Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von Jun.-Prof. Dr. iur. Heribert M. Anzinger

TECHNISCHE UNIVERSITÄT DARMSTADT

Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften

No. 2

Gregor Merkel

Funktionsverlagerung nach der Unternehmens-steuerreform 2008 – Unter besonderer Berücksichtigung von Forschung und Entwicklung

Merkel, Gregor:
Funktionsverlagerungen nach der Unternehmenssteuerreform 2008 : unter besonderer Berücksichtigung von Forschung und Entwicklung / Gregor Merkel.- Darmstadt : Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Darmstadt, 2009. - 64 S. : graph. Darst.- (Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht ; 2)

ISSN: 1868-0518

Bitte zitieren Sie dieses Dokument unter Angabe von:
URN: urn:nbn:de:tu-darmstadt-12208
URL: http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1220

Dieses Dokument wird bereitgestellt von tuprints, E-Publishing-Service der TU Darmstadt.
http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de
E-mail: tuprints@ulb.tu-darmstadt.de

Die Veröffentlichung steht unter folgender Creative Commons Lizenz:
Namensnennung-Keine kommerzielle Nutzung-Keine Bearbeitung 2.0 Deutschland
http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/2.0/de/

Zu dieser Reihe

In der Reihe *Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht* werden herausragende Studien- und Diplomarbeiten veröffentlicht, die einen Beitrag zum Erkenntnisgewinn insbesondere im Steuerrecht, im Bilanzrecht, im Unternehmensrecht, im Finanz-, Bank- und Kapitalmarktrecht und in angrenzenden Rechtsgebieten liefern wollen.

Anlass zur Begründung dieser Reihe war der Umstand, dass mir als Hochschullehrer immer wieder gute Arbeiten vorgelegt wurden, deren Gedanken und Erkenntnisse ich gerne einer breiteren Fachöffentlichkeit zugänglich gemacht hätte. Doch zu oft ließen vereinzelte methodologische Zweifel, kleinere formale Mängel oder schlicht der Umfang der Arbeiten den Weg zu einer wissenschaftlichen Zeitschriftenveröffentlichung als weit erscheinen. Und die studentischen Verfasser hatten zwar regelmäßig großes Interesse an einer Veröffentlichung, oft aber bereits bei Abgabe ihrer Arbeiten mit dem ersten Arbeitsvertrag ausgestattet, nicht mehr die Zeit zu den dafür notwendigen Kürzungen und Überarbeitungen.

Diese ausdrücklich als Forum für Studien- und Diplomarbeiten deklarierte Reihe ermöglicht es, weiterführende studentische Analysen und Berichte unredigiert herauszugeben.

Dr. iur. Heribert M. Anzinger, Juniorprofessor für Steuerrecht

Vorwort

In internationalen Konzernen werden beinahe täglich Standortentscheidungen getroffen. Unterschiedliche Lohn- und Energiekosten, erleichterter Marktzutritt, rechtliche Rahmenbedingungen (Umweltauflagen, Soziale Standards) und auch Gefälle in den Steuer- und Abgabenlasten, können der Grund dafür sein, dass Produktionsfaktoren - oder allgemeiner Funktionen - von einem Staat in einen anderen verlagert werden. Die vielfach durch völkerrechtliche Verträge gebundenen und in supranationale Organisationen eingebundenen Nationalstaaten müssen unter Anerkennung der Wohlfahrtsgewinne, die eine globalisierte Marktwirtschaft mit sich bringt, Standortverlagerungen akzeptieren und sich dem internationalen Systemwettbewerb stellen.

