung nachträglicher Kaufpreisänderungen gestaltet sich in der Unternehmenspraxis als äußerst schwierig und findet aus diesem Grunde in Vertragsvereinbarungen nur selten Berücksichtigung. Vielmehr gehen die Kaufinteressenten im Geschäftsverkehr stets das Risiko ein, entweder eine Fehlinvestition zu tätigen oder einen ‚lucky buy‘ zu erzielen. Als fremdüblich ist stattdessen eine Einbeziehung der Risikoeinschätzung in die Kaufpreisfindung durch adäquate Zuschläge und Abschläge anzusehen.<sup>212</sup>

---

<sup>210</sup> Vgl. *Günter*, WPg 2007, 1089; *Kahle*, DK 2007, 656.

<sup>211</sup> Vgl. *Baums*, DB 1993, 1273; *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2007, F 3, G 1, 2220; *Scholz*, IStR 2007, 524. *Welling*, FS Schaumburg, 985, 993.

<sup>212</sup> Vgl. *Bödefeld/Kuntschik*, in *Blumenberg/Benz*, Die UntStRef 2008, 2007, 282; *Kahle*, DK 2007, 655; *Waldens*, PIStB 2007, 213.



Zudem sehen sich fremde Dritte zur Vereinbarung von Preisanpassungsklauseln überwiegend in Fällen veranlasst, in denen für den Käufer die Gefahr besteht, der Unredlichkeit des Verkäufers ausgesetzt zu sein, indem ihm relevante Informationen für die Ermittlung eines fairen Kaufpreises verschwiegen werden. In der Praxis haben Due-Diligence-Prüfungen die Aufgabe übernommen, solche **Informationsasymmetrien** zu beseitigen und die Rolle von Preisanpassungsklauseln in der Praxis erheblich einzuschränken. Lediglich in Einzelfällen soll eine derartige Vertragsbedingung für den Verkäufer den Anreiz erhöhen, sich rechtschaffen zu verhalten. Im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs sind jedoch asymmetrische Informationen in jeglicher Form unbekannt, da bei der Simulation des Preisbildungsprozesses die Transparenzklausel in § 1 Absatz 1 Satz 2 AStG umfassende Kenntnisse über sämtliche Bedingungen der Geschäftsbeziehung zwischen den nahe stehenden Personen unterstellt. Somit scheiden Informationsasymmetrien als Rechtfertigung für eine fremdübliche Preisanpassung aus. Für die Anwendung einer praxisrelevanten Preisanpassungsklausel verbleiben lediglich **Unsicherheiten** über die zutreffende Bewertung der entsprechenden Wirtschaftsgüter oder des Transferpakets. Diese Fälle sind jedoch derart selten, dass sie in der Literatur kaum Niederschlag finden. Schon allein an diesem Punkt lässt sich begründen, dass die Preisanpassungsklausel nach § 1 Absatz 3 Satz 11 AStG dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entspricht. Außerdem dient eine praxisübliche Anpassungsklausel dem Schutz des Käufers vor Zahlung eines überhöhten Kaufpreises und beabsichtigt nicht, im übertragenen Sinne die

Finanzverwaltung vor Unterbewertung der betreffenden Wirtschaftsgüter zu bewahren.<sup>213</sup>

Ein weiterer wesentlicher Kritikpunkt richtet sich gegen die grundsätzliche Annahme des Gesetzgebers, dass eine spätere Gewinnabweichung fast ausschließlich auf das enthaltene Potenzial der übertragenen Wirtschaftsgüter bzw. der übertragenen Funktion zurückzuführen ist. Eine vom Übernehmenden **selbst geschaffene Wertsteigerung** (z.B. durch Werbemaßnahmen, Akquise, Kosteneinsparungen) oder **externe Einflüsse durch Entwicklungen auf dem Markt**, aus denen eine Gewinnabweichung unabhängig von dem ehemaligen Verlagerungsvorgang resultiert, blendet der Gesetzgeber aus. Derartige Faktoren dürfen jedoch nach dem Fremdvergleichsgrundsatz in die Ermittlung eines angemessenen Preises nicht einbezogen werden und auf diesem Wege auch nicht Gegenstand nachträglicher Verrechnungspreiskorrekturen sein.<sup>214</sup> In der Gesetzesbegründung wird hinsichtlich der nachträglichen Anpassung von der Ermittlung eines „zutreffenden“<sup>215</sup> Verrechnungspreises ausgegangen, obwohl die BFH-Rechtsprechung<sup>216</sup> in Übereinstimmung mit Absatz 1.48 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien klarstellt, dass der ‚eine‘ Verrechnungspreis nicht existiert, sondern stets sämtliche Preise innerhalb einer bestimmten Bandbreite als angemessen zu werten sind.<sup>217</sup>

---

<sup>213</sup> Vgl. Kahle, DK 2007, 656; Scholz, IStR 2007, 524.

<sup>214</sup> Vgl. Greinert, in Schaumburg/Rödger, UntStRef 2008, 2007, 573 f.; Frischmuth, StuB 2007, 462 f.; Jahndorf, FR 2008, 108 f.

<sup>215</sup> Vgl. Gesetzesbegr. zur UntStRef 2008 der BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, Artikel 7, zu § 1 Absatz 3 Satz 12 AStG, 149.

<sup>216</sup> Vgl. BFH-Urt. vom 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171.

<sup>217</sup> Vgl. Greinert, in Schaumburg/Rödger, UntStRef 2008, 2007, 573.

Eine Korrekturmaßnahme im Sinne des Fremdvergleichs wäre lediglich nachvollziehbar, wenn z.B. im Falle einer Funktionsverlagerung eine unangemessene Transferpaketbildung aufgrund einer fehlerhaften Anwendung des Ertragswertverfahrens entstanden ist. Hingegen einen zum Verlagerungszeitpunkt sachgerecht festgesetzten Verrechnungspreis in Zweifel zu ziehen, kann nicht fremdvergleichskonform sein. Zudem bedeutet die zehnjährige Wirksamkeit der Klausel für den Steuerpflichtigen einen erheblichen Mehraufwand zur Nachhaltung der Gewinnentwicklung und ihrer Ursächlichkeit sowie eine erhöhte Planungsunsicherheit.<sup>218</sup>

Die OECD nimmt im Hinblick auf Preisanpassungen eine wesentlich vorsichtigeren Haltung ein. Den auf die vollständige Übertragung eines Transferpakets nur bedingt übertragbaren Fall einer unangemessenen Lizenz greifen die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien in den Absätzen 6.28 bis 6.35 auf. Selbst hier wird davon ausgegangen, dass Unternehmen Unsicherheit zuallererst in der anfänglichen Preisfindung berücksichtigen. Darüber hinaus kommt sogar in den als unsicher erkannten Fällen eine rückwirkende Korrektur auf Grund einer von den Erwartungen abweichenden Gewinnentwicklung kaum je in Betracht. Vielmehr hat die Finanzverwaltung die Frage zu beantworten, ob unabhängige Unternehmen eine Preisgleitklausel vereinbart hätten.

In ähnlicher Weise sieht Absatz 88 des OECD-Diskussionspapiers „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ das Hauptprob-

---

<sup>218</sup> Vgl. *Frischmuth*, *StuB* 2007, 463; *Günter*, *WPg* 2007, 1089; *Jahndorf*, *FR* 2008, 108 f.

lem darin, zu bestimmen, ob die Bewertung ursprünglich so unsicher war, dass fremde Dritte einen Preisanpassungsmechanismus vereinbart hätten<sup>219</sup>.

Nach § 21 Absatz 15 AStG sind die Neuregelungen in § 1 AStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden. Aus dieser Anwendungsvorschrift ergibt sich für die in der Vergangenheit liegenden Sachverhalte eine steuerliche Rückwirkung der Anpassungsklausel von bis zu zehn Jahren und somit eine **Einbeziehung früherer Verlagerungsvorgänge**. Nach dem Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ vom 17. Juli 2009 wäre eine weitreichende Rückwirkung in Veranlagungszeiträume vor 2008 zu befürchten.<sup>220</sup>

Um der gesetzlichen Anpassungsregelung zu entgehen, müssten in den De-facto-Verträgen eigenständige Klauseln zur nachträglichen Entgeltänderung eingebaut werden. Wenn **tatsächlich vereinbarte Preisanpassungsklauseln** vorliegen, kann § 1 Absatz 3 Satz 12 AStG nicht zum Zuge kommen. In diesem Punkt wird die Intention der Finanzverwaltung deutlich, die beteiligten Unternehmen zu zivilrechtlich gültigen Anpassungsklauseln zu ‚zwingen‘.<sup>221</sup> Ob jedoch die Finanzverwaltung individuelle Anpassungsregelungen mit unter Umständen weitaus kürzeren Berichtigungszeiträumen anerkennen wird, bleibt kaum zu erwarten, da der Steuerpflichtige selbst die Entspre-

---

<sup>219</sup> Vgl. *Welling*, FS Schaumburg, 985, 993.

<sup>220</sup> Vgl. hierzu ausführlich *Reichl*, IStR 2009, 680 ff.

<sup>221</sup> Vgl. *Greinert*, in Schaumburg/Rödter, UntStRef 2008, 2007, 574 f.; *Naumann/von Wolfersdorff*, SR 2007, 204; *Wulf*, DB 2007, 2284.

chung zum Fremdvergleichsgrundsatz nachweisen muss.<sup>222</sup> Im Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ (Tz. 2.9) wird lediglich angemerkt, dass die vereinbarten Klauseln nach dem Prinzip der Informationstransparenz genaue Angaben über die auslösenden Faktoren der Preisanpassung enthalten müssen. Zumindest erkennt die Verwaltung gewinn- bzw. umsatzabhängige Lizenzverträge als entsprechende Anpassungsklauseln an. Die Finanzverwaltung scheint jedoch, so WASSERMEYER, konsequent einen eigenen, aber nicht nachvollziehbaren Standpunkt zur Fremdüblichkeit von Preisanpassungsklauseln zu vertreten und weist stets dem Steuerpflichtigen die **Beweislast** zu, die gesetzgeberische Vermutung zu entkräften. Der Autor bezeichnet deshalb die Regelung als einen „*Höhepunkt der Willkürlichkeiten*“<sup>223</sup>, denn wie es letztendlich dem Steuerpflichtigen möglich sein soll, unter diesen Umständen den Gegenbeweis anzutreten, bleibt unbeantwortet.<sup>224</sup> Einige Autoren gehen davon aus, dass sich dringend das Bundesverfassungsgericht mit den Fragestellungen zur Preisanpassungsklausel befassen muss.<sup>225</sup>

In *Anhang 5* wird das **Praxisbeispiel zur Verlagerung einer Produktionsfunktion** um den Tatbestand einer nachträglichen Anpassung erweitert.

---

<sup>222</sup> Vgl. FVerIV-E vom 23.05.2008, Begründung zu § 9 FVerIV-E, 25.

<sup>223</sup> Wassermeyer, FR 2008, 68.

<sup>224</sup> Vgl. Greinert, in Schaumburg/Rödter, UntStRef 2008, 2007, 574; Scholz, IStR 2007, 526.

<sup>225</sup> Vgl. Jenzen, NWB 2007, F 2, 9431; Wassermeyer, DB 2007, 539.

### 3.4 Widerstreit des § 1 Absatz 3 AStG mit internationalen Grundsätzen

Die **Finanzverwaltung** sieht sich in ihrer Position sicher, dass die neuen Regelungen zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen an „*international üblichen Maßstäben*“<sup>226</sup> ausgerichtet seien und in keinem denkbaren Konflikt zu den Besteuerungsrechten anderer Staaten stehen. Der Steuerpflichtige könne sich auf die **internationale Akzeptanz** der steuerlichen Ergebnisse verlassen, wenn dieser die Vorgaben des Gesetzes einhält. Weiterhin sieht die Finanzverwaltung „*kein[en] Anhaltspunkt für europarechtliche Bedenken*“<sup>227</sup>.

Hingegen wird in der **Literatur** nahezu einhellig die **internationale Kompatibilität** des neugefassten § 1 Absatz 3 AStG **bestritten** und in hohem Maße angezweifelt, ob die gesetzlichen Vorgaben im Einklang mit den international anerkannten OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen stehen oder als europarechtskonform einzustufen sind. Aus diesem Grunde kritisiert die Mehrzahl der Autoren die Vorgehensweise des deutschen Fiskus als einen „**nationalen Alleingang**“, der sich auf keine vergleichbaren Regelungen anderer Staaten berufen kann und aufgrund des mangelnden Konsenses die erhebliche **Gefahr der Doppelbesteuerung** in sich birgt.<sup>228</sup>

---

<sup>226</sup> Vgl. FVerlV-E vom 23.05.2008, Allgemeiner Teil, 1.

<sup>227</sup> Vgl. FVerlV-E vom 23.05.2008, Allgemeiner Teil, 2.

<sup>228</sup> Vgl. Kahle, DK 2007, 654; Welling, SR 2008, 105; Wilmanns, SR 2007, 201 f., Wehnert/Sano, IStR 2010, 53.

Doppelbesteuerungen entstehen aufgrund sich überlagernder Steueransprüche mehrerer Staaten, die eine zusätzliche Belastung für den Steuerpflichtigen bedeuten und doppelte Steuerzahlungen für dasselbe Besteuerungssubjekt auslösen. Zur **Vermeidung von internationalen Doppelbesteuerungskonflikten** zwischen den Staaten entwickelte die **OECD** ein Musterabkommen (MA), welches weltweit als Grundlage für die Vereinbarung von Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung findet und einheitliche Standards international vorgibt. Bei Doppelbesteuerungsabkommen handelt es sich um völkerrechtliche Verträge zwischen zwei Staaten, in denen die Besteuerungsrechte untereinander aufgeteilt werden.<sup>229</sup>

Eine Prüfung der Vereinbarkeit von § 1 Abs. 3 AStG mit den internationalen Grundsätzen muss sich am allgemein anerkannten **sog. ‚dealing at arm’s length principle‘** (OECD-Fremdvergleichsgrundsatz) orientieren, wie er für verbundene Unternehmen in **Artikel 9 OECD-MA** niedergelegt ist. Die von der OECD zur Auslegung dieses Prinzips verfassten „Verrechnungspreisgrundsätze“ enthalten bislang keine speziellen Regelungen für Funktionsverlagerungen<sup>230</sup>. Der am 19. September 2008 vorgelegte OECD-Diskussionsentwurf „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ deckt sich, wie an einigen Stellen der vorausgegangenen Ausführungen bereits deutlich geworden ist, nur vereinzelt mit der Stoßrichtung und der Sichtweise, die der deutsche Gesetzgeber bei der Besteuerung von Funktionsver-

---

<sup>229</sup> Vgl. *Vögele/Raab*, in *Vögele/Borstell/Engler*, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. A 401; *Jacobs*: Int. Unternehmensbesteuerung 2007, 3.

<sup>230</sup> Dies musste letztlich sogar von dem Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung“ eingeräumt werden (Tz. 1.2.3).

lagerungen eingenommen hat. Deutschland hat insoweit zu Recht den Ruf des nationalen Alleingängers.<sup>231</sup>

Das OECD-Papier behandelt in vier Hauptteilen (1) Fragen der Risikoallokation unter verbundenen Unternehmen bei der Verrechnungspreisfestlegung; (2) Anforderungen des Fremdvergleichs bei Umstrukturierungsmaßnahmen unter verbundenen Unternehmen; (3) die Verrechnung von Transaktionen, die im Anschluss an eine Umstrukturierung stattfinden und (4) unter welchen Bedingungen einer Transaktion ggf. die steuerliche Anerkennung versagt werden kann.

Für die Beurteilung der internationalen Kompatibilität des deutschen Ansatzes ist vor allem der zweite Punkt von Interesse. Darin gehen die Entwurfsverfasser davon aus, dass Gewinn- oder Verlustpotenzial – das nach ausdrücklicher Feststellung für sich allein kein Wirtschaftsgut darstellt – nicht isoliert übertragen, sondern gewissermaßen bei dem Transfer von Funktionen, Wirtschaftsgütern oder Risiken mittransportiert werden kann.

Wer nun im Anschluss an diese Aussage eine Beschreibung der „Transportmittel“ erwartet, stellt fest, dass der nachfolgende Text des Papiers sich nicht mit dem Transfer von Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken beschäftigt, sondern allein mit der Übertragung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern sowie dem Übergang eines „ongoing concern“. Das ist insofern überraschend, als – nachdem ansonsten im ganzen Text vielfach vom Transfer von Funktio-

---

<sup>231</sup> Vgl. *PwC: Business Restructuring - A PwC Global Survey*, April 2007, 1 (Internetdok.); *Frotscher*, FR 2008, 57; *Haas*, SR 2008, 108.



nen, Wirtschaftsgütern und Risiken die Rede ist – ausgerechnet an dieser Stelle „ongoing concern“ als neuer Begriff auftaucht. Eine Definition oder sonstige Erklärung findet sich nicht. „Ongoing concern“ wird lediglich mit „activity“ gleichgesetzt, und anschließend wird ausgeführt, „transfer of an activity“ sei die „Übertragung einer Gesamtheit von Wirtschaftsgütern, die mit der Ausübung bestimmter Funktionen (Plural!) verbunden ist, einschließlich der innewohnenden Risiken“. „Ongoing concern“ ist also offensichtlich mehr als eine Funktion.<sup>232</sup> Vermutlich schwebt den Entwurfsverfassern hier etwas vor, was den im deutschen Steuerrecht üblichen Begriffen „Betrieb“ oder „Teilbetrieb“ mit gewissen Abweichungen entspricht. In diesem Bereich wird es für möglich gehalten, dass ein aus der Zusammensetzung einer Gesamtheit von Wirtschaftsgütern resultierender Goodwill übergehen kann<sup>233</sup>, was auch in Deutschland seit langem konsensfähig ist. Unterhalb dieser Konglomerate hält auch das Diskussionspapier an der Einzelbewertung der übergehenden Wirtschaftsgüter fest, die die Aufdeckung der dem jeweiligen Wirtschaftsgut anhaftenden stillen Reserven einschließt.

Im Folgenden werden **ausgewählte** und in vorherigen Kapiteln bereits erörterte **Kernbereiche** der Funktionsverlagerung nach § 1 Absatz 3 AStG auf ihre internationale Vereinbarkeit untersucht. Die Reihenfolge der einzelnen Untersuchungsobjekte richtet sich nach dem Aufbau und der Thematik in dieser Arbeit:

---

<sup>232</sup> Franke, Status Recht, 2009, 6.

<sup>233</sup> Als „unbefriedigend“ bezeichnet es *Schreiber* in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, FVerIV, Rn. 31, dass die OECD „die in Deutschland aber so umstrittene Frage, ob ein Goodwill auch unterhalb der Schwelle eines (Teil-) Betriebs übergehen kann, offenlässt.“

- **Funktionsverdoppelung (Kapitel 2.2):** Die steuerliche Erfassung von Funktionsverdoppelungen kennt im internationalen Bereich kein vergleichbares Gebot. Die Gleichstellung des Neuaufbaus einer Funktion mit einem Verlagerungsvorgang kann auch aus internationaler Sicht nicht befürwortet werden, da eine Verlagerung von inländischem Steuersubstrat ins Ausland ausbleibt. Der **pauschale Missbrauchsgedanke** der deutschen Finanzverwaltung lässt zudem außer Acht, dass in der internationalen Bewertungspraxis die Vervielfältigung von Unternehmensbereichen zum täglichen und ‚legalen‘ Geschäft gehört. Im Ergebnis steht die Regelung im Widerspruch zum internationalen Fremdvergleichsgrundsatz, da sie Geschäfte der üblichen Bewertungspraxis pauschal unter Missbrauchsverdacht stellt.<sup>234</sup>
- **Hypothetischer Fremdvergleich (Kapitel 3.1.2):** Der hypothetische Fremdvergleich im Sinne von § 1 Absatz 3 Satz 5 AStG findet weder in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien noch in dem Diskussionspapier „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ eine Entsprechung<sup>235</sup>.  
In engem Zusammenhang mit dem hypothetischen Fremdvergleich steht die bereits kritisch erörterte **Transparenzklausel** des § 1 Absatz 1 Satz 2 AStG. Entgegen dieser nationalen Regelung stellt Artikel 9 OECD-MA nicht auf die Annahme ab, dass voneinander unabhängige Dritte alle wesentlichen Um-

---

<sup>234</sup> Vgl. *BDI*: Die Verschärfung der Besteuerung von FVerl 2007, 13 (Internetdok.); *Frischmuth*, IWB 2007, F 3, G 1, 2257; *Hornig*, PISb 2008, 48.