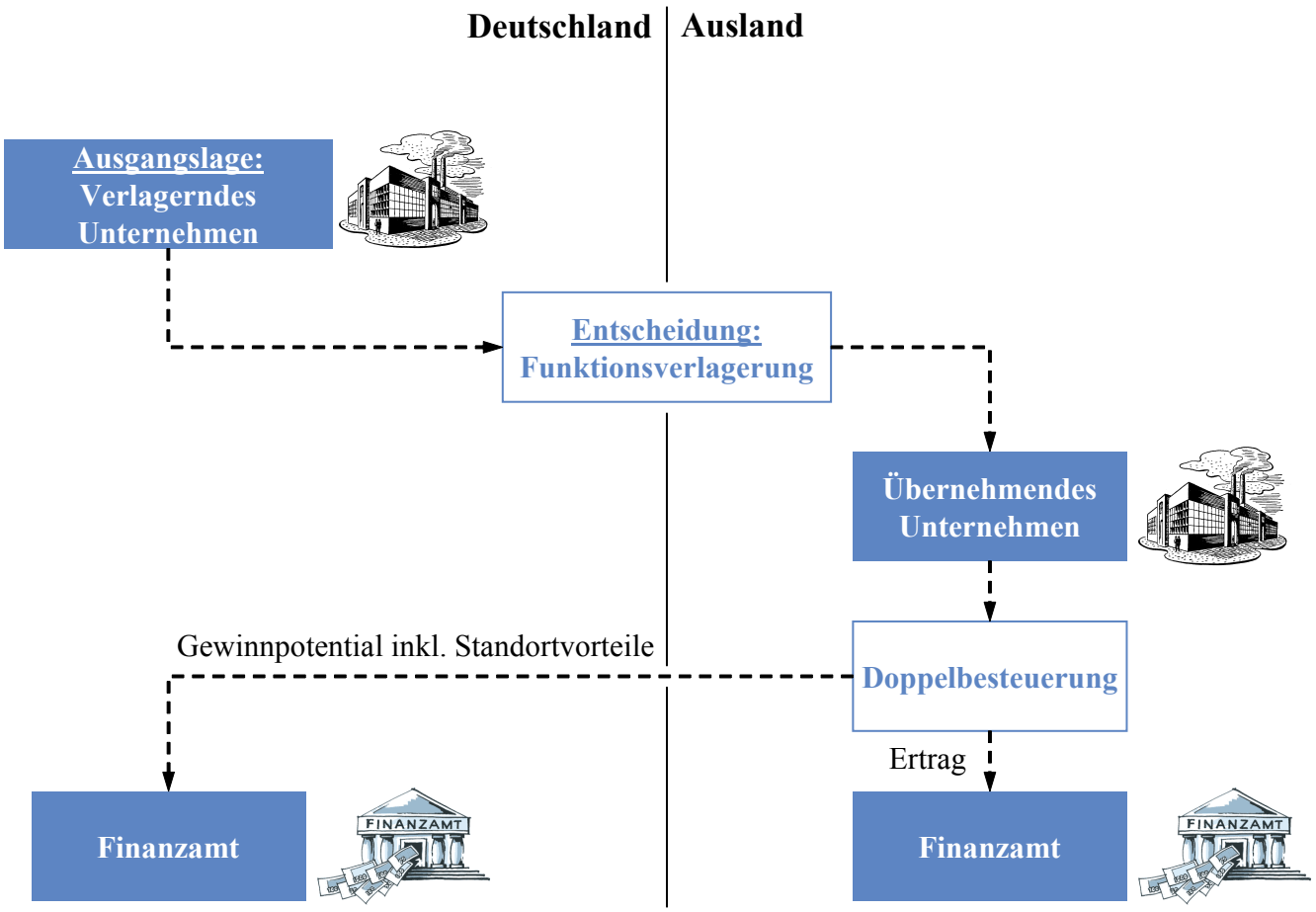
Doch wie soll ein Staat damit umgehen, wenn er eine international wettbewerbsfähige Infrastruktur für Forschung und Entwicklung zur Verfügung stellt, inländische Unternehmen von dieser Infrastruktur profitierend im Inland erfolgreich forschen und entwickeln, die Ergebnisse ihrer Forschung dann aber im Ausland verwerten, weil sie ihre Erträge nicht einer international weniger wettbewerbsfähigen Steuerbelastung unterziehen wollen?