<sup>235</sup> In eine andere Richtung als die Verrechnungspreisbestimmung, nämlich auf die Vergleichbarkeitsanalyse bei Risikozuordnungen zielen die Ausführungen in Absatz 37 des Diskussionsentwurfs „Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring“; aA Schreiber in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, FVerlV, Rn. 31.

stände einer Geschäftsbeziehung kennen, sondern rechnet ihnen lediglich allgemein oder individuell zugängliche Informationen zu. Auch in dem Diskussionsentwurf „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ ist keinerlei Hinwendung zu derartiger Informationstransparenz erkennbar.<sup>236</sup> Letztendlich wird die Fiktion der Transparenzklausel keine internationale Akzeptanz bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes finden, da sie in der Praxis vorkommende Informationsasymmetrien negiert.<sup>237</sup>

Des Weiteren ist die aus der deutschen Rechtsprechung erwachsene Denkfigur des **doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers** als Konkretisierungsmaßstab des Fremdvergleichsgrundsatzes international unbekannt. Die gesetzliche Verankerung dieser rein nationalen Denkfigur führt nur zu erhöhter Rechtsunsicherheit und der Gefahr der Doppelbesteuerung.<sup>238</sup>

- **Transferpaket (Kapitel 3.2.1):** Während die deutsche Gesetzgebung von der neuen Bewertungseinheit des Transferpakets ausgeht, bevorzugt die OECD den **Grundsatz der Einzelbewertung**. Lediglich in Ausnahmefällen kommen sog. ‚Package Deals‘ in Betracht, wenn eng miteinander verbundene Geschäftsvorfälle vorliegen.<sup>239</sup> Ein ‚Package Deal‘ enthält jedoch keine unkonkreten Gewinnpotenziale und kann sich

---

<sup>236</sup> Vgl. oben, Abschnitt 3.2.3.5.

<sup>237</sup> Vgl. *Baumhoff*, in Flick/Wassermeyer/Schaumburg, AStR 2008, Rn. 122; *Greinert*, in Schaumburg/Rödter, UntStRef 2008, 2007, 545 f.; *Kaminski*, RIW 2007, 595; *Wassermeyer*, DB 2007, 536.

<sup>238</sup> Vgl. *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2007, F 3, G 1, 2227; *Wassermeyer*, DB 2007, 536.

<sup>239</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, in *Kroppen*, Handbuch Int. Verrechnungspreise, 2006, Tz. 1.42 ff.; siehe hierzu auch *Bauer*, DB 2008, 152 ff.

daher mit dem wesentlich weiteren Umfang des deutschen Transferpakets nicht messen lassen. Im Resultat gilt nach den OECD-Leitlinien der Grundsatz der Einzelbewertung, so dass eine regelmäßige Annahme eines Transferpakets in Fällen der Funktionsverlagerung nicht mit den Bewertungsgrundsätzen der OECD vereinbar ist.<sup>240</sup> An dieser Einschätzung würde sich auch dann nichts ändern, wenn der Diskussionsentwurf „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ in seiner jetzigen Fassung den Status einer offiziellen Empfehlung der OECD erhalten würde. Wie am Beginn dieses Abschnitts bereits gezeigt wurde, diskutieren die Entwurfsverfasser Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung nur in dem Umfang, über den (bereits) vor der Einführung der Funktionsverlagerungsbesteuerung weitgehender Konsens bestand (Betriebe und Teilbetriebe).

- **Gewinnpotenzial (Kapitel 3.2.2):** Die Finanzverwaltung möchte die Zugrundelegung zukünftiger Gewinnpotenziale für die Bildung eines Transferpakets mit dem Verweis auf die in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen genannte Netto-barwertmethode (*„net present value“* bzw. Ertragswertverfahren) international legitimieren.<sup>241</sup> Die OECD sieht die Anwendung dieser Methode jedoch lediglich für konkret identifizierbare Wirtschaftsgüter im Rahmen der Einzelbewertung vor. **Nicht näher konkretisierbare Gewinnerwartungen**, die über den Ansatz der einzeln zu bewertenden Wirtschaftsgüter hi-

---

<sup>240</sup> Vgl. *BDI: Die Verschärfung der Besteuerung von FVerl 2007*, 2 f. (Internetdok.); *Welling/Tiemann*, FR 2008, 69.

<sup>241</sup> Vgl. FVerlV-E vom 23.05.2008, Begründung zu § 3 Absatz 1 FVerlV-E, 17; OECD-Verrechnungspreis-grundsätze, in Kroppen, *Handbuch Int. Verrechnungspreise*, 2006, Tz. 6.20.

nausgehen, bleiben unberücksichtigt. Der Diskussionsentwurf „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ macht für den Fall der Übertragung eines „ongoing concern“, in dem der Übergang eines Goodwill für möglich gehalten wird, keine eigenen Bewertungsvorgaben. Statt dessen wird in Absatz 93 des Entwurfs darauf verwiesen, dass diejenigen Bewertungsmethoden, die bei Unternehmensveräußerungen zwischen fremden Dritten Anwendung finden, sich bei der Übertragung eines „ongoing concern“ zwischen verbundenen Unternehmen als nützlich erweisen können („may prove useful“). Im Ergebnis ist das in der deutschen Regelung wesentlich umfassendere Verständnis eines Gewinnpotenzials nicht OECD-konform, und auch der ‚*net present value*‘-Ansatz für Einzelwirtschaftsgüter lässt sich nicht auf das Transferpaket übertragen.<sup>242</sup>

- **Einigungsbereich (Kapitel 3.2.3):** In die Berechnung der Preisobergrenze des Einigungsbereichs sind nach der Finanzverwaltung **ausländische Standortvorteile und Synergieeffekte** des übernehmenden Unternehmens mit einzubeziehen. Auf diese Weise besteuert der deutsche Fiskus bei Anwendung des Mittelwerts die Hälfte der im Ausland geschaffenen Gewinnpotenziale. Da die OECD eine Mittelwertvermutung weder kennt noch diskutiert<sup>243</sup>, unterfällt die Aufteilung von Standortvorteilen der Anwendung des Fremdver-

---

<sup>242</sup> Vgl. *BDI*: Die Verschärfung der Besteuerung von FVerl 2007, 4 (Internetdok.); *Frischmuth*, *StuB* 2007, 392.

<sup>243</sup> Siehe oben, unter 3.2.3.4.

gleichsgrundsatzes<sup>244</sup>, nach dem sich in der Regel – zumindest nach dem Verständnis der OECD – keine hälftige Teilung ergeben dürfte. Letztendlich führt der übermäßige deutsche Steueranspruch unweigerlich zu Doppelbesteuerungskonflikten, da auch ausländische Finanzverwaltungen auf ihre Besteuerungsrechte nicht verzichten werden. Dieser Eingriff in die Besteuerungshoheit anderer Staaten entspricht keineswegs den Grundsätzen der OECD.<sup>245</sup>

- **Mittelwert (Kapitel 3.2.3):** Die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze (Tz. 1.45 ff.) sehen vor, dass ein Verrechnungspreis, der innerhalb einer Bandbreite liegt, nicht einer Gewinnkorrektur unterworfen werden darf. Wenn der vereinbarte Preis jedoch außerhalb der Bandbreite liegt, kann eine Gewinnkorrektur auf der Basis eines Preises innerhalb der Bandbreite erfolgen, der den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls am besten Rechnung trägt (Tz. 1.48). Die Vorgabe des deutschen Gesetzgebers, den Einigungsbereich in solchen Fällen **prinzipiell nach dem Mittelwert aufzuteilen**, wird von der OECD nicht vertreten. Vielmehr stellen die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze klar, dass es sich bei der „Verrechnungspreisgestaltung [um] keine exakte Wissenschaft“ (Absatz 1.45) handelt und folglich der ‚eine‘ Verrechnungspreis nicht existiert, sondern stets eine Bandbreite von Preisen als angemessen zu akzeptieren ist. Fazit: Der deutsche Gesetzgeber weicht erheblich von den Grundsätzen der

---

<sup>244</sup> Vgl. Absatz 189 des Diskussionsentwurfs „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“.

<sup>245</sup> Vgl. *Frischmuth*, StuB 2007, 391 f.; *Hoffmann*, GmbH-StB 2008, 187; *Wassermeyer*, FR 2008, 67 f.

OECD ab und riskiert zudem mit dem pauschalen Mittelwertansatz den Konflikt einer Doppelbesteuerung, indem er ausländische Gewinnpotenziale einer hälftigen Besteuerung unterwirft.<sup>246</sup>

- **Preisanpassungsklausel (Kapitel 3.3):** Die Preisanpassungsklausel in § 1 Absatz 3 Satz 11 AStG, die im übrigen auch verfassungsrechtliche Bedenken auslöst, widerspricht auch den Verrechnungspreisgrundsätzen der OECD. Die OECD erwägt zwar die Möglichkeit von Preisanpassungsklauseln, jedoch darf **rückwirkend keine abweichende Beurteilung** des Sachverhalts vorgenommen werden, wenn die beteiligten Unternehmen im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses hinreichende Prognoseberechnungen angestellt und alle objektiv feststellbaren Entwicklungen mit einkalkuliert haben (Absatz 6.32). Darüber hinaus sehen die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze (Absatz 6.35) ohnehin nur Preisanpassungen für Steueransprüche innerhalb der Festsetzungsfrist vor. Der Diskussionsentwurf „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ beschäftigt sich in Absatz 88 letztlich nur mit der Frage, ob die Bewertung ursprünglich so unsicher war, dass fremde Dritte einen Preisanpassungsmechanismus vereinbart hätten.<sup>247</sup> Als Resultat ist festzuhalten, dass die Regelung mit ihrer Zehnjahresfrist international nicht auf Konsens stoßen wird.<sup>248</sup>

---

<sup>246</sup> Vgl. *BDI*: Die Verschärfung der Besteuerung von FVerl 2007, 4 f. (Internetdok.); *Kroppen/Rasch*, IWB 2008, F 3, G 1, 2341; *Wassermeyer*, DB 2007, 537 f.

<sup>247</sup> *Welling*, FS Schaumburg, 985, 993 sowie oben, 3.3.

<sup>248</sup> Vgl. *BDI*: Die Verschärfung der Besteuerung von FVerl 2007, 5 f. (Internetdok.); *Frotscher*, FR 2008, 56; *Hornig*, PIStB 2008, 49 f.

- **Beweislastumkehr/Glaubhaftmachung:** Mit der Neufassung des § 1 AStG erlegt der Gesetzgeber bei jeglicher Form von Unsicherheit dem Steuerpflichtigen die alleinige Darlegungs- bzw. Beweislast auf:
  - *Funktionsverdoppelung:* Glaubhaftmachung, dass eine Einschränkung der inländischen Funktion nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Funktionsverdoppelung steht (Kapitel 2.2).
  - *Schadensersatzansprüche als Grundlage des Fremdvergleichs:* Nachweiserbringung, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter mit übergehen und fremde Dritte unter gleichen Bedingungen derartige Ansprüche als Grundlage ihrer Preisverhandlungen verwenden (Kapitel 3.1.3).
  - *Mittelwertansatz:* Glaubhaftmachung eines anderen Werts höherer Wahrscheinlichkeit, um die fiktive Angemessenheit des Mittelwerts zu widerlegen (Kapitel 3.2.3).
  - *Unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum:* Glaubhaftmachung eines eingeschränkten Kapitalisierungszeitraums (Kapitel 3.2.4).
  - *Escape-Klausel:* Glaubhaftmachung, dass die Summe sämtlicher Einzelverrechnungspreise im Vergleich zur Transferpaketbewertung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht oder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile nicht Bestandteil der Übertragung oder Überlassung einer Funktion sind (Kapitel 3.2.5).



- *Preisanpassungsklausel*: Nachweiserbringung, dass die Vereinbarung von Preisanpassungsklauseln nicht fremdüblich ist (Kapitel 3.3).

Diese **einseitige Verlagerung der Beweislast auf den Steuerpflichtigen** verstößt nicht nur gegen den nationalen Grundsatz der Amtsermittlung nach § 88 AO, sondern stellt nach den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen (Absatz 4.16) einen Missbrauch der Beweislast durch die Finanzverwaltung dar.<sup>249</sup> Der Vorwurf des Missbrauchs wiegt noch schwerer, wenn man bedenkt, dass der Steuerpflichtige kaum nachvollziehbare Vermutungen des Gesetzgebers (z.B. Fremdüblichkeit der Preisanpassungsklausel) widerlegen muss. Im Ergebnis führt das Zurücklehnen der deutschen Finanzverwaltung zu einer unbilligen Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen.<sup>250</sup>

Die **Ergebnisse der Analyse** (siehe Grafik Anhang 6) lassen deutlich erkennen, dass die deutschen Regelungen weit über das internationale Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes hinausgehen. Während sich andere Staaten um ein konvergierendes System zur Verrechnungspreisermittlung innerhalb der internationalen Staatengemeinschaft bemühen und ihre Bewertungsgrundsätze nach dem Regelungswerk der OECD ausrichten, beschreitet Deutschland mit seinem Anspruch auf ein ‚Mehr‘ einen Sonderweg.

Ob dem verlagernden Unternehmen gleichwohl eine **doppelte Steuerbelastung** erspart bleibt, hängt von dem Entgegenkommen der

---

<sup>249</sup> Vgl. Becker, in Kroppen, Handbuch Int. Verrechnungspreise 2007, O Tz. 4.16.

<sup>250</sup> Vgl. Wassermeyer, FR 2008, 67.

ausländischen Finanzverwaltung ab. Die Erhöhung der in Deutschland zu versteuernden Einkünfte um den Wert des Transferpakets verlangt beim übernehmenden Unternehmen eine entsprechende **Gegenberichtigung**, wie sie grundsätzlich auch Artikel 9 Abs. 2 OECD-MA vorsieht. Im Ausland müssten die im Transferpaket enthaltenen Einzelwirtschaftsgüter mit ihren Zeitwerten aktiviert und das verbleibende Gewinnpotenzial als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut oder sofort abzugsfähige Betriebsausgabe anerkannt werden. In diesem Zusammenhang bleibt unklar, ob ein ausländisches Bilanzrecht den Ansatz eines Gewinnpotenzials als Geschäftswert zulässt und dieser gegebenenfalls einer planmäßigen oder außerplanmäßigen Abschreibung unterliegt. Es bestehen jedoch begründete Zweifel, dass ein funktionsübernehmendes Zielland der steuerwirksamen Abschreibung auf ein Gewinnpotenzial, welches überwiegend im Ausland geschaffene Werte enthält, zustimmen wird. Die Folge wäre eine doppelte Steuerbelastung für das verlagernde Unternehmen.<sup>251</sup>

Abgesehen von der Verletzung des OECD-Fremdvergleichsgrundsatzes löst die Neuregelung auch **europarechtliche Bedenken** aus. § 1 AStG steht schon längere Zeit im Verdacht, gegen Europäisches Gemeinschaftsrecht zu verstoßen, und erregt insbesondere die Aufmerksamkeit des Europäischen Gerichtshofes.<sup>252</sup> Das Kriterium bilden die im EU-Recht bestimmten Grundfreiheiten, zu deren Einhaltung sich die Mitgliedstaaten der EU vertraglich verpflichtet haben. Droht der Verstoß einer steuerlichen Vorschrift gegen die Grundfrei-

---

<sup>251</sup> Vgl. *Frischmuth*, StuB 2007, 460 f.; *Hornig*, PISStB 2008, 45 f.; *Kahle*, DK 2007, 654.

<sup>252</sup> Vgl. hierzu *Dautzenberg/Gocksch*, BB 2000, 904 ff.; *Köplin/Sedemund*, IStR 2000, 305 ff., *dieselben*, IStR 2002, 120 ff.; *Rasch/Nakhai*, DB 2005, 1984 ff.

heiten, darf Steuer insoweit nicht erhoben werden. Die europäischen Grundfreiheiten dienen zum Schutz bestimmter Tätigkeiten oder Gegenstände, die in Bezug zu grenzüberschreitenden Sachverhalten stehen. Auf diese Weise soll Bürgern der Mitgliedstaaten ermöglicht werden, sich im EU-Raum wirtschaftlich frei zu entfalten. Insbesondere die **Niederlassungsfreiheit** nach Artikel 49 AEUV (ex-Artikel 43 EG) und die **Kapitalverkehrsfreiheit** nach Artikel 63 AEUV (ex-Artikel 56 EG) müssen beachtet werden. Die Niederlassungsfreiheit gestattet den EU-Bürgern, ihre selbständige Erwerbstätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat zu verlagern und entsprechend auch ihr Kapital grenzüberschreitend zu investieren, ohne in ihrer freiheitlichen Ausübung beeinträchtigt zu werden.<sup>253</sup>

Dem Diskriminierungsverbot kommt als Beurteilungskriterium für eine Vereinbarkeit des § 1 AStG mit den Grundfreiheiten nur eine untergeordnete Bedeutung zu, denn die Vorschrift betrifft ansässige und nichtansässige Bürger gleichermaßen, die mit ausländischen Gesellschaften in Geschäftsbeziehung stehen. Maßnahmen, die hingegen eine Ausübung der Grundfreiheit behindern oder die Attraktivität ihrer Nutzung verringern, fallen unter das **Beschränkungsverbot**. Von einer Beschränkung kann ausgegangen werden, wenn ein Sachverhalt mit Auslandsbezug einer anderen steuerlichen Belastung unterliegt als eine vergleichbare inländische Transaktion.<sup>254</sup>

Im Falle von Funktionsverlagerungen besteuert § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG ausschließlich grenzüberschreitende Vorgänge. Die Übertra-

---

<sup>253</sup> Vgl. *Schwenke*: Int. Einkünfteabgrenzung und EG-Recht 2006, 88 ff.; *Dautzenberg/Gocksch*, BB 2000, 908.