Der deutsche Gesetzgeber hat sich mit der Unternehmenssteuerreform 2008 dazu entschieden, in Deutschland gereifte Früchte bei konzerninternen Verlagerungen ins Ausland in weiterem Umfang als bisher „schon vor der Ernte“ zu besteuern. Von den Problemen, die eine solche Vorfeldbesteuerung mit sich bringt, handelt die von Herrn Gregor Merkel im Rahmen einer Studienarbeit angefertigte Analyse. Gesetzlicher Anknüpfungspunkt war dabei § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG i.d.F. UntStRefG 2008, mit dem der Gesetzgeber den Geschäftsvorfall „Funktionsverlagerung“ erstmals zu einer gesetzlich vorgesehen Kategorie erhob und die Verrechnungspreisgrundsätze umfassend modifizierte.

Die im Rahmen der Arbeit zu behandelnden Fragestellungen finden sich an der Schnittstelle zwischen der juristischen Disziplin des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Disziplin der Investitionsrechnung. Mit einem interdisziplinären Methodenkanon geht der Verfasser der Frage nach, ob die Neuregelungen zur steuerlichen Erfassung von Funktionsverlagerungen angemessen sind, um grenzüberschreitende Verlagerungen bzw. Übertragungen von Wirtschaftsgütern und den damit verbundenen stillen Reserven zu erfassen, oder ob sie über dieses Ziel hinausgehen und ein nationalstaatlich-fiskalisches Interesse überwiegt.

Im Januar 2009 Dr. iur. Heribert M. Anzinger, Juniorprofessor für Steuerrecht

Gregor Merkel
Funktionsverlagerungen nach der Unternehmensteuer-reform 2008 – Unter besonderer Berücksichtigung von Forschung und Entwicklung



Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis 7

Abbildungsverzeichnis 9

Tabellenverzeichnis 9

Abkürzungsverzeichnis 10

A. Einleitung 12

B. Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen 14

I. Funktion und Funktionsverlagerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht 14

1. Begriff der Funktion 14

2. Begriff der Funktionsverlagerung 15

II. Gründe für grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen 16

1. Außersteuerliche Gründe 16

2. Steuerliche Gründe 17

III. Steuerliche Relevanz grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen 18

C. Ertragsteuerliche Behandlung von Funktionsverlagerungen vor der UntStRef 2008 19

I. Steuerliche Einkunftsabgrenzungsregeln 19

1. Nationale Korrekturvorschriften 19

2. Korrekturen gem. Art. 9 OECD-MA 20

II. Bewertung von Funktionsverlagerungen 21

III. Verrechnungspreispflichtige Vorgänge bei einer Funktionsverlagerungen 21

1. Übertragung und Nutzungsüberlassung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern 22

2. Übertragung von Geschäftschancen 22

3. Entstehung zivilrechtlicher Ansprüche 23

D. Ertragsteuerliche Behandlung von Funktionsverlagerungen nach der UntStRef 2008 24

I. Überblick über die Neuregelungen des § 1 AStG 24

II. Konzeption des Fremdvergleichsgrundsatzes gem. § 1 Abs. 1 AStG 24

1. Fremdvergleichsgrundsatz 24

2. Konkurrenzverhältnis 25

III. Konzeption der Verrechnungspreisermittlung gem. § 1 Abs. S. 1 bis 8 AStG 25

1. Uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte 26

2. Eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte 27

3. Hypothetischer Fremdvergleich 28

a) Ermittlung des Einigungsbereichs 28

b) Ansatz des Mittelwertes 29

IV. Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 AStG und FVerlV 29

1. Inhalt der gesetzlichen Neuregelungen zur Funktionsverlagerung 29

2. Funktionsverlagerung dem Grunde nach 30

a) Definition der Funktion 30

b) Definition der Funktionsverlagerung 31

c) Funktionsabspaltung 32

d) Funktionsverdoppelung 32

e) Negativabgrenzung 35
3. Funktionsverlagerung der Höhe nach 36
a) Bewertungskonzept des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG 36
b) Anwendung der Transferpaketregelung 36
c) Definition des Transferpakets 37
d) Bewertung des Transferpakets 37
e) Bestimmung des Einigungsbereichs und Verrechnungspreises 39
f) Übertragung versus Lizenzierung 40
4. Escape Klausel 40
5. Preisanpassungsklausel 41
6. Ermächtigungsgrundlage der Funktionsverlagerungsverordnung 43

E. Vereinbarkeit mit Europarecht und internationalen Grundzügen 44
I. Vereinbarkeit mit EU-Recht 44
II. Widerspruch zu internationalen Grundsätzen 45

F. Praktische Auswirkungen 47
I. Erhöhte Dokumentationsvorschriften 47
1. Dokumentationsvorschriften bei internationalen Geschäftstätigkeiten 47
2. Funktionsverlagerung als außergewöhnlicher Geschäftsvorfall 47
3. Dokumentationspflichten für Forschung und Entwicklung 48
4. Konsequenzen für den Steuerpflichtigen 49
II. Gefahr der Doppelbesteuerung 49
III. Planungsunsicherheit auf Grund von Rechtsunsicherheit 50
IV. Auswirkungen auf Forschung und Entwicklung 51
V. Beispiel zur Steuerlast nach der heutigen Rechtslage 52

G. Zusammenfassung und Ausblick 54

Literaturverzeichnis 56

Anhang 62

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1 Stufenverhältnis bei der Ermittlung von Fremdvergleichspreisen 26
Abbildung 2: Formel zur Bestimmung des Median 27
Abbildung 3: Bestimmung des Einigungsbereichs beim hypothetischen Fremdvergleich 28
Abbildung 4: Transferpaket als Bewertungsobjekt bei Funktionsverlagerungen 37
Abbildung 5: Doppelbesteuerung bei Funktionsverlagerungen 49

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Nationale Einkunftskorrekturvorschriften 20
Tabelle 2: Ermittlung des Preises für das Transferpaket 53
Tabelle 3: Berechnung der nachträglichen Preisanpassung 53

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BC	Bilanzbuchhalter und Controller (Zeitschrift)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
bzgl.	bezüglich
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
GAufzV	Gewinnaufzeichnungsverordnung
GoF	Geschäfts- oder Firmenwert
glA.	gleicher Ansicht
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
grds.	Grundsätzlich
HS	Halbsatz
i.d.R.	in der Regel
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne des /der
i.V.m.	in Verbindung mit

IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftbriefe
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
lt.	laut
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift /Verlag)
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
Rz.	Randziffer
S.	Seite / Satz
S:R	Status:Recht (Beilage zu DB, Zeitschrift)
sog.	sogenannte(n)
ST	Der Schweizer Treuhänder (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
u.a.	unter anderem
UntStRef	Unternehmensteuerreform
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz
v.	vom
vgl.	vergleiche
VWG	Verwaltungsgrundsätze
z. B.	zum Beispiel

A. Einleitung

Hintergrund und Motivation

Mit der zum 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Unternehmensteuerreform 2008[1] (UntStRef 2008) bezweckt der Gesetzgeber eine Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und somit eine Attraktivitätssteigerung des Wirtschaftsstandortes Deutschland unter der Prämisse, auch einen angemessenen Anteil der in Deutschland geschaffenen Werte im Inland zu versteuern. Als weitere Ziele werden in der Gesetzesbegründung die Herstellung weitgehender Rechtsform- und Finanzierungsneutralität der Unternehmensbesteuerung, die Verbesserung der Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte sowie die Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten angestrebt[2].