<sup>254</sup> Vgl. *Dautzenberg/Gocksch*, BB 2000, 908; *Rasch/Nakhai*, DB 2005, 1986 f.

gung oder Überlassung von Funktionen zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb der deutschen Grenzen bleibt hingegen von den Regelungen des AStG unberührt. Die Besteuerung inländischer Verlagerungen beschränkt sich auf die in den betreffenden Einzelwirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven und erfordert nicht den Ansatz eines erheblich umfangreicheren Transferpakets mit zukünftigen Gewinnpotenzialen. Die ***günstigeren steuerlichen Bedingungen einer innerstaatlichen Funktionsverlagerung*** im Vergleich zur Auslandsverlagerung sind dazu geeignet, deutsche Unternehmen von einer Beteiligung am internationalen Wirtschaftsverkehr abzuhalten oder zu behindern. Eine derartige Benachteiligung von Geschäftsbeziehungen zum Ausland steht nicht im Einklang mit den Grundfreiheiten des Unionsrechts und beschränkt inländische Unternehmer in ihren Handlungsweisen.<sup>255</sup>

Dieser h.M. schließt sich JAHNDORF nicht an. Dieser sieht in der gesonderten Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen keine benachteiligende Differenzierung eines steuerlichen Sachverhalts, da auch Verlagerungen innerhalb Deutschlands dem Fremdvergleichsgrundsatz unterliegen. Unterschiede in der Bewertung seien lediglich auf ausländische Standortbedingungen zurückzuführen, die in Fällen inländischer Verlagerungen prinzipiell nicht Gegenstand einer Besteuerung sein können. Solche Eigenheiten von Auslands-

---

<sup>255</sup> Vgl. *Dörr/Fehling*, NWB 2007, F 2, 9389; *Frotscher*, FR 2008, 57; *Hornig*, PISStB 2008, 46 f.; *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2007, F 3, G 1, 2221; *Rolf*, IStR 2009, 152 ff.

sachverhalten stehen nach seiner Ansicht einer Konformität des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG mit dem Unionsrecht nicht entgegen.<sup>256</sup>

Aus Sicht des EuGH kann eine Beschränkung der Grundfreiheiten lediglich hingenommen werden, wenn die betreffende Vorschrift im Sinne des Allgemeininteresses zur **Bekämpfung von Missbrauchsfällen** erforderlich und zur Erreichung dieses Ziels geeignet ist.<sup>257</sup> Den vom EuGH entwickelten Anforderungen an eine zulässige Missbrauchsregelung kann § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG jedoch nicht genügen. Bei Funktionsverlagerungen ins Ausland handelt es sich nicht um künstliche Gestaltungen zur Steuerumgehung, sondern überwiegend um betriebswirtschaftlich motivierte Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns, bei denen steuerliche Aspekte lediglich eine untergeordnete Rolle spielen. Eine Regelung, die unternehmensübliche Vorgänge grundsätzlich als Versuch eines Missbrauchs auffasst und in der Beurteilung nicht auf die Verhältnismäßigkeit im konkreten Einzelfall abstellt, wird kaum einer gerichtlichen Überprüfung durch den EuGH standhalten.<sup>258</sup>

Für JAHNDORF hingegen sind die strengen Anforderungen an eine europarechtskonforme Missbrauchsregelung nicht auf Fälle der Funktionsverlagerung anwendbar, da der EuGH sich in seiner Rechtspre-

---

<sup>256</sup> Vgl. *Jahndorf*, FR 2008, 109 ff.; *Hinweis*: Jahndorf verwendet in seinem Beitrag ausschließlich den Begriff der Diskriminierung als Beurteilungsmaßstab der EG-Vereinbarkeit, ohne jedoch auf eine mögliche Beschränkung einzugehen.

<sup>257</sup> Vgl. *Dautzenberg/Gocksch*, BB 2000, 909; *Rasch/Nakhai*, DB 2005, 1987 f.

<sup>258</sup> Vgl. *Dörr/Fehling*, NWB 2007, F 2, 9389; *Hey*, BB 2007, 1308; *Hornig*, PISStB 2008, 47 f.

chung<sup>259</sup> auf ‚**Ersatzrealisierungstatbestände**‘ beziehe wie grenzüberschreitende Betriebsverlagerungen, Sitzverlegungen oder Betriebsneugründungen im Ausland nach erfolgter Betriebschließung im Inland. Ersatzrealisierungstatbestände haben dementsprechend eine endgültige Schlussbesteuerung zur Folge und beruhen nicht auf schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen i.S.d. § 1 AStG. Nach JAHNDORFS Ansicht erfolgt hingegen in Fällen des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG lediglich eine laufende Besteuerung, die bei Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes mit den EG-Grundfreiheiten nicht kollidiere.<sup>260</sup>

Auch andere Teile der Funktionsverlagerungsbesteuerung dürften nach allgemeiner Literaturauffassung europarechtlich kaum Anerkennung finden. So beruht die Klausel zur **Funktionsverdoppelung** ebenfalls auf einer pauschalen Missbrauchsvermutung des Gesetzgebers und der enorme **Bewertungsaufwand** für die Transferpaketermittlung oder für die Inanspruchnahme der Escape-Klausel steht nicht mehr im angemessenen Verhältnis zur Erreichung des Gesetzeszwecks. Zudem stellt auch die **Preis Anpassungsklausel** eine europarechtswidrige Benachteiligung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen dar, weil eine entsprechende Korrekturvorschrift für inländische Sachverhalte nicht existiert. Für die tatbestandlichen Verstöße gegen die Grundfreiheiten besteht nach h.M. in der Literatur kein rechtfertigendes Motiv.<sup>261</sup> Das **labile Gleichgewicht** zwischen Einhaltung der Grundfreiheiten und dem gesetzgeberischen Ziel,

---

<sup>259</sup> Vgl. EuGH-Urt. vom 11.03.2004, C 9/02, DStR 2004, 551; vom 07.09.2006, C 470/04, DStR 2006, 1691; aktuelle Kommentierung zu den Urteilen und der Niederlassungsfreiheit: *Wilhelmi*, DB 2008, 1611 ff.

<sup>260</sup> Vgl. *Jahndorf*, FR 2008, 109.

<sup>261</sup> Vgl. *Hornig*, PStB 2008, 48 f.; *Wassermeyer*, DB 2007, 539.

missbräuchlichen Gewinnverlagerungen entgegenzuwirken, ist hier in eine erhebliche Schiefelage geraten (*siehe hierzu Anhang 7*). Es bleibt abzuwarten, bis wann der EuGH in ersten Grundsatzurteilen „*dem Treiben ein Ende setzt*“<sup>262</sup> und die deutsche Bundesregierung zum Einlenken bewegt.

Im April 2007 veröffentlichte PricewaterhouseCoopers Deutschland eine **internationale Studie** zur steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen und befragte im Rahmen der Untersuchung weltweit 18 Länder. Die Studie ergab, dass Deutschland, mit Ausnahme von Brasilien<sup>263</sup>, als einziges Land eine spezifische steuerrechtliche Vorschrift für Funktionsverlagerungen geschaffen hat. Andere Länder erfassen Verlagerungsvorgänge lediglich über Vorschriften des allgemeinen Steuerrechts, ohne Gewinnerwartungen systematisch in die Bewertung mit einzubeziehen. Lediglich in den USA werden zum Teil Gewinnaspekte bei der Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern berücksichtigt. Zusammenfassend **bestätigt die Studie den Alleingang des deutschen Gesetzgebers** in Form der Einführung des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG und warnt vor einer zunehmenden Zahl von Doppelbesteuerungsfällen. Einige Ergebnisse der Studie sind im *Anhang 8* in einer Tabelle zusammengefasst.<sup>264</sup>

---

<sup>262</sup> Hey, BB 2007, 1308.

<sup>263</sup> Die Untersuchung von Wehnert/Sano, IStR 2010, 53, beschäftigt sich nicht mit Brasilien.

<sup>264</sup> Vgl. PwC: Business Restructuring - A PwC Global Survey, April 2007 (Internetdok.); Wehnert/Sano, IStR 2010, 53; Wilmanns, SR 2007, 201 f.

### 3.5 „Advance Pricing Agreements“ und Verständigungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Um einer Doppelbesteuerung zu entgehen, besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, ein **Verständigungsverfahren** nach DBA-Recht zu beantragen. Mit diesem Verfahren wird eine einheitliche Beurteilung des steuerlichen Sachverhalts angestrebt, um zu einer international abgestimmten Ergebniskorrektur zu gelangen, die eine bereits entstandene Doppelbesteuerung wieder auflöst.<sup>265</sup>

Während sich Verständigungsverfahren auf in der Vergangenheit liegende Sachverhalte beziehen, ermöglichen sog. **Advance Pricing Agreements (APA)** oder auch Vorabverständigungsverfahren, wenn sie bi- oder multilateral abgeschlossen werden, eine zukunftsbezogene Absicherung des Steuerpflichtigen vor möglichen Unsicherheiten hinsichtlich der Vereinbarung von Verrechnungspreisen. Durch einen völkerrechtlichen Vertrag, den das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) im Namen der Bundesrepublik Deutschland mit einem anderen Staat abschließt, erhält der antragstellende Steuerpflichtige eine verbindliche Zusage vom Finanzamt über die zwischen den Staaten vereinbarten Rahmenbedingungen zur Verrechnungspreisbildung. Das relativ aufwendige sowie kostspielige Verfahren verlangt eine hohe Kooperationsbereitschaft zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung und eine lückenlose Offenlegung des betreffenden Sachverhalts. Auch wenn kein formell abgesichertes Mitwir-

---

<sup>265</sup> Vgl. Engler, in Vögele/Borstell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. F 201 ff.



kungsrecht der Antragsteller besteht, schließt die Finanzverwaltung eine Vereinbarung nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen ab. Im Regelfall beträgt die Geltungsdauer eines APAs etwa drei bis fünf Jahre, wobei die Laufzeit von den ökonomischen und rechtlichen Gegebenheiten des Einzelfalls abhängt und Verlängerungen durch eine erneute Antragstellung möglich sind. Bei bestehenden APAs beschränkt sich der Umfang einer Betriebsprüfung lediglich auf die Kontrolle der zutreffenden Umsetzung der in den APAs vereinbarten Bedingungen und der Einhaltung gesetzlicher Dokumentationspflichten. Die Rechtsgrundlage eines APAs wie die eines Verständigungsverfahrens sind Klauseln in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, die in der Regel Artikel 25 OECD-MA entsprechen.<sup>266</sup>

Seit der Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 5. Oktober 2006<sup>267</sup>, welches den Ablauf zur Erlangung eines APAs näher präzisiert, nimmt das Interesse an der neuen Form eines **„steuerlichen Versicherungsschutzes“** im internationalen Geschäftsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen erheblich zu. Als prominentes Beispiel ist der Fall Airbus zu nennen, in dem vier europäische Staaten ein APA unterzeichneten und die internationale Akzeptanz des Verfahrens unterstreichen. Sowohl die OECD als auch die EU empfehlen den Gebrauch von APAs, um Risiken der Doppelbesteuerung zu vermindern.<sup>268</sup> Problematisch ist jedoch der relativ lange Zeitraum, der zum Abschluss eines APA erforderlich ist.

---

<sup>266</sup> Vgl. *Gehm*, Stbg 2005, 149 ff.; *Grotherr*, BB 2005, 855 ff.; *Kramer*, IStR 2007, 174 ff.

<sup>267</sup> BMF-Schr. vom 05.10.2006, IV B 4 – S 1341 – 38/06.

<sup>268</sup> Vgl. *Deanehan*, in Endres, Dokumentation von Verrechnungspreise 2005, 89; *Heinrich/Schmitt*, DB 2006, 2428 ff.

Sollte trotz Abschlusses eines APA eine internationale Doppelbelastung für den Steuerpflichtigen auftreten, kann durch Einleitung eines Verständigungsverfahrens Abhilfe geschaffen werden. Bei einem Scheitern des Verständigungsverfahrens besteht gegenüber EU-Mitgliedstaaten die Möglichkeit, ein **Schiedsverfahren** auf der Basis der EU-Schiedskonvention zu beantragen. Die Schiedskonvention betrifft lediglich die Beseitigung von Doppelbesteuerungen im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen. Hervorzuheben bleibt, dass lediglich das Schiedsverfahren einem Einigungszwang unterliegt und ansonsten unter Umständen Doppelbesteuerungen trotz aller Bemühungen bestehen bleiben können.<sup>269</sup>

**In Bezug auf Funktionsverlagerungen** kommt in erster Linie der Abschluss eines APA in Betracht, welches vorsorglich divergierende Ansichten der in- und ausländischen Finanzverwaltungen beseitigt und dem Unternehmen eine höhere Sicherheit für zukünftige Planungen verschafft. Auffallend erscheint jedoch, dass einmalige Vorgänge, wie die Verlagerung einer Funktion ins Ausland, bisher selten Gegenstand dieses Verfahrens waren<sup>270</sup>, was möglicherweise dem Umstand geschuldet ist, dass bis zum Abschluss eines APA jeweils ein relativ langer Zeitraum verstreicht. Die Praxis wird zeigen, inwieweit sich die betreffenden Finanzverwaltungen auf eine Übereinkunft im Rahmen eines APA-Verfahrens einlassen. Unter Umständen werden insbesondere mittelständische Unternehmen aus Kostengründen auf ein langwieriges Verfahren verzichten und steuerliche Benachteiligungen hinnehmen müssen. Zur Beilegung von Besteuerungskon-

---

<sup>269</sup> Vgl. Engler, in Vögele/Borstell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. F 251 ff.; Kramer, IStR 2007, 177.

<sup>270</sup> Vgl. Endres/Spengel/Reister, WPg 2007, 487; Waldens, PIStB 2007, 214.

flikten sind nach der Gesetzesbegründung zum UntStRefG 2008 jedoch in besonderen Fällen **Billigkeitsmaßnahmen** möglich.<sup>271</sup> Anscheinend ist der deutsche Gesetzgeber doch nicht so eindeutig von seinem Standpunkt überzeugt, dass die steuerlichen Ergebnisse des neugefassten § 1 Absatz 3 AStG international auf Zustimmung stoßen werden.<sup>272</sup>

### 3.6 Gestaltungsalternative durch Errichtung einer funktionsübernehmenden Betriebsstätte

Die aufwendige Transferpaketberechnung und die Besteuerung zukünftiger Gewinnpotenziale bei einer Funktionsverlagerung stellen in der Praxis eine gravierende Belastung für Unternehmen dar. Aus diesem Grunde richtet sich das Augenmerk verstärkt auf mögliche **Gestaltungsalternativen**, um sich einer Anwendung des § 1 Absatz 3 AStG in Fällen der Funktionsverlagerung zu entziehen. DITZ nennt als Ausweichstrategie die Errichtung einer funktionsübernehmenden Betriebsstätte.<sup>273</sup> Dieser Vorschlag soll deshalb in diesem Kapitel eingehender auf seine Eignung als legale Gestaltungsalternative beleuchtet werden.

Eine **Betriebsstätte** besitzt keine eigene Rechtspersönlichkeit, sondern verfügt lediglich über eine organisatorische wie auch wirtschaftliche Selbständigkeit. Den Vorschriften § 12 AO sowie Artikel 5 OECD-MA zufolge gilt grundsätzlich jede feste Einrichtung oder An-

---

<sup>271</sup> Vgl. Gesetzesbegr. zur UntStRef 2008 der BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, Artikel 7, zu § 1 AStG, 145; *Naumann/von Wolfersdorff*, SR 2007, 205.

<sup>272</sup> Vgl. FVerlV-E vom 23.05.2008, Allgemeiner Teil, 2.

<sup>273</sup> Vgl. *Ditz*, SR 2008, 109; siehe auch *Schwenke*, in Lüdicke, UntStRef 2008 im int. Umfeld, 2008, 118 f.

lage, die der ausübenden Tätigkeit eines Unternehmens dient, als eine Betriebsstätte. Auf die Unterschiede zwischen der nationalen und internationalen Abgrenzung des Betriebsstättenbegriffs soll an dieser Stelle nicht näher eingegangen werden. Im Einzelfall sind ausländisches Recht und das entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen hinsichtlich der Voraussetzungen einer Betriebsstätte zu prüfen. Stammhaus und Betriebsstätte bilden nach dem Zivilrecht ein einheitliches Unternehmen.<sup>274</sup>

Die Anwendung des § 1 Absatz 3 AStG setzt eine Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Absatz 5 AStG zwischen nahe stehenden Personen voraus. Solche **schuldrechtlichen Beziehungen** sind jedoch nach h.M. zwischen Stammhaus und Betriebsstätte **nicht möglich**.<sup>275</sup> Eine Ausnahme hiervon bildet die ausländische Personengesellschaft, die zwar abkommensrechtlich eine Betriebsstätte i.S.d. Artikels 5 OECD-MA darstellt, aber nach unterschiedlicher Auffassung durchaus in der Lage ist, mit ihren Gesellschaftern schuldrechtliche Beziehungen einzugehen.<sup>276</sup> Darüber hinaus fällt eine Betriebsstätte nicht unter die Definition einer **nahe stehenden Person** i.S.d. § 1 Absatz 2 AStG, da lediglich eigenständige Rechtssubjekte von § 1 AStG erfasst werden sollen.<sup>277</sup> Folglich ermöglicht die Funktionsverlagerung in eine ausländische Betriebsstätte die **Vermeidung der Transferpaketbewertung** nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG.

---

<sup>274</sup> Vgl. *Borstell/Brüninghaus*, in Vögele/Borstell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. M 11 ff.

<sup>275</sup> Vgl. *Köhler*, in Lüdicke, UntStRef 2008 im int. Umfeld, 2008, 189; *Piltz*, in Piltz/Schaumburg, Int. Betriebsstättenbesteuerung 2001, 16.

<sup>276</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Schaumburg, AStR 2008, Rn. 224.

<sup>277</sup> Vgl. *Wassermeyer* (Fn. 252), Rn. 249; *Benecke*, NWB 2007, F 3, 14734; *Kaminski/Strunk*, DB 2008, 2501 ff.

Zur Sicherstellung des deutschen Steuersubstrats erfolgt im Rahmen der gesetzlich neu geschaffenen Konzeption der „Entstrickung“ eine **steuerliche Erfassung der stillen Reserven** in den **einzelnen zu bewertenden Wirtschaftsgütern**. Der Tatbestand einer Entstrickung ist erfüllt, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bei Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts eingeschränkt oder ausgeschlossen wird. Während insoweit § 4 Absatz 1 Sätze 3 und 4 EStG die fiktive Entnahme eines Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens unterstellt, geht bei einer Körperschaft § 12 Absatz 1 KStG von einer fiktiven Veräußerung aus. Der Besteuerung wird lediglich die Differenz zwischen dem gemeinen Wert nach § 9 Absatz 2 BewG und dem Buchwert unterworfen. Der gemeine Wert entspricht regelmäßig dem Fremdvergleichspreis, so dass auf die Standardmethoden der Verrechnungspreisermittlung zurückgegriffen werden kann.<sup>278</sup> Die Zuordnung eines anteiligen Geschäftswerts kommt bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nicht in Betracht, so dass lediglich eine steuerliche Berücksichtigung zukünftiger (und konkreter) Gewinne im Rahmen der Geschäftschancenlehre zu beachten ist.<sup>279</sup>

Unbeschränkt Steuerpflichtige können zudem auf unwiderruflichen Antrag einen **Ausgleichsposten gem. § 4g EStG** in Höhe der stillen Reserven bilden, die aufgrund der fiktiven Entnahme nach § 4 Absatz 1 Satz 3 EStG aufzudecken sind, soweit es sich um ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handelt und dieses einer EU-Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen zugeordnet wird. Das

---

<sup>278</sup> Vgl. Förster, DB 2007, 72 ff.; Prinz, GmbHR 2007, 966 ff.; Wassermeyer, DB 2008, 430 ff.

<sup>279</sup> Vgl. Ditz, SR 2008, 109.

Wahlrecht kann nur einheitlich für sämtliche Wirtschaftsgüter ausgeübt werden. Im Jahr der Bildung sowie in den folgenden vier Wirtschaftsjahren ist der Ausgleichsposten zu je einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen. Daraus folgt eine ratierliche Besteuerung der stillen Reserven aus den überführten Wirtschaftsgütern. Obwohl die Formulierung in § 4g EStG keinen Anwendungsbereich für Körperschaften vorsieht, ist in der Literatur h.M., dass die Vorschrift entsprechend Fälle des § 12 Absatz 1 KStG miteinbezieht.<sup>280</sup>

Zusammenfassend erweist sich die Betriebsstätte als eine ***günstige Alternative zur Funktionsverlagerung auf unabhängige Tochtergesellschaften***. Anstatt fiktiver Gewinne, deren zukünftige Realisierung stets mit Unsicherheiten behaftet ist, wird lediglich der in den Wirtschaftsgütern tatsächlich enthaltene Mehrwert der Besteuerung unterworfen und gestattet zudem, mit der Bildung eines Ausgleichspostens die auf Anlagegüter entfallende Steuerbelastung zeitlich zu strecken.