Im Zuge der Reform wurde unter anderem auch der § 1 AStG neu gefasst. Mit der Neuregelung des § 1 Abs. 3 AStG wurden erstmals die Grundsätze zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen gesetzlich definiert. Darüber hinaus enthält § 1 Abs. 3 S. 9-12 AStG Regelungen zu den Folgen einer sog. *Funktionsverlagerung*. Dadurch sollen Verlagerungen von Funktionen (z. B. Vertrieb, Produktion, Forschung und Entwicklung, Finanzierung, etc.) auf ausländische nahe stehende Personen steuerlich stärker in Deutschland erfasst werden[3]. Die daraus resultierende Besteuerung dient neben den Regelungen zur Zinsschranke und zum Mantelkauf zur Gegenfinanzierung der nominalen Entlastung der Unternehmen durch die UntStRef 2008[4]. Zudem will der Gesetzgeber mit der steuerlichen Erfassung von konzerninternen Funktionsverlagerungen verhindern, dass es dem Steuerpflichtigen ermöglicht wird, in Deutschland entstandenes Steuersubstrat, vor Eintritt eines Gewinnrealisierungstatbestandes in einen anderen Staat mit niedrigerer Besteuerung zu verlagern[5]. So soll es beispielsweise weniger attraktiv sein, Forschungsaufwendungen in Deutschland steuerlich geltend zu machen und die Forschungsergebnisse anschließend in Niedrigsteuerländern zu verwerten. Zur Konkretisierung dieser Regelungen bedient sich der Gesetzgeber einer "Trias-Lösung"[6]. Neben dem Gesetz sollen Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und zur Funktionsverlagerung auf der Rechtsgrundlage des § 1 Abs. 3 S. 13 AStG durch eine Rechtsverordnung konkretisiert werden[7]. Des Weiteren plant das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in einem BMF - Schreiben Hinweise auf das Verständnis des Gesetzgebers und des BMF hinsichtlich des Funktionsbegriffs und der Anwendung der gesetzlichen Regelungen zu geben[8].

Problembeschreibung

Die vom Gesetzgeber in § 1 Abs. 3 S. 9 implementierte Methode zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen ist international ungewöhnlich und wurde sowohl in der wissenschaftlichen Literatur[9] als auch von Seiten der Wirtschaft[10] kritisch diskutiert. Nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 3 S. 9 sollen bei internationalen Verlagerungen von Funktionen nicht nur die übertragenen und überlassenen Wirtschaftsgüter einer Besteuerung unterzogen werden, sondern auch die dazugehörigen Chancen und Risiken sowie sonstige Vorteile. Die Bewertung der Funktionsverlagerung soll einheitlich auf Basis eines sog. *Transferpakets* mit Hilfe des hypothetischen Fremdvergleichs vorgenommen werden. Damit

---

1 Vgl. UntStRefG v. 14.08.2007, BGBl I 2007, 1912.
2 Vgl. Gesetzesbegründung, BR-Drs. 220/07, S. 49.
3 Vgl. Gesetzesbegründung, BR-Drs. 220/07, S. 107.
4 Vgl. Hey, BB 2007, 1303, 1303.
5 Vgl. Frotscher, FR 2008, 49, 49.
6 Bestehend aus Gesetz, Verordnung und Verwaltungsanweisung. Vgl. zur Begründung Schwenke, in BDI- Workshop Funktionsverlagerung, 2007, S. 4, (Veröffentlicht unter: http://www.bdi-online.de/Dokumente/WorkshopBerichtBDI410547_BDI_415056.pdf), [Stand: 15.10.2008]; dagegen kritisch Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG, § 1 n.F. Anm. 33.
7 Sog. Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV), vgl. BR-Drs. 352/08 v. 23.Mai 2008, Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen.
8 BMF, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung (Entwurf) vom 19.1.2007, zurückgezogen.
9 Vgl. u.a. Jenzen, Internationale Funktionsverlagerung, S. 9424f, Frotscher, FR 2008, 49, 49 ff.; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, S. 2201 ff.
10 Vgl. u.a. Bundesverband der Deutschen Industrie e. V., BDI-Drucksache F 0013, (Veröffentlicht unter: http://www.bdi-online.de/Dokumente/Steuer-Haushaltspolitik/FlyerFuntionsverlagerung.pdf), [Stand: 15.10.2008].