Die unternehmerische Entscheidung, entweder eine Betriebsstätte oder eine Tochtergesellschaft als Ziel einer Verlagerung zu wählen, hängt jedoch nicht nur von den steuerlichen Konsequenzen zum Verlagerungszeitpunkt ab. Zusätzlich ist zu prüfen, ob die laufende Besteuerung<sup>281</sup> nach einem Verlagerungsvorgang und die rechtlichen Rahmenbedingungen dem Unternehmen weiterhin Vorteile verschaffen. Aus gestalterischen Gesichtspunkten sei jedoch darauf hinge-

---

<sup>280</sup> Vgl. *Hoffmann*, DB 2007, 652 ff.; *Kramer*, DB 2007, 2338 ff.; *Wassermeyer*, DB 2008, 430 ff.

<sup>281</sup> Vgl. hierzu *Borstell/Brüninghaus*, in *Vögele/Borstell/Engler*, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. M 55 ff.

wiesen, dass höchstwahrscheinlich eine **nachträgliche Umwandlung** der ausländischen Betriebsstätte in ein verbundenes Unternehmen nach der gegenwärtigen Rechtslage keine steuerschädlichen Konsequenzen hervorruft, es sei denn, die Finanzverwaltung erkennt in den Handlungen einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO zur Umgehung der Transferpaketbe-  
rechnung und fasst sowohl die Verlagerung als auch die Umwandlung als Bestandteile eines Gesamtplans des Steuerpflichtigen auf. Der im Sommer 2009 vorgelegte Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ enthielt, trotz Fehlens eines unmittelbaren Zusammenhangs, in seinem Abschnitt 3.9 den „Hinweis“, dass für die Gewinnaufteilung zwischen Betriebsstätten nach Artikel 7 OECD-MA ebenfalls „der Fremdvergleichsgrundsatz“ gelte.

## 4 Dokumentationspflichten bei Funktionsverlagerungen

### 4.1 Allgemeine Grundsätze der Dokumentation

Die Finanzverwaltung erlegt dem Steuerpflichtigen die **Pflicht zur Dokumentation** grenzüberschreitender Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen auf. Die Aufzeichnungen müssen Außenstehenden nachvollziehbar und schlüssig erläutern, wie der Steuerpflichtige die Preisbildung und deren Verrechnung vorgenommen hat. Folglich dient die Dokumentation der Rechtfertigung der Angemessenheit eines ermittelten Verrechnungspreises gegenüber dem Finanzamt.<sup>282</sup>

Mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz im Jahre 2003 verankerte der Gesetzgeber in **§ 90 Absatz 3 AO** die sogenannten Aufzeichnungs- oder Dokumentationspflichten für Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug. Die Anforderungen an Art, Inhalt und Umfang dieser Aufzeichnungen werden in der **Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)**<sup>283</sup> näher bestimmt. Darüber hinaus hat die Finanzverwaltung zu dieser Thematik ein umfassendes BMF-Schreiben erlassen, welches unter der Bezeichnung **„Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“**<sup>284</sup> in der Literatur geläufig ist. Sollten Verstöße gegen erweiterte **Mitwirkungspflichten** des Steuerpflichtigen vorliegen, regelt **§ 162 Absatz 3 und 4 AO** mehrere Sanktionsmöglichkeiten.

---

<sup>282</sup> Vgl. *Vögele/Brem/Crüger*, in *Vögele/Borstell/Engler*, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. E 49; *Jenzen*, NWB 2005, F 2, 8867.

<sup>283</sup> siehe hierzu ausführlich *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2004, 157 ff.

<sup>284</sup> siehe hierzu ausführlich *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2005, 1549 ff.



Die Aufzeichnungen sollen nach § 1 Absatz 1 GAufzV das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen zum Ausdruck bringen, die Gestaltung von Transaktionen mit nahe stehenden Personen nach dem **Maßstab des Fremdvergleichsgrundsatzes** auszurichten. Zudem muss der Steuerpflichtige dafür Sorge tragen, dass auf Anfrage der Finanzverwaltung eine Bereitstellung der Dokumentation zeitnah möglich ist.

Die Verwaltungsgrundsätze schreiben eine Dokumentation der Sachverhalte und der Angemessenheit vor. Die **Sachverhaltsdokumentation** (Rn. 3.4.11) beinhaltet eine Darstellung der konzerninternen Leistungsbeziehungen sowie der gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen und identifiziert die verwirklichten Transaktionen mit nahe stehenden Personen. Im Rahmen der **Angemessenheitsdokumentation** (Rn. 3.4.12) obliegt es dem Steuerpflichtigen, anhand anerkannter Ermittlungsmethoden den Nachweis zu erbringen, dass seine ermittelten Verrechnungspreise den Angemessenheitsanforderungen des Fremdvergleichsgrundsatzes entsprechen.<sup>285</sup>

#### 4.2 Dokumentation von Funktionsverlagerungen

Hinsichtlich der unterschiedlichen Anforderungen an eine Dokumentation wird zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen unterschieden. Die Verlagerung einer Funktion fällt unter den Katalog der **außergewöhnlichen Geschäftsvorfälle** nach

---

<sup>285</sup> Vgl. *Vögele/Brem/Crüger*, in *Vögele/Borstell/Engler*, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. E 5 f.; *Rasch/Rettinger*, BB 2007, 353 ff.; *Vögele*, DB 2005, 1079.

§ 3 Absatz 2 GAufzV, wobei die Verordnung den Vorgang mit den Worten „*Übertragung und Überlassung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen im Zusammenhang mit wesentlichen Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen*“ umschreibt.

Während bei gewöhnlichen Geschäftsvorfällen die Aufzeichnungen erst nach Aufforderung der Finanzverwaltung erbracht werden müssen, zwingt die Qualifizierung eines Vorgangs als außergewöhnlicher Geschäftsvorfall generell zu einer **zeitnahen Erstellung** der Dokumentation. Die Bezeichnung „zeitnah“ bedeutet nach § 3 Absatz 1 GAufzV einen Zeitraum von **sechs Monaten** nach Ende des Geschäftsjahres. Sollte jedoch die Finanzverwaltung bereits vor Ablauf dieser Frist den Steuerpflichtigen zu einer Vorlage der Dokumentation auffordern, waren bislang die entsprechenden Aufzeichnungen innerhalb von 60 Tagen vorzulegen. Durch das Unternehmensteuergesetz 2008 tritt in diesem Punkt eine Verschärfung der Dokumentationspflichten ein, indem die **Vorlagefrist** nach § 90 Absatz 3 Satz 9 AO lediglich noch **30 Tage** für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle beträgt, während die allgemeine Frist von 60 Tagen für gewöhnliche Geschäftsvorfälle beibehalten worden ist. Der Gesetzgeber hält die Verkürzung der Frist für erforderlich, um möglichen Verzögerungen bei der Durchführung einer Außenprüfung vorzubeugen. In der Literatur wird überwiegend für eine einheitliche Vorlagefrist von sowohl gewöhnlichen als auch außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen plädiert. Der Gesetzgeber scheint hier außer Acht zu lassen, dass

eine sachgerechte Beurteilung außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle einer Sichtung sämtlicher Vorgänge im Unternehmen bedarf.<sup>286</sup>

Explizite Anforderungen an die Dokumentation von Funktionsverlagerungen sind bisher nicht formuliert worden. Nach Überzeugung von Vertretern der Finanzverwaltung beinhaltet jedoch die **Sachverhaltsdokumentation** eine Erfassung des gesamten Transferpakets. Im Einzelnen sind die infolge der Verlagerung entstandenen Rechtsbeziehungen, die überlassenen oder übertragenen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter einschließlich Nutzungen, das dazugehörige Personal und die Preisfindungsmethode zu erläutern.

Erhebliche Anforderungen werden an die **Angemessenheitsdokumentation** gestellt, indem eine Darlegung des Substanzwerts der übertragenen Wirtschaftsgüter und Nutzungen, der entstandenen Schließungskosten im Zuge der Verlagerung sowie der Ertragswerte des Transferpakets sowohl aus der Sicht des verlagernden als auch aus Sicht des übernehmenden Unternehmens gefordert wird. Des Weiteren soll die Dokumentation genaue Angaben zu der Gewinnprognose, dem Kapitalisierungszeitraum, dem Kapitalisierungszinssatz einschließlich Risikozuschlag und denkbaren Handlungsalternativen umfassen. Zu guter Letzt muss die Dokumentation die Situation des Unternehmens vor und nach der Funktionsverlagerung veranschaulichen.<sup>287</sup> Der **immense organisatorische Aufwand** verursacht nicht nur unverhältnismäßig hohe Verwaltungskosten, sondern be-

---

<sup>286</sup> Vgl. Greinert, in Schaumburg/Rödder, UntStRef 2008, 2007, 577; PwC: UntStRef 2008, 2007, 191; Freytag, IWB 2007, F 3, G 1, 2199.

<sup>287</sup> Vgl. Bödefeld/Kuntschik in Blumenberg/Benz, Die UntStRef 2008, 2007, 285; Hruschka, IStR 2007, III.

deutet nach internationalen Grundsätzen (Absatz 5.28 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze) eine erhebliche Beeinträchtigung der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens, die vernünftigerweise nicht zu rechtfertigen ist.<sup>288</sup>

Im Rahmen einer Funktionsverlagerung gelten nach § 5 Satz 2 Nr. 6 GAufzV besondere Dokumentationspflichten sowohl für geplante als auch für laufende **Forschungstätigkeit**. Von der neu eingeführten Regelung sind insbesondere Unternehmen betroffen, die regelmäßig Forschung und Entwicklung betreiben und zu diesem Zweck bereits interne Aufzeichnungen erstellen. Auf diese Weise sollen kleinere Unternehmen mit Forschungsschwerpunkten von einem erhöhten Aufwand der Dokumentationserstellung entlastet werden. Dafür muss gegenüber dem Finanzamt der Nachweis erbracht werden, dass keine entsprechenden Unterlagen existieren. Größere Forschungsunternehmen erstellen in der Regel bereits zu Zwecken des Controllings detaillierte Aufzeichnungen ihrer Forschungstätigkeit, die auch steuerlich berücksichtigungsfähig sind.

Die Aufzeichnungen müssen Projekte der letzten drei Jahre vor der Funktionsverlagerung erfassen, wobei eine konkrete Dokumentationspflicht erst mit Durchführung des Verlagerungsvorgangs eintritt. So kann vom Steuerpflichtigen eine dreijährige Planung einer Funktionsverlagerung im Voraus und die Erstellung einer Vorratsdokumentation für eventuelle Zwecke der Besteuerung nicht abverlangt werden. Zu den Mindestanforderungen an die Dokumentation zählen

---

<sup>288</sup> Vgl. *Rasch* in Kroppen, Handbuch Int. Verrechnungspreise 2007, Tz. 5.28; *Welling/Tiemann*, FR 2008, 69.

Angaben über den genauen Gegenstand der Forschung und eine Auflistung der auf das Projekt entfallenden Kosten. Allerdings besteht die Schwierigkeit, ein Forschungsvorhaben eindeutig einer Funktionsverlagerung zuzuordnen. Nach dem nicht klaren Wortlaut der Verordnung sind sämtliche Forschungen im Unternehmen zu erfassen, die mit der Verlagerung „*zusammenhängen können*“ (§ 5 Satz 2 Nr. 6 GAufzV). Somit schließt die Dokumentation auch jede Form der Grundlagenforschung ein, z.B. im Bereich der Produktentwicklung. In der Planungsphase kann jedoch noch nicht sicher abgeschätzt werden, welchen Nutzen das zukünftige Produkt später für bestimmte Funktionen des Unternehmens hat. Allein die Möglichkeit eines Zusammenhangs reicht im Sinne der Verordnung aus, um das Projekt einer verlagerten Funktion zuzuordnen.<sup>289</sup> Während nach Auffassung von FREYTAG die erhöhten Dokumentationsanforderungen an Forschung und Entwicklung „*in praxi kaum zu leisten*“<sup>290</sup> sind, schätzen BÖDEFELD und KUNTSCHIK den geforderten Aufwand als „*angemessen*“<sup>291</sup> ein.

#### 4.3 Sanktionen bei Nichterfüllung der Dokumentationspflichten

Wenn der Steuerpflichtige die nötigen Aufzeichnungen der Finanzverwaltung nicht vorlegt, die vorgelegten Unterlagen sich als unwerthbar erweisen oder der zeitnahen Erstellung einer Dokumentation über einen außergewöhnlichen Geschäftsvorfall nicht nachgekommen wird, liegt eine **Verletzung der Mitwirkungspflichten** gem. § 90

---

<sup>289</sup> Vgl. Greinert, in Schaumburg/Rödder, UntStRef 2008, 2007, 576 f.; Kaminski, RIW 2007, 602; Klapdor, StuW 2008, 91.

<sup>290</sup> Freytag, IWB 2007, F 3, G 1, 2200.

<sup>291</sup> Bödefeld/Kuntschik, in Blumenberg/Benz, Die UntStRef 2008, 2007, 286.

Absatz 3 Satz 3 AO vor. § 162 Absatz 3 und 4 AO erlaubt der Finanzverwaltung in solchen Fällen, entsprechende Sanktionen zu verhängen, da widerlegbar vermutet wird, dass die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte zu niedrig angegeben worden sind. Bei einer entlastenden Beweisführung durch eine nachträgliche Vorlage verwertbarer Unterlagen sieht die Finanzverwaltung unter Umständen von Sanktionsmaßnahmen ab. Andernfalls droht eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen und die Festsetzung eines Zuschlags.<sup>292</sup>

Bei einer **Schätzung** nach § 162 Absatz 3 AO kann der Rahmen, in dem sich die Finanzverwaltung in Ausübung ihres pflichtgemäßen Ermessens zu bewegen hat, zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden. Hinsichtlich der Ermittlung eines Transferpakets auf dem Schätzungswege gesteht der Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“ (Tz. 3.2.2) der Finanzverwaltung einen weiten Ermessensspielraum zu. Der darüber hinaus festzusetzende **Zuschlag** nach § 164 Absatz 4 AO beträgt mindestens 5 %, jedoch höchstens 10 % des geschätzten Mehrbetrags der Einkünfte. Die Nichtvorlage oder die Vorlage unverwertbarer Dokumente führt unabhängig von den Prozentgrenzen zu der Festsetzung eines Mindestbetrags in Höhe von 5.000 €. Sollten die Unterlagen der Finanzverwaltung verspätet zugegangen sein, ergibt sich für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung ein Zuschlag von mindestens 100 €, wobei eine maximale Grenze von 1 Million Euro nicht überschritten werden darf. Von der Festsetzung der Zuschläge kann nur abgesehen werden,

---

<sup>292</sup> Vgl. *Vögele/Brem/Crüger*, in *Vögele/Borstell/Engler*, Handbuch der Verrechnungspreise 2004, Rn. E 119 ff.; *Bruschke*, DStZ 2006, 576.

wenn eine entschuldbare Nichterfüllung der Vorlagepflicht oder ein geringfügiges Verschulden vorliegt.<sup>293</sup>

Mit dem Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 hat der Gesetzgeber die **Sanktionsmöglichkeiten** durch den neu eingeführten **§ 162 Absatz 3 Satz 3 AO** erweitert. Eine Schätzung soll demzufolge auch im Falle verwertbarer Aufzeichnungen möglich sein, wenn Anhaltspunkte für höhere Einkünfte bei Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bestehen und entsprechende Zweifel nicht aufgeklärt werden können, da eine **nahe stehende Person im Ausland** ihre Mitwirkungs- und Auskunftspflicht vernachlässigt. Die Neuregelung erweist sich bereits hinsichtlich der fehlenden Präzisierung der tatbestandsauslösenden Begriffe „Anhaltspunkte“ und „Zweifel“ als äußerst problematisch, denn letzte Zweifel lassen sich bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen nie ausräumen. Zudem ist nur schwer nachzuvollziehen, aus welchem Grund ein inländischer Steuerpflichtiger mit Sanktionen belegt werden soll, wenn eine nahe stehende Person im Ausland steuerlich relevante Einkünfte verweigert. Der Gesetzgeber berücksichtigt nicht, dass einem fremden, nicht in Deutschland ansässigen Staatsangehörigen keine nationalen Mitwirkungs- und Auskunftspflichten i.S.d. §§ 90 Absatz 2 und 93 Absatz 1 AO auferlegt werden können.<sup>294</sup> Die Erweiterung der Sanktionsmöglichkeiten bleibt ohne Wirkung, da eine Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 162 Absatz 3 Satz 3 AO nicht möglich ist. Selbst bei

---

<sup>293</sup> Vgl. *Frotscher*, in Gocke/et al., Körperschaftsteuer, int. Steuerrecht, Doppelbesteuerung 2005, 403 ff.; *Kuckhoff* in Endres, Dokumentation von Verrechnungspreisen 2005, 30 ff.

<sup>294</sup> Vgl. *Bödefeld/Kuntschik*, in Blumenberg/Benz, Die UntStRef 2008, 2007, 287; *Greinert*, in Schaumburg/Rödter, UntStRef 2008, 2007, 577; *Tipke*, in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung - Kommentar 2008, § 93 AO, Rn. 10.

Anwendung der Regelung besitzt ein inländischer Steuerpflichtiger keine juristische Handhabe, um die notwendigen Informationen aus dem Ausland einzufordern. In der Praxis ist kaum anzunehmen, dass nahe stehende Personen im Ausland bereit sein werden, umfangreiche Dokumentationspflichten des deutschen Steuerrechts mitzutragen.<sup>295</sup>

Eine zweite Neuregelung hinsichtlich einer Schätzung nach § 162 AO als Sanktionsmaßnahme bei einem Verstoß gegen die Dokumentationspflichten findet sich in § 1 Absatz 4 AStG. Demzufolge ist in Fällen einer Einkünftekorrektur nach § 1 Absatz 1 Satz 1 AStG auf eine durchschnittliche Umsatzrendite oder eine Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, der eingesetzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken abzustellen. In anderen Worten ausgedrückt, legt der Gesetzgeber in Fällen der Schätzung eine **Mindestrendite** fest. Dies könnte insbesondere bei Funktionen, die mit einem Verlustrisiko behaftet sind, zu einer Doppelbesteuerung und folglich zu Verstößen gegen den in Artikel 9 OECD-MA niedergelegten Fremdvergleichsgrundsatz führen.<sup>296</sup>

---

<sup>295</sup> Vgl. *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB 2007, F 3, G 1, 2228; *von Wedelstädt*, DB 2007, 1831; *Wulf*, DB 2007, 2285.

<sup>296</sup> Vgl. *Bödefeld/Kuntschik*, in *Blumenberg/Benz*, Die UntStRef 2008, 2007, 286 f.; *Freytag*, IWB 2007, F 3, Gruppe 1, 2199.



## 5 Zusammenfassung und Ausblick

- a. Der Gesetzgeber verfolgt mit der erstmaligen Kodifizierung eines einheitlichen Regelwerks zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen durchaus verständliche und nachvollziehbare Absichten. Der Anspruch auf Besteuerung eines angemessenen Beitrags der inländischen Wertschöpfung bei Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter und Vorteile ins Ausland kann der Finanzverwaltung nicht abgesprochen werden. Zudem erhöhen klare Regelungen die Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen und ermöglichen ihm eine zuverlässige Planung seiner Auslandsaktivitäten unter Beachtung der steuerlichen Aspekte. Als äußerst bedenklich erscheint jedoch, dass, wie sich gezeigt hat, die Regelung des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG die erforderliche ‚*Rechtssicherheit*‘ und ‚*Klarheit*‘ nicht herstellt und mit tragenden Grundsätzen des nationalen sowie internationalen Steuerrechts nicht in Einklang zu bringen ist.
  
- b. Bereits die unscharfen Definitionen der Begriffe „Funktion“ und „Funktionsverlagerung“ in Gesetz und Rechtsverordnung erschweren eine klare Abgrenzung von steuerlich nicht relevanten Vorgängen und führen zu einem sehr weiten Begriffsverständnis einer Funktion, welches bereits kleinere Geschäftseinheiten als Gegenstand einer Verlagerung in die Besteuerung nach § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG mit einbezieht. Außerdem entspricht eine Erfassung von Funktionsverdoppelungen und zeitlich begrenzten Nutzungsüberlassungen einer

Funktion nicht dem Gesetzeswortlaut der ‚*Verlagerung*‘ und weitet die Besteuerungstatbestände erheblich aus, ohne von der Ermächtigungsgrundlage gedeckt zu sein. In diesem Punkt bestehen deshalb auch verfassungsrechtliche Bedenken.

- c. Hinsichtlich der Bewertung einer Funktion führt der Gesetzgeber die Konzeption des „Transferpakets“ ein und betrachtet eine Funktion als Ganzes mitsamt den dazugehörigen Wirtschaftsgütern, Chancen und Risiken sowie sonstigen Vorteilen. Die Etablierung des Grundsatzes der Gesamtbewertung für die Bestimmung eines Transferpakets bedeutet eine Abkehr von der im HGB verankerten Einzelbewertung und zugleich aus internationaler Sicht einen Alleingang, der das erhöhte Risiko von Doppelbesteuerungen in sich birgt. Die Option zur Einzelbewertung der verrechnungspflichtigen Vorgänge während einer Funktionsverlagerung nach § 1 Absatz 3 Satz 10, erster Halbsatz, zweiter Fall AStG erweist sich jedoch aufgrund des doppelten Bewertungsaufwandes zur Nachweiserbringung als wenig praktikabel. Die Gesamtbewertung einer Funktion setzt einen Konsens über die Existenz eines funktionsanteiligen Geschäftswerts voraus, der das übergehende Gewinnpotenzial widerspiegelt. Die bewertungstheoretische Klassifizierung dieses Mehrwerts oder auch Gewinnpotenzials einer Funktion steht jedoch in der Fachliteratur weiterhin in der Diskussion. Insbesondere tritt die Schwierigkeit auf, dass zukünftige Gewinne erfasst werden, deren Realisierung ungewiss ist. Üblicherweise erfolgt eine Besteuerung oh-

ne Realisationsakt lediglich auf Basis vorhandener Werte, wie z.B. stillen Reserven, und nicht hinsichtlich unkonkreter Gewinnchancen.<sup>297</sup>

Die Wertermittlung eines Transferpakets basiert auf der Simulation des Preisbildungsprozesses im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs nach § 1 Absatz 3 AStG. In diesem Prozess bestimmen die unterschiedlichen Preisvorstellungen von abgebendem und übernehmendem Unternehmen den Einigungsbereich, in dem sich der angemessene Verrechnungspreis für eine Funktion bewegt. Den fiktiven Preisverhandlungen liegt das Leitbild des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers zugrunde, der alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennt und seine eigenen Preisvorstellungen der gegenüberstehenden Partei unmittelbar offenbart. Eine derartige Markttransparenz liegt jedoch in der realen Verhandlungspraxis nicht vor und widerspricht dem allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatz.

Auch die widerlegbare Vermutung des Mittelwerts als grundsätzlicher Aufteilungsmaßstab des Einigungsbereichs kann nicht als handelsüblich angesehen werden und geht zudem von der Ermittlung eines ‚zutreffenden‘ Verrechnungspreises aus, obwohl nach allgemeinen Grundsätzen der ‚eine‘ Verrechnungspreis nicht existiert, sondern stets sämtliche Preise innerhalb einer bestimmten Bandbreite als fremdvergleichskonform anzusehen sind. Darüber hinaus erfasst der Mittel-

---

<sup>297</sup> Siehe auch *Hey*, BB 2007, 1308.

wertansatz ausländische Standortvorteile und Synergieeffekte, die in die Ermittlung der Preisobergrenze des aufnehmenden Unternehmens mit einfließen. Auf diese Weise besteuert der deutsche Fiskus zur Hälfte ausländisches Gewinnpotenzial und greift in die Besteuerungshoheit anderer Länder ein. Daneben bedeutet die entstehende Steuerbelastung für das inländische Unternehmen eine erhebliche Beeinträchtigung der Liquidität. Eine vollständige Aufdeckung und sofortige Besteuerung der Gewinnpotenziale kann lediglich durch eine Lizenzierung des Transferpakets vermieden werden.

Im Einzelnen verlangt das Bewertungsverfahren sowohl vom verlagernden als auch vom übernehmenden Unternehmen jeweils eine Ermittlung der Gewinnerwartungen vor und nach der Funktionsverlagerung mit aufwendigen und komplexen Methoden der Unternehmensbewertung. Hierbei wird in der Literatur grundsätzlich die Anwendung des IDW S 1 empfohlen. Aus bewertungstechnischer Sicht entstehen insbesondere Fragestellungen hinsichtlich der sachgerechten Isolierung und Prognose der Gewinne, die auf die Funktion entfallen. Des Weiteren kann die gesetzgeberische Annahme eines unbegrenzten Kapitalisierungszeitraums nicht nachvollzogen werden, und für die Bestimmung des Kapitalisierungszinssatzes sind die Modelle der Unternehmensbewertung nur eingeschränkt anwendbar.

Sollte die Gewinnentwicklung einer verlagerten Funktion in den folgenden zehn Jahren erheblich von den ursprünglichen

Planrechnungen abweichen, sieht § 1 Absatz 3 Sätze 11 und 12 AStG eine einmalige Anpassung des Verrechnungspreises für das Transferpaket vor. Der Normierung einer Preisanpassungsklausel liegt die Vermutung des Gesetzgebers zugrunde, dass fremde Dritte unter gleichen Bedingungen und in Geschäften mit unsicherer Gewinnerwartung regelmäßig eine Anpassungsklausel vereinbaren würden. Die Fremdüblichkeit der Preisanpassungsklausel wird jedoch in der Literatur zu Recht bestritten. Auch die Annahme, dass eine spätere Gewinnabweichung lediglich auf das enthaltene Potenzial der übertragenen Funktion zurückzuführen ist und bei dieser Betrachtungsweise selbst geschaffene Wertsteigerungen durch den Übernehmenden außer Acht bleiben, stimmt nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz überein. Eine Einbeziehung früherer Verlagerungsvorgänge vor dem Kalenderjahr 2008 würde im übrigen auf Grund der damit verbundenen Rückwirkung auch gegen das Rechtsstaatsprinzip verstoßen. Der Steuerpflichtige kann der gesetzlichen Korrekturmaßnahme lediglich entgehen, wenn er eine tatsächliche Preisanpassungsklausel vertraglich vereinbart hat.

- d. Wie die in Kapitel 3.4 vorgenommene Analyse der Vereinbarkeit des § 1 Absatz 3 AStG mit internationalen Grundsätzen ergeben hat, liegen zahlreiche Verstöße gegen den nahezu weltweit anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz der OECD und die im Europäischen Gemeinschaftsrecht verankerten Grundfreiheiten vor. Eine international abgestimmte Regelung zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen und ein Abwar-

ten der Ergebnisse der OECD Working Group ‚*Business Restructuring*‘ wäre wünschenswert. Der nationale Alleingang riskiert insbesondere Doppelbesteuerungskonflikte mit Staaten, die ihre Verrechnungspreisbestimmungen an den Grundsätzen der OECD ausrichten. Um dem Risiko einer Doppelbesteuerung entgegenzuwirken, empfiehlt sich in der Praxis die Vereinbarung von Advance Pricing Agreements, die den Steuerpflichtigen gegen zukünftige Unsicherheiten bei der Verrechnungspreisermittlung absichern. Zum anderen sollten Unternehmen günstige Gestaltungsalternativen für ihre Auslandsaktivitäten in Betracht ziehen, um die Rechtsfolge der aufwendigen Transferpaketberechnung und die Besteuerung zukünftiger Gewinnpotenziale bei einer Funktionsverlagerung zu vermeiden. Hierzu zählt die Verlagerung auf eine ausländische Betriebsstätte, weil in diesem Fall anstatt fiktiver Gewinne lediglich die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven der Besteuerung unterworfen werden.

- e. Sehr kritikwürdig erscheint zum Schluss, dass der Gesetzgeber sich in vielen Punkten der Neuregelung von dem Amtsermittlungsgrundsatz des § 88 AO entfernt hat und im Regelfall dem Steuerpflichtigen Nachweispflichten auferlegt, die kaum nachvollziehbare Vermutungen des Gesetzgebers (z.B. Fremdüblichkeit der Preisanpassungsklausel) widerlegen sollen. In diesem Zusammenhang kommt der umfangreichen Erstellung aussagekräftiger Dokumentationen der Vorgänge während einer Funktionsverlagerung eine erhebliche Bedeutung zu. Durch die Verkürzung der Vorlagefrist für die Auf-

zeichnungen außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle auf 30 Tage übt die Finanzverwaltung zusätzlichen Druck auf den Steuerpflichtigen aus. Die Folge ist ein beträchtlicher finanzieller und administrativer Aufwand, der insbesondere mittelständische Unternehmen von Auslandsaktivitäten abhalten könnte. Der Gesetzgeber schätzt hingegen im Rahmen seiner Finanzplanung zur Unternehmensteuerreform 2008 die zu erwartenden Bürokratiekosten für § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG auf 0,00 €. <sup>298</sup>

- f. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags hat dem Bundesrat im Zusammenhang mit der Verabschiedung des zweiten Entwurfs einer FVerIV die Empfehlung ausgesprochen, die Regelung fünf Jahre nach Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008 hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf Unternehmen und Finanzverwaltung zu überprüfen. <sup>299</sup> Bis dahin werden sich Steuerpflichtige auf die Fallstricke der Neuregelung einstellen und einen hohen finanziellen Aufwand für Beratungs- und Dokumentationszwecke in Kauf nehmen müssen. Angesichts der hohen Bürokratielasten und der fehlenden internationalen Abstimmung sollte der Gesetzgeber diese Frist nicht vollständig verstreichen lassen, sondern weitere Korrekturen zur Anpassung an internationale Standards vornehmen. Bis dahin bleibt die deutsche Gesetzgebung in die-

---

<sup>298</sup> Gesetzesbegr. zur UntStRef 2008 der BReg. vom 27.03.2007 – Drucks. 16/4841, 67.

<sup>299</sup> Vgl. *Bundesrat*, Drucks. 352/1/2008, Empfehlungen der Ausschüsse vom 20.06.2008 (Internetdok.).

ser Frage sowohl national als auch international ein kontrovers diskutiertes Thema mit „*Munition im Überfluss*“<sup>300</sup>.

---

<sup>300</sup> Endres, BB 2008, M1.

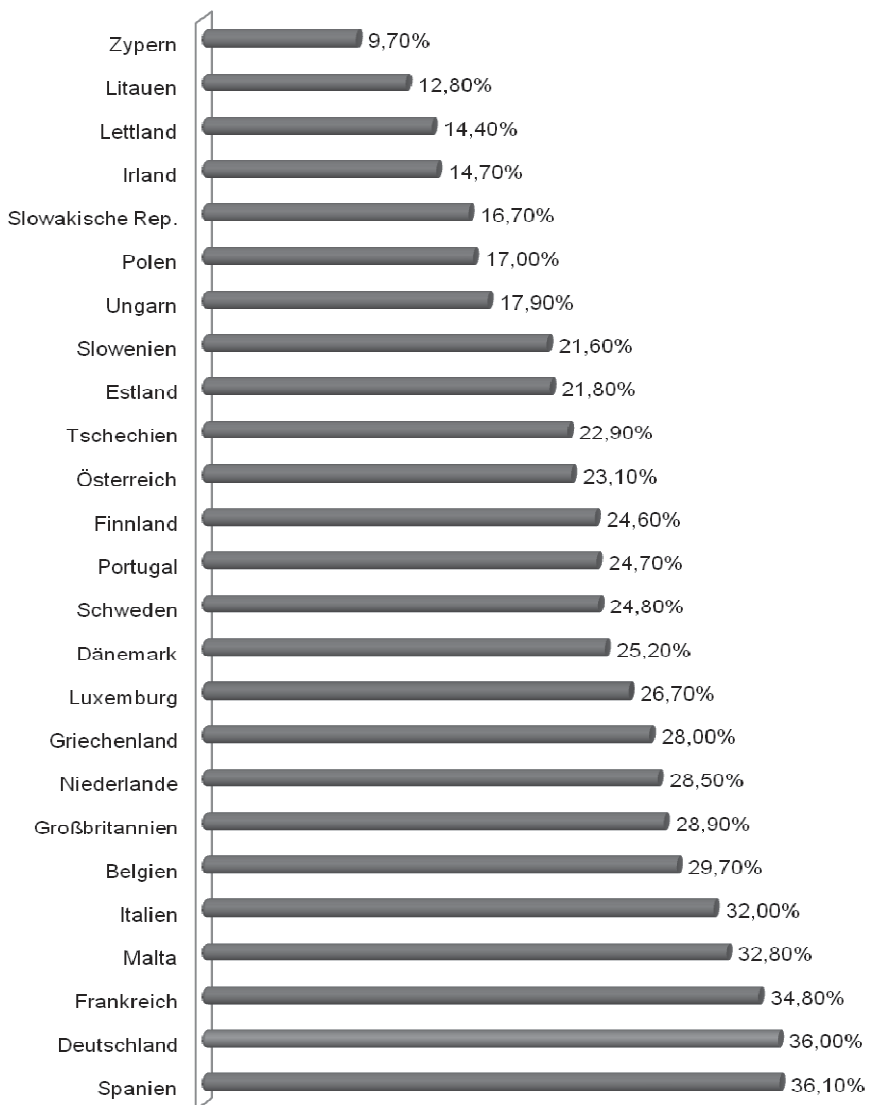


# Anhang

## Anhangsverzeichnis

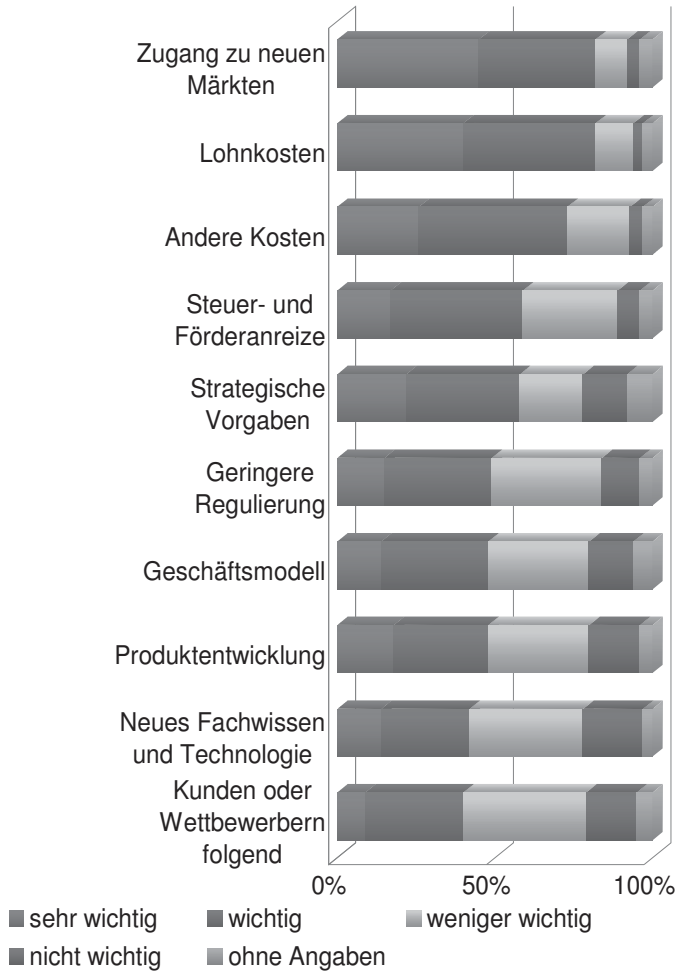
Anhang 1: Effektive Durchschnittsteuersätze in EU-Ländern 2005 .....	138
Anhang 2: Motive für Verlagerungen ins Ausland von 2001 bis 2006 .....	139
Anhang 3: Verlagerungen von Unternehmensaktivitäten nach Zielregionen von 2001 bis 2006 .....	140
Anhang 4: Herkunftsländer für Rückverlagerungen und Zielländer für Verlagerungen 2006 .....	141
Anhang 5: Praxisbeispiel zur Verlagerung einer Produktionsfunktion .....	142
Anhang 6: Die Regelungen der Funktionsverlagerung im Spannungsverhältnis zum OECD-Fremdvergleich .....	143
Anhang 7: Das Ungleichgewicht zwischen den europäischen Grundfreiheiten und den deutschen Regelungen der Funktionsverlagerung .....	154
Anhang 8: Ausgewählte Ergebnisse der ‚Business Restructuring‘-Studie von PwC im April 2007 .....	155

**Anhang 1**  
**Effektive Durchschnittsteuersätze (%)**  
**in EU-Ländern 2005**



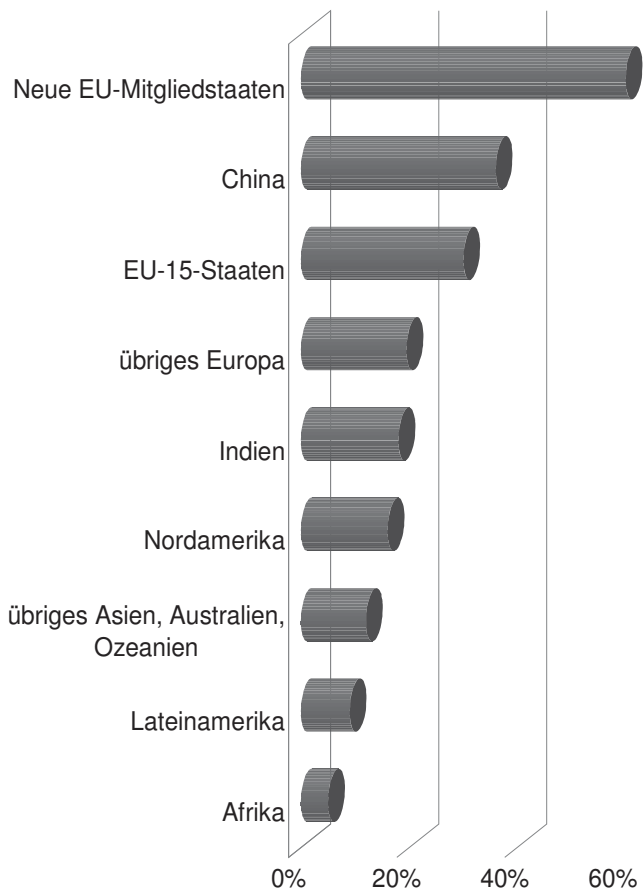
Quelle Anhang 1: Berechnungen des ZEW; eigene Darstellung in Anlehnung an ZEW: Pressemitteilung vom 18.04.2006 (Internetdok.).