rückt der Gesetzgeber erstmalig vom Grundsatz der Einzelbewertung von Wirtschaftsgütern zu Gunsten einer Gesamtbewertung des Transferpakets unter Einbeziehung von Gewinnpotenzial ab[11]. Mit der steuerlichen Erfassung von Gewinnpotenzialen wird ein neuer Gewinnrealisierungstatbestand in das deutsche Steuersystem aufgenommen, dessen Realisierung erst in der Zukunft eintreten kann und dessen Gewinn weder in Deutschland entstanden ist noch in gleicher Form zu erzielen gewesen wäre[12]. Im Gegensatz zu der Auffassung der Bundesregierung, die einen klarstellenden Charakter und Rechtsicherheit begründende Auswirkungen der gesetzlichen Regelungen für den Steuerpflichtigen unterstellt[13], werden für die Praxis eine Vielzahl von Verständigungs- bzw. Schiedsgerichtsverfahren erwartet, um Fälle der Doppelbesteuerung zu vermeiden[14].

Zielsetzung

Ziel dieser Arbeit ist es, die geltende Rechtslage der Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach der UntStRef 2008 zu untersuchen und kritisch zu würdigen. Durch die Analyse soll erarbeitet werden, ob die Neuregelungen zur steuerlichen Erfassung von Funktionsverlagerungen angemessen sind, grenzüberschreitende Verlagerungen bzw. Übertragungen von Wirtschaftsgütern und den damit verbundenen stillen Reserven zu erfassen, oder ob sie über dieses Ziel hinausgehen und mehr ein fiskalisches Interesse verfolgen[15]. In diesem Zusammenhang muss die Frage gestellt werden, ob die Regelungen mit dem EU-Recht sowie mit internationalen Grundsätzen innerhalb der OECD vereinbar sind. Des Weiteren soll die Analyse aufzeigen, welche Auswirkungen die gesetzlichen Regelungen auf betroffene Unternehmen haben und hinterfragen, ob mit der Besteuerung von Funktionsverlagerungen entgegen der Gesetzesbegründung Regelungen zum Nachteil des Wirtschaftsstandortes Deutschlands, insbesondere im Bereich Forschung und Entwicklung, erfolgt sind.

Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit ist in sieben Kapitel unterteilt. Kapitel A gibt einen allgemeinen Überblick über die Hintergründe und Ziele der Unternehmensteuerreform 2008 und stellt im Allgemeinen die vom Gesetzgeber gewählte Methode zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen vor. Des Weiteren werden die Grundproblematik dieser Regelung und die damit einhergehende Kritik beschrieben. Kapitel B definiert die Begriffe Funktion und Funktionsverlagerung aus betriebswirtschaftlicher und organisationstheoretischer Sicht und präsentiert sowohl steuerliche als auch außersteuerliche Gründe, die für eine Funktionsverlagerung ins Ausland sprechen.

Die ertragssteuerliche Behandlung einer Funktionsverlagerung sowie deren Auswirkungen bilden die Schwerpunkte dieser Arbeit und sind Gegenstand der Kapitel C bis einschließlich F. Zunächst wird in Kapitel C auf die gesetzlichen Regelungen zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen vor der UntStRef 2008 eingegangen. Im Anschluss wird in Kapitel D die gegenwärtige gesetzliche Regelung einer kritischen Analyse unterzogen. In Kapitel E wird die Vereinbarkeit der neuen gesetzlichen Regelungen mit EU-Recht und internationalen Grundsätzen thematisiert. Kapitel F beleuchtet die aus der Neuregelung zur Besteuerung konzerninterner Funktionsverlagerungen resultierenden praktischen Auswirkungen auf Unternehmen sowie implizit auf den Wirtschaftsstandort Deutschland. In diesem Zusammenhang werden ebenfalls die möglichen Auswirkungen auf Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten innerhalb eines Konzerns untersucht. Abschließend wird an einem Beispiel die Steuerlast im Falle einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung aufgezeigt.