**Anhang 2:  
Motive für Verlagerungen ins Ausland  
von 2001 bis 2006**



Quelle Anhang 2: **Daten des Statistischen Bundesamtes (Destatis); eigene Darstellung in Anlehnung an Destatis: Statistik Unternehmensverlagerungen 2008 (Internetdok.).**

**Anhang 3:  
Verlagerungen von Unternehmensaktivitäten nach  
Zielregionen von 2001 bis 2006**

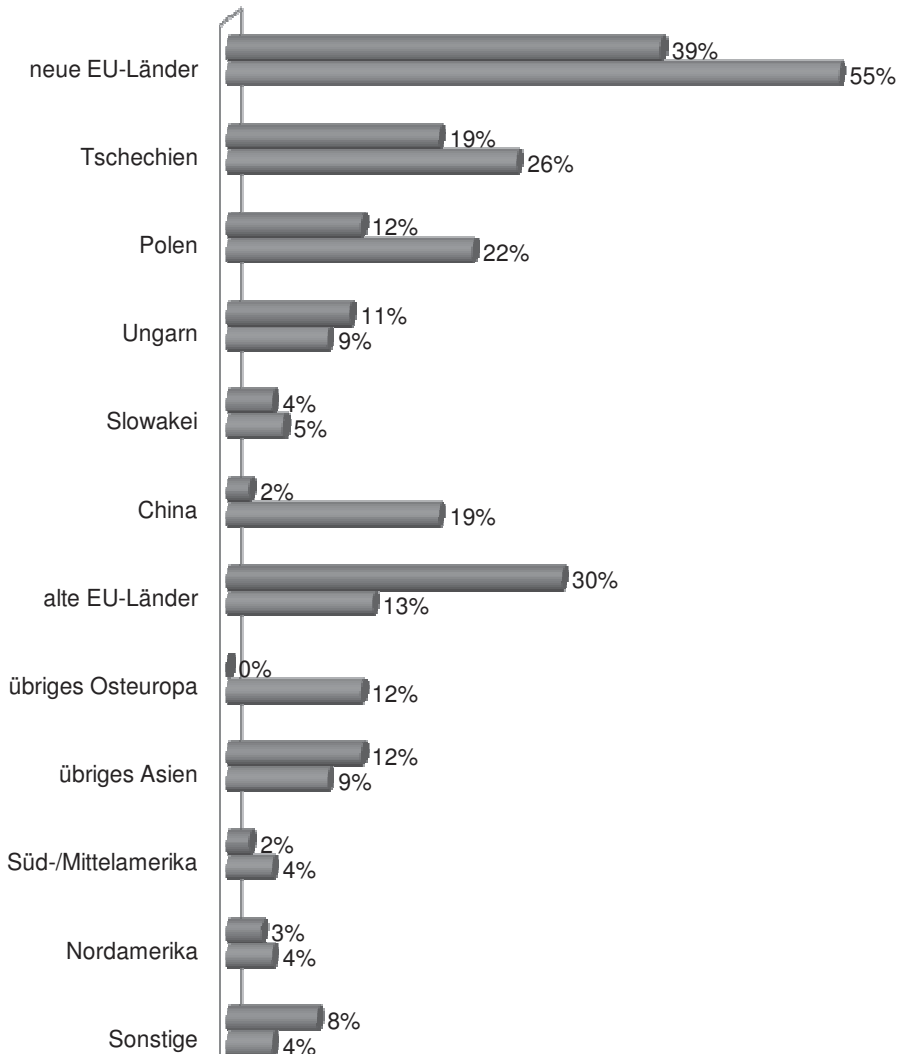


■ **Verlagerungen von Unternehmensaktivitäten nach  
Zielregionen von 2001 bis 2006**

**Quelle Anhang 3:** Daten des Statistischen Bundesamtes (Destatis); eigene Darstellung in Anlehnung an *Destatis: Statistik Unternehmensverlagerungen 2008* (Internetdok.).

## Anhang 4: Herkunftsländer für Rückverlagerungen und Zielländer für Verlagerungen 2006

■ Herkunftsländer für Rückverlagerungen    ■ Zielländer für Verlagerungen



**Quelle Anhang 1:** Daten des Fraunhofer ISI; eigene Darstellung in Anlehnung an *Fraunhofer ISI*: Presseinformation vom 03.03.2008 (Internetdok.).

## Anhang 5: Praxisbeispiel zur Verlagerung einer Produktionsfunktion

### I. Sachverhalt

Die Roll-GmbH mit Firmensitz in Bonn entwickelt, fertigt Motoren und vertreibt diese an Unternehmen der Automobilindustrie. In den letzten Jahren zehrten zunehmende Lohnkosten im Inland die Unternehmensgewinne vollständig auf, so dass im Jahr 2008 erstmals in der Unternehmensgeschichte ein Verlust zu verzeichnen ist. In den folgenden Jahren geht die Geschäftsführung bei unveränderter Lage von Verlusten in gleicher Höhe aus.

<b>Gewinn- und Verlustrechnung der Roll-GmbH für 2008 (T€)</b>	
Umsatzerlöse	1.000
./. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	./. 650
./. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen	./. 450
./. Vertriebs- und Verwaltungsaufwendungen	./. 400
operatives Ergebnis vor Steuern	./. 500
./. Steuerbelastung Deutschland (28%)	./. 0
<b>operatives Ergebnis nach Steuern</b>	<b>./. 500</b>

In einer kurzfristig einberufenen Versammlung will die Geschäftsführung mehrere Möglichkeiten der Restrukturierung prüfen und geeignete Sanierungsmaßnahmen in Gang setzen. Eine Überlegung be-

steht in der Liquidation des Fertigungsbereichs und der ausschließlichen Konzentration auf die Entwicklung und Vermarktung innovativer Patente für den Bau von Kraftfahrzeugmotoren. Mit dem Verkauf der Produktionsmaschinen würde die Roll-GmbH einen Liquidationserlös in Höhe von 200 T€ erzielen. Eine Stilllegung des Fertigungsbetriebs kommt jedoch für das Management des Traditionsunternehmens nicht in Betracht, so dass mehrheitlich der Beschluss gefasst wird, mit der Verlagerung des Produktionsstandorts von Bonn nach Osteuropa der betriebsinternen Krise entgegenzuwirken. Durch die Nutzung von Synergieeffekten und niedrigeren Lohnkosten am osteuropäischen Standort verspricht sich die Geschäftsführung, in nur wenigen Jahren wieder steigende Gewinne zu erwirtschaften. Im Jahr 2009 lässt sich die Roll-GmbH für die Motorenfertigung mit einer neu gegründeten Tochtergesellschaft, der Roll-Motor-Kft., in Ungarn nieder.

Die in Ungarn produzierten Motoren der Roll-Motor-Kft. verkauft die Gesellschaft sowohl an die Roll-GmbH als auch an externe Abnehmer. Im Zyklus von fünf Jahren sind die selbst entwickelten Patente für die Motorenfertigung in der Regel technisch überholt. Nach Überführung der Produktionsmaschinen in die neue Roll-Motor-Kft. entstehen für die Schließung des inländischen Standorts Kosten in Höhe von 200 T€.

Die Geschäftsführung geht in ihren Planrechnungen von folgender Entwicklung der Unternehmensergebnisse der beiden Gesellschaften aus:

<b>Planrechnungen für die Ermittlung der Gewinnerwartungen der Funktion (T€)</b>			
	Roll-GmbH		Roll-Motor-Kft.
Umsatzerlöse	900		2.000
./. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	./. 0	./. 250	
./. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen	./. 400	./. 350	
./. Vertriebs- und Verwaltungsaufwendungen	./. 83	./. 156	
<b>operatives Ergebnis vor Steuern</b>	<b>417</b>		<b>1.244</b>
./. Steuerbelastung Deutschland (28%) Ungarn (19,6%)	./. 117	./. 244	
<b>operatives Ergebnis nach Steuern</b>	<b>300</b>		<b>1.000</b>

Aus dem Absatzgeschäft der Roll-Motor-Kft. sind laut Planrechnung pro Jahr Reingewinne nach Steuern in Höhe von 1 Mio. € zu erwarten, während die inländische Roll-GmbH nach der Produktionsauslagerung voraussichtlich einen Gewinn in Höhe von 300 T€ erwirtschaften wird.

## II. Tatbestand der Funktionsverlagerung

Die Verlagerung der Unternehmensfunktion Produktion erfolgt einschließlich ihrer Chancen und Risiken auf ein verbundenes Unternehmen im Ausland. Bei dieser Form der vollständigen Ausgliederung



nung einer Funktion handelt es sich um den steuerlichen Tatbestand einer Funktionsverlagerung im Sinne des § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG.

Der von der Besteuerung auszunehmende Tatbestand einer Funktionsabspaltung im Sinne einer Auftragsfertigung liegt deshalb nicht vor, da die Roll-Motor-Kft. ihre Erzeugnisse sowohl an das Mutterunternehmen als auch an unternehmensfremde Marktteilnehmer veräußert.

### III. Bestimmung des Transferpaketpreises

Die Bemessungsgrundlage für die steuerliche Gewinnkorrektur im Sinne des § 1 AStG bildet das sogenannte Transferpaket. Hierbei ist der Einigungsbereich mit der Preisuntergrenze für die Funktion aus Sicht des verlagernden Unternehmens und der Preisobergrenze der Funktion aus Sicht des übernehmenden Unternehmens zu ermitteln.

#### *a) Ermittlung der Reingewinne nach Steuern*

Die Preisuntergrenze ergibt sich aus der Gewinnerwartung des verlagernden Unternehmens bei eigener Ausübung der Funktion und aus der Gewinnerwartung bei Abgabe der Funktion an ein anderes Unternehmen. Aufgrund der prognostizierten Verluste der Roll-GmbH bei unveränderter Geschäftssituation ist nach § 7 Absatz 3 Satz 1 FVerlV für die Beurteilung der Preisuntergrenze entweder von dem negativen Gewinnpotenzial oder den Schließungskosten als Mindestpreis für das Unternehmen auszugehen. Der absolut niedrigere Wert ist bei der Bewertung vorzuziehen. In dem hier vorgestellten Sachverhalt erzielt die Roll-GmbH bei Fortführung der Funktionsausübung jährlich

Verluste in Höhe von 500 T€. Im Falle einer Verlagerung entstehen hingegen Schließungskosten in Höhe von 200 T€. Nach § 7 Absatz 3 Satz 1 FVerIV sind aus diesem Grunde die absolut niedrigeren Schließungskosten (200 T€) in die Berechnung der Preisuntergrenze einzubeziehen. Für die Ermittlung der Preisobergrenze werden die geplanten Gewinnerwartungen der Roll-Motor-Kft. herangezogen.

Die zu diskontierenden Reingewinne nach Steuern ermitteln sich in dem Sachverhalt wie folgt:

<b>Reingewinne nach Steuern</b>	<b>Roll-GmbH</b>	<b>Roll-Motor-Kft.</b>
Gewinnerwartung ohne Funktionsverlagerung	./.	200
./.		0
Gewinnerwartung bei Funktionsverlagerung		1.000
	300	
= zu diskontierende Reingewinne	500	1.000

*b) Diskontierung der Reingewinne*

Der errechnete Mehr- oder Mindergewinn der Funktion aus der jeweiligen Sichtweise ist mit einem funktions- und risikoadäquaten Kapitalisierungszinssatz zu diskontieren, der sich aus einem risikolosen Basiszins und einem risikobehafteten Zuschlag zusammensetzt. Der Basiszinssatz beläuft sich unter Berücksichtigung der aktuellen Zinsstrukturkurve der Deutschen Bundesbank derzeit auf 4,58 %<sup>301</sup>. Der Risikozuschlag bemisst sich durch das individuelle Risikoprofil des Unternehmens und soll im vorliegenden Sachverhalt unter Beachtung

<sup>301</sup> Siehe BMF-Schr. vom 17.03.2009, IV C 2 - S 3102/07/0001, BStBl. I 2009, 474.

der Empfehlungen des IDW mit 4,5 %<sup>302</sup> angenommen werden. Der Kapitalisierungszinssatz beträgt somit 9,08 % (Basiszinssatz 4,58 % zzgl. Risikozuschlag 4,5 %).

Aufgrund des begrenzten Lebenszyklus der Patente für die Motorenfertigung kann der vom Gesetzgeber angenommene unbegrenzte Kapitalisierungszeitraum widerlegt und auf fünf Jahre beschränkt werden.

Folgende mathematische Ertragswertformel liegt der Diskontierung zugrunde:

$$\sum_{t=1}^T \frac{R_t}{(1+i)^t}$$

*Ertragswert* = *Summe aller abgezinster Periodenerfolge der Jahre 1 – T*

*i* = *Kapitalisierungszinssatz*

*T* = *Kapitalisierungszeitraum*

*t* = *Periodenindex*

*R<sub>t</sub>* = *Reingewinn nach Steuern des Jahres t, t = 1, 2, 3, 4, 5*

---

<sup>302</sup> Vgl. *Stehle*, WPg 2004, 906 ff.; *Ditz/Just*, DB 2009, 144.

Berechnung zur Preisuntergrenze:

$$\sum_{t=1}^5 \frac{500.000}{(1+0,0908)^t} = 1.940.795 \text{ €}$$

Berechnung zur Preisobergrenze:

$$\sum_{t=1}^5 \frac{1.000.000}{(1+0,0908)^t} = 3.881.591 \text{ €}$$

c) *Mittelwertansatz des Transferpakets*

Der sich aus Preisober- und -untergrenze ergebende Einigungsbereich ist nach dem Mittelwert aufzuteilen, da nach dem Sachverhalt kein anderer Wert glaubhaft gemacht werden kann.

$$\frac{1.940.795 + 3.881.591}{2} = 2.911.193 \text{ €}$$

d) Zusammenfassung

Die Berechnung des Transferpakets stellt sich zusammengefasst wie folgt dar:

<b>Berechnung des Einigungsbereichs für das Transferpaket (T€)</b>		
	Roll-GmbH	Roll-Motor-Kft.
Gewinnerwartung ohne Funktionsverlagerung	./. 200	0
./. Gewinnerwartung bei Funktionsverlagerung	300	1.000
= Mehr- oder Mindergewinn der Funktion	500	1.000
x Kapitalisierungsfaktor (9,08%)	9,08	9,08
Kapitalisierungszeitraum (5 Jahre)	5	5
<b>= Preisuntergrenze</b>	<b>1.941</b>	
<b>= Preisobergrenze</b>		<b>3.882</b>
<b>Mittelwertansatz (1.941 + 3.882)/2</b>	<b>2.911</b>	

Der ermittelte Preis für das Transferpaket von 2.911 T€ erhöht gemäß § 1 Absatz 1 AStG das zu versteuernde Einkommen der Roll-GmbH im Kalenderjahr 2009.

#### IV. Lizenzierung des Transferpakets

Um eine vollständige Aufdeckung und sofortige Besteuerung der Gewinnpotenziale des Transferpakets zu vermeiden, besteht die Möglichkeit, eine Lizenzvereinbarung zwischen dem funktionsabgebenden und dem funktionsaufnehmenden Unternehmen zu treffen. Das Transferpaket wird nicht auf die ausländische Tochtergesellschaft übertragen, sondern lediglich zur Nutzung überlassen, und die Besteuerung kann auf den Lizenzierungszeitraum aufgeteilt werden.

Für die lizenzierungsfähige Nutzungsüberlassung kommen jedoch nur immaterielle Wirtschaftsgüter in Betracht. Die Produktionsmaschinen gehen zu marktkonformen Fremdvergleichswerten in das Eigentum der Roll-Motor-Kft. im Ausland über. Der ermittelte Verrechnungspreis für die Maschinen ist von dem Transferpaketwert abzuziehen, und der verbleibende Wert für die immateriellen Wirtschaftsgüter ist über einen befristeten Zeitraum als jährliche Lizenzzahlung gewinnerhöhend zu realisieren.

#### V. Nachträgliche Preisanpassung

Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellt das Finanzamt eine erhebliche Abweichung der Gewinnentwicklung von der ursprünglichen Planrechnung fest. Während sich bei der inländischen Roll-GmbH nach der Funktionsverlagerung keine Prognoseabweichungen ergeben haben, weist im Jahr 2010 die Roll-Motor-Kft. folgende Unterschiede zur ursprünglichen Planung auf:

<b>Tatsächliche Gewinnentwicklung der Funktion (T€)</b>			
<b>Roll-Motor-Kft. in 2010</b>	Gewinnentwicklung		
	ursprünglich		tatsächlich
Umsatzerlöse	2.000		6.000
./. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	./. 250	./. 500	
./. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen	./. 350	./. 300	
./. Vertriebs- und Verwaltungsaufwendungen	156	./. 225	
<b>operatives Ergebnis vor Steuern</b>	<b>1.244</b>		<b>4.975</b>
./. Steuerbelastung Deutschland (28%) Ungarn (19,6%)	./. 244	./. 975	
<b>operatives Ergebnis nach Steuern</b>	<b>1.000</b>		<b>4.000</b>

Eine Preisanpassungsklausel und Lizenzvereinbarung wurde zwischen den verbundenen Unternehmen nicht getroffen.

Nach § 1 Absatz 3 Sätze 11 und 12 AStG hat einmalig eine nachträgliche Preisanpassung der Transferpaketfestsetzung auf der Grundlage der tatsächlichen Gewinnentwicklung zu erfolgen, wenn die neu berechnete Preisobergrenze außerhalb des originären Einigungsbereichs liegt.

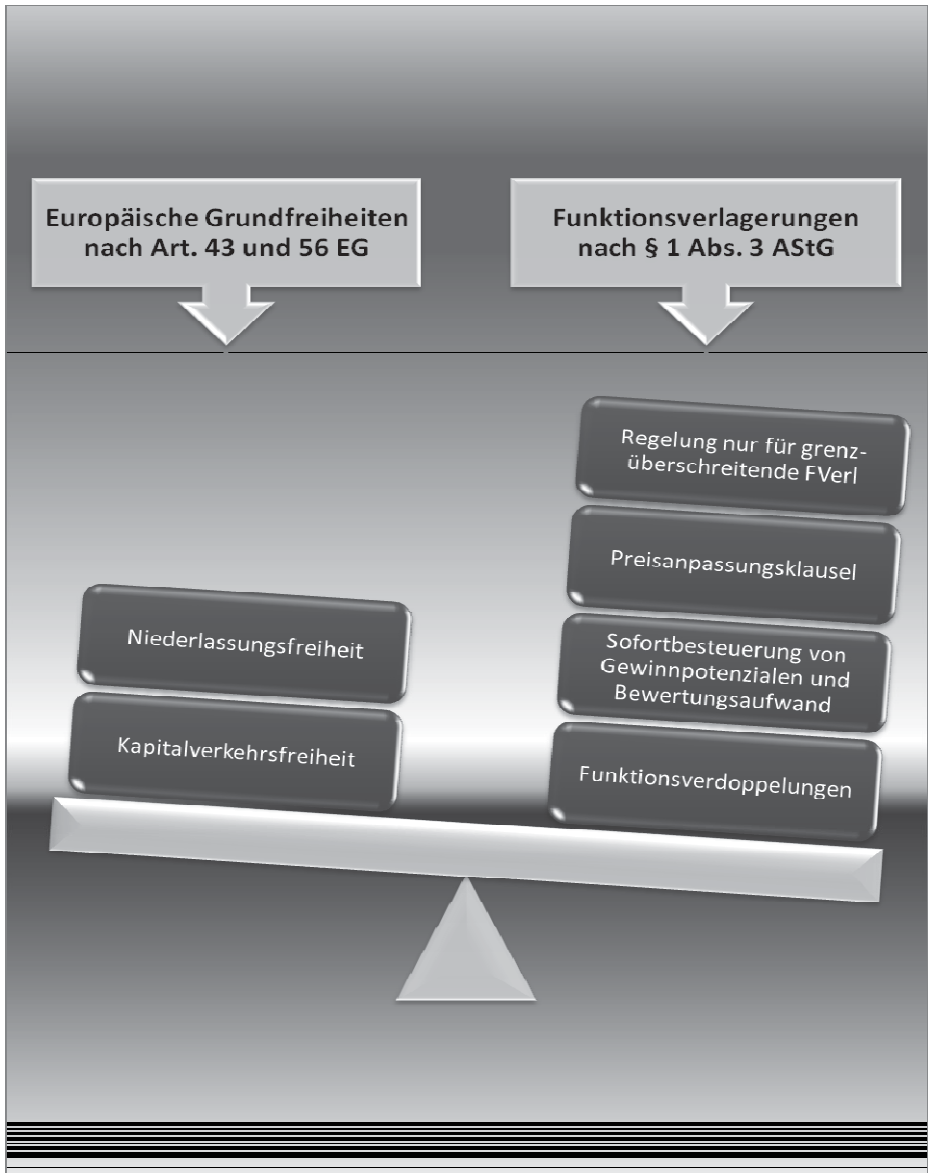
Die Berechnung für die Preisanpassung lässt sich wie folgt zusammenfassen:

<b>Nachträgliche Berechnung des Einigungsbereichs für das Transferpaket (T€)</b>		
	Roll-GmbH	Roll-Motor-Kft.
Gewinnerwartung ohne Funktionsverlagerung	./.	200
./.	200	0
./.	300	4.000
./.	300	4.000
= Mehr- oder Mindergewinn der Funktion	500	4.000
x Kapitalisierungsfaktor (9,08%)	9,08	9,08
Kapitalisierungszeitraum (5 Jahre)	5	5
<b>= originäre Preisuntergrenze</b>	<b>1.941</b>	
<b>= neue Preisobergrenze</b>		<b>15.526</b>
<b>neuer Mittelwert (1.941 + 15.526)/2</b>	<b>8.734</b>	
<b>= originäre Preisuntergrenze</b>	<b>1.941</b>	
<b>= originäre Preisobergrenze</b>		<b>3.882</b>
<b>originärer Mittelwert (1.941 + 3.882)/2</b>	<b>2.911</b>	
<b>Differenz zwischen neuem und originärem Mittelwert (= nachträglicher Anpassungsbetrag)</b>	<b>5.822</b>	

Der neu berechnete Mittelwert in Höhe von 5.822 T€ liegt außerhalb des originären Einigungsbereichs (1.941 T€ ↔ 3.882 T€) und löst somit eine nachträgliche Transferpreiskorrektur in Höhe des Unterschiedsbetrages des ursprünglichen Mittelwerts (2.911 T€) und des neu berechneten Mittelwerts (8.734 T€) aus. Die Differenz beträgt



5.822 T€ und unterliegt als nachträglicher Anpassungsbetrag der deutschen Besteuerung.



**Anhang 7: Das Ungleichgewicht zwischen den europäischen Grund-Freiheiten und den deutschen Regelungen der Funktionsverlagerung**

	Westeuropa									
	AT	B F	F R	DE*	IE	NL	CH	UK		
Spezielle Vorschriften zu FVerl?	N	N	N	J	N	N	N	N		
FVerl erfasst über allgemeine Steuervorschriften und/oder Ver-	J	J	J	B	J	J	J	J		
FVerl werden über die Definition immaterieller WG behandelt?	J	N	N	B	N	J	N	N		
Anerkennung von Ausgleichszahlungen als aktivierungsfähiges WG bzw. als abzugsfähige Betriebsausgaben?	J	J	N	J	N	J	J	N		
Gesonderte Dokumentationspflichten für FVerl?	B	N	J	J	N	J	B	J		

**Anhang 8: Ausgewählte Ergebnisse der 'Business Restructuring'-Studie von PwC im April 2007**  
(Darstellung in Anlehnung an die Studie)

NL = Niederlande  
 CZ = Tschechien  
 CH = Schweiz  
 CA = Kanada  
 UK = Vereinigtes Königreich  
 MX = Mexiko  
 PL = Polen  
 HU = Ungarn  
 IN = Indien  
 JP = Japan  
 SG = Singapur  
 \* DE: Die Angaben zu Deutschland wurden an die Änderungen der UniSIRef 2008 angepasst.  
 US = Vereinigten Staaten  
 CN = China

Osteuropa		Nordamerika			Asien				
PL	HU	CZ	CA	MX	US	CN	IN	JP	SG
N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
J	J	J	J	J	J	J	J	J	N
N	J	N	N	J	B	J	J	N	N
N	N	J	J	B	N	N	B	J	B
J	J	N	J	J	J	N	J	J	J

## Quellenverzeichnis

### a) Monographien

*Ballwieser, Wolfgang:* Unternehmensbewertung – Prozess, Methoden und Probleme, 2. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2007

*Bodenmüller, Ralph:* Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen ins Ausland – Ertrag-steuerliche Folgen, Strategien und Modelle, 1. Aufl., IDW Verlag, Düsseldorf 2004

*Ditz, Xaver:* Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, Management, Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung, Bd. 20, 1. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin 2004

*Eisele, Florian:* Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung – Recht und Besteuerung im Einheitsunternehmen und Konzern, 1. Aufl., NWB Verlag, Herne 2003

*Hachmeister, Dirk:* Der Discounted Cash Flow als Maß der Unternehmenswertsteigerung, Betriebswirtschaftliche Studien Rechnungs- und Finanzwesens, Organisation und Institution, Bd. 26, 4. Aufl., Peter Lang Verlag, Frankfurt am Main 2000

*Höreth, Ulrike/Ortmann-Babel, Martina:* Die Unternehmensteuerreform 2008, 1. Aufl., Stollfuß Verlag, Bonn 2007

*Jacobs, Otto H.:* Internationale Unternehmensbesteuerung – Deutsche Investitionen im Ausland – ausländische Investitionen im Inland, 6. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2007

*Puhani, Josef:* Volkswirtschaftslehre – Basiswissen, 2. Aufl., Oldenbourg, München 2003

*Schwenke, Michael:* Internationale Einkünfteabgrenzung und Europäisches Gemeinschaftsrecht – Steuerentstrickung, Einkünftekorrektur und Dokumentationspflichten im Lichte der Grundfreiheiten des EG-Vertrags, Europäische Hochschulschriften, Bd. 4462, 1. Aufl., Peter Lang Verlag, Frankfurt/Main, Berlin, Bern u.a. 2006

*Serg, Oliver:* Optimierung der Konzernsteuerquote durch internationale Funktionsverlagerungen, 1. Aufl., Dissertation, Eul Verlag, Lohmar, Köln 2006

## **b) Sammelwerke**

*Blumenberg, Jens/Benz, Sebastian:* Die Unternehmensteuerreform 2008 – Erläuterungen und Gestaltungshinweise, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2007

*Endres, Dieter:* Dokumentation von Verrechnungspreisen – Brennpunkte der neuen Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, 1. Aufl., Verlag Recht und Wirtschaft, Frankfurt/Main 2005

*Flick, Hans/Wassermeyer, Franz/Schaumburg, Harald:* Außensteuerrecht – Kommentar (Loseblattwerk), 65. Ergänzungslieferung, November 2009, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln

*Gocke, Rudolf/et al.:* Körperschaftsteuer, internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung: Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, C.H. Beck Verlag, München 2005

*Grotherr, Siegfried:* Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl., NWB Verlag, Herne 2003

*Herzig, Norbert:* Handbuch Unternehmensteuerreform 2008, 1. Aufl., ZAP-Verlag, Münster 2008

*Kroppen, Heinz-Klaus:* Handbuch Internationale Verrechnungspreise – Kommentar (Loseblattwerk), 10. Ergänzungslieferung, März 2010, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln

*Lüdicke, Jürgen:* Besteuerung von Unternehmen im Wandel – Internationale Umwandlungen, Funktionsverlagerungen, Betriebsstätten, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 32, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2007

*Lüdicke, Jürgen:* Unternehmensteuerreform 2008 im internationalen Umfeld, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 33, 1. Aufl.,

Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2008

*Mössner, Jörg*: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2005

*Piltz, Detlev/Schaumburg, Harald*: Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 20, 1. Aufl., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2001

*Piltz, Detlev*: Internationale Einkünfteabgrenzung, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 24, 1. Aufl., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2003

*PwC*: Steueränderungen 2008, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg, Berlin, München 2008

*PwC*: Unternehmensteuerreform 2008 – Prüfschema für die Anwendung der Zinsschranke/Zahlreiche Beispiele zur Thesaurierungsrücklage/Fallgestaltungen der Funktionsverlagerung, 1. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2007

*Schaumburg, Harald/Rödder, Thomas*: Unternehmensteuerreform 2008, 1. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2007

*Spindler, Wolfgang/Tipke, Klaus/Rödder, Thomas*, *Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag*, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln.

*Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich*: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung – Kommentar (Loseblattwerk), 115. Ergänzungslieferung, April 2008, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2007

*Tipke, Klaus/Lang, Joachim*, Steuerrecht, 20. Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2010

*Vögele, Alexander/Borstell, Thomas/Engler, Gerhard*: Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., C.H. Beck Verlag, München 2004

*Wassermeyer, Franz/Andresen, Ulf/Ditz, Xaver/Schönfeld, Jens*: Betriebsstätten-Handbuch – Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, 1. Aufl., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2006

### **c) Zeitschriftenaufsätze**

*Ballwieser, Wolfgang:* Der neue IDW S 1, WPg 12/2008, I

*Bauer, Dan:* Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen bei der Verrechnungspreis-planung und -dokumentation, DB 2008, 152–158

*Baumhoff, Hubertus/Brüninghaus, Dirk/Lenz, Martin/Schreiber, Rolf/Wassermeyer, Franz:* Verrechnungspreise und Verrechnungspreisdokumentation – Zweifelsfragen und Praxishinweise, WPg-Sonderheft 2006, S131–S156

*Baumhoff, Hubertus/Ditz, Xaver/Greinert, Markus:* Grundsätze der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV), DStR 2004, 157–164

*dieselben:* Die Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach den „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“, DStR 2005, 1549–1556

*dieselben:* Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, DStR 2007, 1649–1655

*dieselben:* Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, DStR 2007, 1461–1467

*dieselben:* Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach der Funktionsverlagerungsverordnung vom 12.08.2008, DStR 2008, 1945-1952

*Baumhoff, Hubertus/Greinert, Markus:* Aufteilung von Standortvorteilen bei der Verrechnungspreisermittlung gegenüber Lohnfertigern – Anmerkungen zu dem Urteil des FG Münster vom 16.03.2006, IStR 2006, 789–793

*Baums, Theodor:* Ergebnisabhängige Preisvereinbarungen in Unter-



nehmenskaufverträgen ("earn-outs"), DB 1993, 1273–1276

*Benecke, Andreas:* Entstrickung und Verstrickung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens – Verhältnis zu den Gewinnkorrekturvorschriften und Auswirkungen auf die Betriebsstättenbesteuerung, NWB 2007, F 3, 14733–14756

*Bernhardt, Lorenz/van der Ham, Susann/Kluge, Sven:* Das Verhältnis von § 1 AStG n.F. und verdeckter Einlage – Können Wirtschaftsgüter grenzüberschreitend noch immer ausschließlich verdeckt eingelegt werden?, IStR 2007, 717–720

*dieselben:* Die Expansion deutscher Unternehmen ins Ausland: Steuerliche Implikation der Gründung von Vertriebstochtergesellschaften – Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen im Fall von „Vertriebsabspaltungen“, IStR 2008, 1–11

*Blum, Andreas:* Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Bewertung von Unternehmen mittels APV-Ansatz, WPg 2008, 455–463

*Blumers, Wolfgang:* Funktionsverlagerung per Transferpaket, BB 2007, 1757–1763

*derselbe:* Funktionsverlagerung und ihre Grenzen, DStR 2010, 17–21

*Bohr, Ralph:* Die Transferpaket(be)rechnung – die Quadratur des Kreises, IWB 2008, F 3, G 1, 2285–2292

*Borstell, Thomas/Schäperclaus, Jens:* Was ist eigentlich eine Funktion?, IStR 2008, 275–284

*Brandenburg, Hermann Bernwart:* Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, BB 2008, 864–875

*Brüninghaus, Dirk/Bodenmüller, Ralph:* Tatbestandsvoraussetzungen einer Funktionsverlagerung, DStR 2009, 1285–1290

*Bruschke, Gerhard:* Sanktionen bei einem Verstoß gegen die Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise, DStZ 2006, 575–580

- Crüger, Arwed/Wintzer, Erik:* Funktionsverlagerungen ins Ausland – Aktuelle Neue-rungen durch die Unternehmensteuerreform 2008 und Gestaltungshinweise, GmbHR 2008, 306–311
- Dautzenberg, Norbert/Gocksch, Sebastian:* Die europarechtliche Problematik des § 1 AStG, BB 2000, 904–911
- Ditz, Xaver:* Übertragung von Geschäftschancen bei Funktionsverla-gerungen ins Ausland – Darstellung an ausgewählten Beispielen, DStR 2006, 1625–1631
- derselbe:* Entwurf einer Funktionsverlagerungsverordnung (FVerIV) von der Bundesregierung beschlossen, SR 2008, 193–194
- derselbe:* Made in Germany – taxed in Germany? – Besteuerung von Funktionsverlagerungen – Gestaltungsalternativen aus Berater-sicht, SR 2008, 108–109
- Ditz, Xaver/Just, Daniel:* Besteuerung einer Produktionsverlagerung nach der Funktionsverlagerungsverordnung – Praxisbeispiel, DB 2009, 141–145
- Dörr, Ingmar/Fehling, Daniel:* Europarechtliche Aspekte der Unter-nehmensteuerreform 2008 – Gesetzesänderungen im Lichte des Gemeinschaftsrechts, NWB 2007, F 2, 9375–9390
- Ebke, Werner:* Going international von kleinen und mittleren Unter-nehmen, RIW 2004, 241–249
- Endres, Dieter:* Reiches Ausland – Armes Inland: Steuerliche Effekte bei einer Funk-tionsverlagerung ins Ausland, RIW 2003, 729–734
- derselbe:* Funktionsverlagerungsverordnung – Deutschland ist keine Insel, BB 26/2008, M1
- Endres, Dieter/Günkel, Manfred:* Steuerstandort Deutschland im Ver-gleich, WPg-Sonderheft 2006, S2–S20
- Endres, Dieter/Oestreicher, Andreas:* Grenzüberschreitende Ergeb-nisabgrenzung: Verrechnungspreise, Konzernumlagen, Betriebs-stättengewinnermittlung – Bestandsaufnahme und Neuentwick-lungen, IStR Beihefter zu Heft 15, 2003, 1–16

- Endres, Dieter/Spengel, Christoph/Reister, Timo:* Neu Maß nehmen: Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008, WPg 2007, 478–489
- Franke, Roland:* Der OECD-Entwurf zum Business Restructuring – „ongoing questions“, Status Recht 2009, 6.
- Förster, Guido:* SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72–80
- Freudenberg, Michael/Peters, Holger M.:* Steuerliche Allokation von Restrukturierungsaufwendungen im Kontext von Funktionsverlagerungen, BB 2008, 1424–1430
- Freytag, Ulf:* Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 – Verrechnungspreise, IWB 2007, G 1, F 3, 2196–2200
- Frischmuth, Markus:* Die Konzeption der Funktionsverlagerungsbesteuerung nach dem UntStRefG 2008, StuB 2007, 386–392
- derselbe:* Funktionsverdopplungen im Visier des deutschen Fiskus – Quo vadis?, IWB 2007, G 1, F 3, 2253–2258
- derselbe:* Schuldrechtliche und bilanzielle Aspekte sowie Preisanpassungen bei Funktionsverlagerungen nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, StuB 2007, 459–464
- derselbe:* UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., IStR 2007, 485–489
- Frotscher, Gerrit:* Grundfragen der Funktionsverlagerung, FR 2008, 49–57
- Gehm, Matthias:* Advance Pricing Agreements – Eine kritische Betrachtung, Stbg 2005, 149–153
- Greil, Stefan:* Das Gewinnpotenzial als manifestierte Geschäftschance, IStR 2009, 202–206
- Greinert, Markus:* Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter für die Prüfung der Finanzierbarkeit einer Pensionszusage, DB 2004,

*derselbe*: Besonderheiten bei der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise im Fall der Übertragung und Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter, RIW 2006, 449–455

*Grotherr, Siegfried*: Advance Pricing Agreements – Verfahren zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten – Plädoyer für die Schaffung spezieller Verfahrensvorschriften, BB 2005, 855–867

*Günter, Simone*: Die ertragsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, WPg 2007, 1082–1089

*Haas, Wolfgang*: Made in Germany – taxed in Germany? – Funktionsverlagerung: Doppelbesteuerungen sind unausweichlich!, SR 2008, 107–108

*Hachmeister, Dirk*: Diskontierung unsicherer Zahlungsströme: Methodische Anmerkungen zur Bestimmung risikoangepasster Kapitalkosten, ZfCM 2006, 143–149

*Heckermeyer, Jost H./Spengel, Christoph*: Gewinnverlagerung multinationaler deutscher Unternehmen ins Ausland: Eine Klarstellung, DB 2009, 133–135

*Heinrich, Rolf/Schmitt, Volker*: Bilaterales Advance Pricing Agreement: Ein Erfahrungsbericht, DB 2006, 2428–2432

*Herzig, Norbert*: Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, DB 2007, 1–8

*Hey, Johanna*: Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303–1309

*Hoffmann, Wolf-Dieter*: Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG i.d.F. des SEStEG, DB 2007, 652–658

*derselbe*: Doppelbesteuerungsgesetze im UntStRefG und JStG 2008, GmbH-StB 2008, 186–188

- Hommel, Michael/Pauly, Denise/Nagelschmitt, Sabine*: IDW ES 1 – Neuerungen beim objektivierten Unternehmenswert, BB 2007, 2728–2732
- Hornig, Marcus*: Die Funktionsverlagerung ab 2008 aus internationaler Sicht, PStB 2008, 45–50
- Hruschka, Franz*: Tagungsbericht ‚Düsseldorfer Forum der Internationalen Besteuerung v. 27.02.2007‘, IStR 2007, III
- IDW*: IDW zum Entwurf der Funktionsverlagerungsverordnung vom 04.06.2007, IDW-FN 2007, 497–500
- IDW*: Pressemitteilung – Nachhaltige Schädigung des Wirtschaftsstandorts Deutschland durch Steuern auf Funktionsverlagerungen, WPg 2007, 803–804
- Jahndorf, Christian*: Besteuerung der Funktionsverlagerung, FR 2008, 101–111
- Jenzen, Holger*: Internationale Verrechnungspreise – Die Einkunftsabgrenzung im Besteuerungsverfahren, NWB 2005, F 2, 8867–8884
- derselbe*: Internationale Funktionsverlagerungen – Die Besteuerung von Gewinnpotenzialen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen im Konzern, NWB 2007, F 2, 9419–9438
- Kahle, Holger*: Die Ertragsbesteuerung von Funktionsverlagerungen nach der Unternehmensteuerreform 2008, DK 2007, 647–657
- Kaminski, Bert*: Änderungen im Bereich der internationalen Einkunftsabgrenzung durch die Unternehmensteuerreform 2008, RIW 2007, 594–603
- Kaminski, Bert/Strunk, Günther*: Funktionsverlagerungen in und von ausländischen Betriebsstätten und Personengesellschaften: Überlegungen zur (Nicht-)Anwendbarkeit der Grundsätze zum sog. Transferpaket, DB 2008, 2501–2507
- Klapdor, Ralf*: Grundsätze der Verrechnungspreisermittlung nach dem UStRefG, StuW 2008, 83–92

*Knoll, Leonhard*: Der Risikozuschlag in der Unternehmensbewertung: Was erscheint plausibel?, DStR 2007, 1053–1058

*Köplin, Manfred/Sedemund, Jan*: Ist § 1 AStG europarechtswidrig?, IStR 2000, 305–307

*dieselben*: Quod erat expectandum! – Einige Überlegungen zum Beschluss des BFH vom 21.06.2001, I B 141/00, IStR 2002, 120–123

*Kramer, Jörg-Dietrich*: APA – Vorabverständigungsverfahren und Vorabzusagen über Verrechnungspreise, IStR 2007, 174–177

*derselbe*: Noch einmal: Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG – Stellungnahme zu dem Beitrag von Hoffmann, DB 2007 S. 652, DB 2007, 2338–2344

*Kremer, Jana/Ruf, Martin*: Belastung der Kapitalgesellschaften nach der Unternehmensteuerreform 2008, Wirtschaftsdienst 2008, 64–72

*Kroppen, Heinz-Klaus/Rasch, Stephan*: Die Funktionsverlagerungsverordnung, IWB 2008, F 3, G 1, 2339–2354

*dieselben*: Funktionsverlagerung – Entwurf der Verwaltungsgrundsätze, IWB 2009, F 3, G 1, 2439

*Kroppen, Heinz-Klaus/Rasch, Stephan/Eigelshoven, Axel*: Die Behandlung der Funktionsverlagerungen im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 und der zu erwartenden Verwaltungsgrundsätze-Funktionsverlagerung, IWB 2007, F 3, G 1, 2201–2230

*Kuckhoff, Harald/Schreiber, Rolf*: Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung aus der Sicht der Betriebsprüfung (Teil I), IStR 1999, 321–330

*Lange, Benno/Rohler, Thomas*: Funktionsverlagerungen im internationalen Konzern nach dem UntStRefG 2008, GmbH-StB 2007, 341–345

*dieselben*: Verrechnungspreise im internationalen Konzern nach dem UntStRefG 2008, GmbH-StB 2007, 309–313

*Lenz, Martin/Rautenstrauch, Gabriele*: Die neue Öffnungsklausel bei der Funktionsverlagerungen in § 1 Absatz 3 Satz 10 Hs. 2 AStG, DB 2010, 696–699

*Looks, Christian/Scholz, Christian M.*: Funktionsverlagerungen nach der Neufassung des § 1 Absatz 3 AStG, BB 2007, 2541–2545

*Müller, Rolf*: Die Konzernsteuerquote – Modephänomen oder ernst zu nehmende neue Kennziffer, DStR 2002, 1684–1688

*Naumann, Manfred/von Wolfersdorff, Janine*: Im Gespräch: Besteuerung von Funktionsverlagerungen – Interview mit Manfred Naumann, SR 2007, 203–205

*Oestreicher, Andreas*: Die (reformbedürftigen) Regelungen zur Ermittlung der Verrechnungspreise in Fällen der Funktionsverlagerung, Ubg 2009, 80–95

*Oestreicher, Andreas/Hundeshagen, Christian*: Bewertung von Transferpaketen bei Funktionsverlagerungen – Teil 1, DB 2008, 1637–1643

*dieselben*: Bewertung von Transferpaketen bei Funktionsverlagerungen – Teil 2, DB 2008, 1693–1700

*dieselben*: Weder Wirtschaftsgut noch Unternehmen- die Bewertung von Transferpaketen anlässlich der grenzüberschreitenden Verlagerung von Unternehmensfunktionen, IStR 2009, 145–151

*Prinz, Ulrich*: „Teilwegzug“ von Unternehmen in das europäische Ausland – Das neue ertragsteuerliche Entstrickungskonzept bei gemischten Mitunternehmerkreisen, GmbHR 2007, 966–972

*Rasch, Stephan/Nakhai, Katja*: Die EG-Rechtswidrigkeit des § 1 AStG bleibt weiterhin ungeklärt, DB 2005, 1984–1989

*Rasch, Stephan/Rettinger, Frederik*: Aktuelle Fragen der Verrech-

nungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, BB 2007, 353–358

*Reichl, Alexander:* Der zeitliche Anwendungsbereich der Regelungen zur Funktionsverlagerung, Kritische Anmerkungen zu den Ausführungen des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung vom 17. 7. 2009, IStR 2009, 680–685

*Rolf, Thomas:* Europarechtswidrigkeit der Besteuerung von Funktionsverlagerungen gemäß § 1 Absatz 3 AStG, IStR 2009, 152–156

*Roser, Frank:* Konzeption(-slosigkeit) der Funktionsverlagerung, EStB 2008, 35–38

*Schirmer, Andreas:* Verlagerungsgrund Arbeitskosten?, SR 2008, 111

*Scholz, Christian M.:* Die Fremdüblichkeit einer Preisanpassungsklausel nach dem Entwurf zu § 1 Absatz 3 AStG, IStR 2007, 521–526

*Serg, Oliver:* Die Behandlung von Geschäftschancen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, DStR 2005, 1916–1920

*Spengel, Christoph/Reister, Timo:* Die Pläne zur Unternehmensteuerreform 2008 drohen ihre Ziele zu verfehlen, DB 2006, 1741–1747

*Vögele, Alexander:* Die Verwaltungsgrundsätze zur Dokumentation von Verrechnungspreisen – Der Fremdvergleich und die Angemessenheit der Verrechnungspreise, DB 2005, 1079–1081

*derselbe:* Die Bewertung von Transferpaketen bei der Funktionsverlagerung – Separierung des Transferpakets, Bewertungsmethoden und Zinssatz, DStR 2010, 418-423

*von Wedelstädt, Alexander:* Die Änderungen der Abgabenordnung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DB 2007, 1828–1831

*Waldens, Stefan:* Fallstricke bei Funktionsverlagerungen nach der Unternehmensteuerreform 2008, PISStB 2007, 209–214



*Wassermeyer, Franz*: Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, 633–638

*derselbe*: Modernes Gesetzgebungsniveau am Beispiel des Entwurfs zu § 1 AStG, DB 2007, 535–539

*derselbe*: Die bilanzielle Behandlung der Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Absatz 1 Satz 3 EStG und nach § 12 Absatz 1 KStG, DB 2008, 430–434

*derselbe*: Funktionsverlagerung – Statement, FR 2008, 67–68

*Wehnert, Oliver/Sano, Yukika*, *Internationale Regelungen zu Funktionsverlagerungen*, IStR 2010, 53–57.

*Welling, Berthold*: Made in Germany – taxed in Germany? – Überzogene Aufkommenserwartungen provozieren nationalen Alleingang, SR 2008, 105

*Welling, Berthold/Tiemann, Konstantin*: Funktionsverlagerungsverordnung im Widerstreit mit internationalen Grundsätzen, FR 2008, 68–71

*Wenzel, Klaus/Hoffmann, Andreas*: Unternehmensbewertung nach IDW ES 1 i.d.F. 2007 (Entwurfassung) – Bewertung einer Kapitalgesellschaft unter Berücksichtigung der Unternehmensteuerreform 2008, BBK 2008, F 28, 1463–1478

*Wilhelmi, Rüdiger*: Der Wegzug von Gesellschaften im Lichte der Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit – Zugleich Besprechung von EuGH, Schlussanträge des Generalanwalts Poiras Maduro vom 22.05.2008 – Rs. C-210/06 – Cartesio, DB 2008 S. 1257, DB 2008, 1611–1614

*Wilmanns, Jobst*: Besteuerung von Funktionsverlagerungen – Ein internationaler Vergleich, SR 2007, 201

*Wulf, Martin*: Änderungen im Außensteuerrecht und Sonderregelungen zu Funktionsverlagerungen nach dem Unternehmensteuergesetz 2008, DB 2007, 2280–2285

*Zielke, Rainer*: Internationale Steuerplanung nach der Unternehmens-

#### **d) Internetdokumente**

Hinweis: Einige Internetdokumente sind zwischenzeitlich über die Online-Adressen nicht mehr abrufbar. Es wurden lediglich die Hyperlinks in das Quellenverzeichnis aufgenommen, die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung noch abrufbar waren.

*BDI 2007:* Die Verschärfung der Besteuerung von Funktionsverlagerungen durch die Unternehmensteuerreform 2008 und die geplante Rechtsverordnung – Eine Analyse der Vereinbarkeit mit internationalen Grundsätzen; Online-Adresse: <http://www.bdi.eu>

*BStBK v. 30.07.2007:* Stellungnahme – Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des § 1 Absatz 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung – FVerlagV),  
Online-Adresse:  
[http://www.bstbk.de/muster\\_stbk/oeffentlich/pdf/2007/Stell26-30.07.07.pdf](http://www.bstbk.de/muster_stbk/oeffentlich/pdf/2007/Stell26-30.07.07.pdf)

*BMF, Unternehmensteuerreform 2008 – Häufige Fragen und Antworten (Teil 2), 2007;* Online-Adresse:  
<http://www.bundesfinanzministerium.de>

*Bundesrat v. 20.06.2008:* Empfehlungen der Ausschüsse zur 846. Sitzung des Bundesrates am 04.07.2008 – Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Absatz 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung – FVerlV),  
Online-Adresse:  
[http://www.bundesrat.de/cln\\_099/SharedDocs/Drucksachen/2008/0301-400/352-1-08,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/352-1-08.pdf](http://www.bundesrat.de/cln_099/SharedDocs/Drucksachen/2008/0301-400/352-1-08,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/352-1-08.pdf)

*de Preter, Loek/Letzgus, Christof K. 2007:* Tagungsunterlage zu ‚Musterschüler oder Zauberlehrling?‘ – Aktuelle steuerliche Brennpunkte bei Gewinnverlagerungen (09.10.2007),

Online-Adresse:

<http://www.amcham.de/fileadmin/templates/main/pdf/Praesentationfinal.pdf>

*Destatis 2008*: Statistik Unternehmensverlagerungen, Online-Adresse: <http://www.destatis.de>

*DIHK 2008*: Standortpolitik: Investitionen im Ausland – Ergebnisse einer DIHK-Umfrage bei den Industrie- und Handelskammern, Frühjahr 2008,  
Online-Adresse: <http://www.ihk-muenchen.de>

*DIHK/BDI/ZDH/BDA/BdB/GDV/HDE/BGA v. 30.07.2007*: Gemeinsame Stellungnahme – zum Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des § 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen mit Anlagen, Online-Adresse:  
<http://www.muenchen.ihk.de>

*Fraunhofer ISI 2008*: Presseinformation vom 03.03.2008 – Produktionsverlagerungen rückläufig,  
Online-Adresse: <http://www.isi.fraunhofer.de>

*IDW v. 28.08.2009*: Stellungnahme – zum Entwurf eines BMF-Schreibens Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung,  
Online-Adresse: <http://www.idw.de>

*PwC*: Business Restructuring – A PwC Global Survey, April 2007 – The smoke behind global taxation: An international perspective, PricewaterhouseCoopers AG, Frankfurt/Main 2007,  
Online-Adresse:  
[http://www.pwc.com/at/pdf/publikationen/Business\\_Restructuring.pdf](http://www.pwc.com/at/pdf/publikationen/Business_Restructuring.pdf)

*Schwenke, Michael 2007*: Tagungsunterlage zu Funktionsverlagerung: Neue Gesetzeslage – 25. Berliner Steuergespräch am 19.11.2007,  
Online-Adresse:  
[http://www.berlinersteuergespraech.de/25BSG\\_Schwenke\\_Presentation.pdf](http://www.berlinersteuergespraech.de/25BSG_Schwenke_Presentation.pdf)

*ZEW 2006*: Pressemitteilung vom 18.04.2006 – Spitzenbelastung in

Deutschland im EU-Vergleich (2005),

Online-Adresse:

[http://www.zew.de/de/presse/presse.php?action=article\\_show&LFDNR=584](http://www.zew.de/de/presse/presse.php?action=article_show&LFDNR=584)

### **e) Rechtsprechung**

FG-Urt. Münster (2006) v. 16.03.2006, 8 K 2348/02 E, IStR 2006, 794

BFH-Urt. (1979) v. 25.01.1979, IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369

BFH-Urt. (1982) v. 29.07.1982, IV R 49/78, BStBl. II 1982, 650

BFH-Urt. (1982) v. 24.11.1982, I R 123/78, BStBl. II 1983, 113

BFH-Urt. (1990) v. 28.02.1990, I R 83/87, BStBl. 1990, 649

BFH-Urt. (1993) v. 18.02.1993, IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224

BFH-Urt. (1993) v. 18.08.1993, II R 102/90, BStBl. II 1994, 9

BFH-Urt. (1994) v. 27.10.1994, I R 107/93, BStBl. II 1995, 403

BFH-Urt. (1994) v. 19.01.1994, I R 93/93, BStBl. II 1994, 725

BFH-Urt. (1995) v. 17.05.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204

BFH-Urt. (1995) v. 30.08.1995, I R 155/94, BB 1995, 2513

BFH-Urt. (1995) v. 12.10.1995, I R 127/94, DStR 1996, 337

BFH-Urt. (1995) v. 06.12.1995, I R 40/95, BStBl. II 1997, 118

BFH-Urt. (1996) v. 13.11.1996, I R 149/94, DStR 1997, 323

BFH-Urt. (1996) v. 13.02.1996, VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 204

BFH-Urt. (1998) v. 24.03.1998, I R 93/96, DStR 1998, 1354

BFH-Urt. (1998) v. 14.01.1998, X R 57/93, BFHE 185, 230

BFH-Urt. (2000) v. 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123

BFH-Urt. (2001) v. 27.03.2001, I R 42/00, DB 2001, 2229

BFH-Urt. (2001) v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171

EuGH-Urt. (2004) v. 11.03.2004, C 9/02, DStR 2004, 551

EuGH-Urt. (2006) v. 07.09.2006, C 470/04, DStR 2006, 1691

#### **f) Verwaltungsanweisungen**

BMF-Schr. (2005) v. 12.04.2005: Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren) – IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570

BMF-Schr. (2006) v. 05.10.2006: Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APAs) – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594

BMF-Schr. (2007) v. 19.01.2007: Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung (Entwurf), unveröffentlicht und zurückgezogen, (Auszug von Tz. 1.1.1. in Borstell/Schäperclaus, IStR 2008, 278)

BMF-Schr. (2009) v. 17.03.2009: Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung; Vervielfältiger für Bewertungsstichtage ab dem 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2007 und ab dem 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2008 – IV C 2 – S 3102/07/0001, BStBl. I 2009, 474

Entwurf BMF-Schr. (2009) v. 17.07.2009: Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung); <http://www.bdi.eu/658.htm>

EStR (2005): Einkommensteuer-Richtlinien in der Fassung vom 16.12.2005, BStBl. I 2005, Sondernummer 1

### **g) Gesetze und Verordnungen**

AEUV (2009): Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union – in der Fassung aufgrund des am 1.12.2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon (konsolidierte Fassung bekanntgemacht im ABl. EG Nr. C 115 vom 09.05.2008, 47)

AO (2008): Abgabenordnung – in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002, BGBl. I 2002, 3866; ber. BGBl. I 2003, 61; zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes v. 30.7.2009 I 2474

AStG (2007): Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) – in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.09.1972, BGBl. I 1972, 1713; zuletzt geändert durch Artikel 11 des Gesetzes v. 08.04.2010 I 386

EG (2007): Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag) – in der Fassung vom 02.10.1997; zuletzt geändert durch den Vertrag über den Beitritt der Republik Bulgarien und Rumäniens zur Europäischen Union vom 25.04.2005, ABl. EG Nr. L 157/11, mit Wirkung vom 01.01.2007; seit 01.01.2009 außer Kraft

EStG (2008): Einkommensteuergesetz – in der Fassung der Be-

kanntmachung vom 08.12.2009, BGBl. I 3366, 3862; zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes v. 08.04.2010 I 386

FVerlagV-E (2007) v. 04.06.2007: Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i.S.d. § 1 Absatz 1 Außensteuergesetz in Fällen grenz-überschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung – FVerlagV) – IV B 4 – 1300/07/0012, enthalten in Schaumburg/Rödder, UntStRef 2008, 2007, 579–582, (überarbeitet durch FVerIV-E vom 23.05.2008)

FVerIV (2008) v. 12.08.2008: Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Absatz 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung – FVerIV), BGBl. I 1680; FVerIV-E vom 23.05.2008 (Drucksache 352/08) mit Begründungsteil am 04.07.2008 verabschiedet; Beschluss des Bundesrates zur FVerIV vom 04.07.2008

GAufzV (2003) v. 13.11.2003: Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Absatz 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV) – BR-Drucksache 583/03, BStBl. I 2003, 739; zuletzt geändert durch Artikel 9 des Gesetzes v. 14.08.2007 I 1912

Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (2010) vom 08.04.2010, BGBl. I 2010, 386

GG (2006): Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland – in der im BGBl. III, Gliederungsnr. 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung; zuletzt geändert durch Gesetz v. 29.07.2009 I 2248

HGB (2007): Handelsgesetzbuch – in der im BGBl. III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung; zuletzt geändert durch Artikel 6a des Gesetzes v. 31.7.2009 I 2512

KStG (2007): Körperschaftsteuergesetz – in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002, BGBl. I 2002, 4144; zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes v. 08.04.2010 I 386

UntStRefG-Entwurf 2008 v. 27.03.2007: Gesetzentwurf der Bundes-

regierung eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 und Begründung – Drucksache 16/4841

UntStRefG 2008 v. 14.08.2007: Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BGBl. I 2007, 1912

ZPO (2008): Zivilprozessordnung – in der Fassung der Bekanntmachung vom 05.12.2005, BGBl. I 2005, 3202; ber. BGBl. I 2006, 431; BGBl. I 2007, 1781; zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes v. 24.09.2009 I 3145

#### **h) Standards (Standardsetter)**

IDW (2005) v. 18.05.2005: IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen – IDW S 1 i.d.F. 2005, IDW-FN 2005, 690–718

IDW (2005) v. 18.10.2005: IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anwendung der Grundsätze IDW S 1 bei der Bewertung von Beteiligungen und sonstigen Unternehmensanteilen für die Zwecke eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses (IDW RS HFA 10), IDW-FN 2005, 718–720

IDW (2007) v. 12.07.2007: IDW Standard: Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte – IDW S 5 i.d.F. 2007, FN-IDW 2007, 610

IDW (2008) v. 02.04.2008: IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen – IDW S 1 i.d.F. 2008, IDW-FN 2008, 271–292

OECD (1995): Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise (Band II), 2006

OECD (2003): OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Stand: Januar 2003



## IFSt-Schriften 2009 / 2010

### 2009

Nr. 454	Die Belastung durch Einkommensteuer und Sozialabgaben - Entwicklung und Perspektiven -	22,00 €
Nr. 455	Zur Abwehr von Steuerumgehungen aus deutscher und europäischer Sicht	19,50 €
Nr. 456	Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen Finanzwirtschaft in Deutschland	11,50 €
Nr. 457	DBA-Verständigungsverfahren - Probleme und Verbesserungsvorschläge -	13,50 €
Nr. 458	Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50 000 und mehr Einwohnern im Jahr 2009 gegenüber 2008	17,00 €
Nr. 459	Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung	19,00 €

### 2010

Nr. 460	Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland	15,00 €
Nr. 461	Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung	17,00 €
Nr. 462	Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht	13,00 €
Nr. 463	Steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen	22,50 €



ISBN 3-89737-158-8