Kapitel G fasst die Ergebnisse der Analyse der gesetzlichen Regelungen und deren Auswirkungen zusammen und gibt einen Ausblick über zu erwartende Entwicklungen im Bereich der Besteuerung von Funktionsverlagerungen.

---

11 Vgl. Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 306, 310.

12 Vgl. Frotscher, FR 2008,49, 53.

13 Siehe Antwort zu Frage 2 in BT-Drs. 16/8027, Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage.

14 Vgl. u.a. Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, 2007, S. 2210f.; Frotscher, FR 2008, 49, 57; Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 306, 311.

15 Vgl. Frotscher, Handout zum 25. Berliner Steuergespräch, 2007, S. 7, (Veröffentlicht unter: http://www.berlinersteuergespraeche.de/25BSG_Frotscher_Handout.pdf), [Stand: 15.10.2008]; Vgl. auch BT-Drs. 16/4841, S. 41f, die Einnahmen durch die Besteuerung von Funktionsverlagerungen werden auf 1,77 Mrd. € geschätzt, während im Vergleich die zusätzlichen Einnahmen durch die Regelungen zur Zinsschranke auf "nur" 1,475 Mrd. beziffert werden.

B. Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen

I. Funktion und Funktionsverlagerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht

1. Begriff der Funktion

Eine Analyse der Besteuerung von grenzüberschreitenden *Funktionsverlagerungen* kann erst dann erfolgen, wenn zuvor der Frage nachgegangen wird, was unter einer *Funktion* und einer Funktionsverlagerung im Allgemeinen zu verstehen ist. Das dazu vorherrschende Begriffsverständnis entstammt der Betriebswirtschaftslehre und ist dort in den Bereich der Organisationstheorie einzuordnen[16].

Ursprünglich diente die Funktion im Industriebetrieb zur konsequenten Umsetzung der Arbeitsteilung[17]. Unklar blieb dabei allerdings, welche Arbeits- und Tätigkeitsbereiche wann und unter welchen Voraussetzungen als Funktion gelten. So finden sich in der Literatur bis dato verschiedene Versuche den Begriff der Funktion zu bestimmen, ohne dass sich eine einheitliche Definition herausgebildet hat[18].

EISELE und BODENMÜLLER weisen dem Funktionsbegriff zwei Bedeutungen zu: die Funktion im engeren und im weiteren Sinne[19]. Die Funktion i.w.S. umfasst die Zerlegung der Gesamttätigkeit einer Unternehmung in gleichartige Aufgaben in zwei Schritten. In der sog. *Aufgabenanalyse* erfolgt zunächst eine Zerlegung der unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche ihrer Art nach, um in der *Aufgabensynthese* gleichartige Teilaufgaben nach bestimmten Kriterien zusammenzufassen und den einzelnen Stellen oder Abteilungen[20] zuzuordnen. BODENMÜLLER differenziert nicht nach Aufgabenanalyse und -synthese, sondern definiert die Funktion als eine beliebige Kombination von Funktionsbereichen oder Teilen von Funktionsbereichen. Problematisch ist bei den oben genannten Bestimmungen die eindeutige Abgrenzung einzelner betrieblicher Teilaufgaben unter verschiedenen Gesichtspunkten[21]. Der Funktion i.e.S. wird die Zusammenfassung von Aufgaben gleichartiger Verrichtung entlang der Wertschöpfungskette zugeordnet. Sie stellt die Gesamtheit der in einem Unternehmen innerhalb eines Funktionsbereiches ausgeübten Tätigkeiten dar. Die Funktionsbereiche werden produktbezogen, prozessbezogen, marktbezogen oder in anderer Weise abgegrenzt. Dazu gehörende Tätigkeitsbereiche sind bspw. Beschaffung, Produktion, Vertrieb, Forschung und Entwicklung sowie Unternehmensverwaltung[22].

Vornehmlich findet in der betriebswirtschaftlichen Literatur keine Differenzierung i.S.d. oben aufgeführten Bestimmungen statt. Vielmehr wird allgemein ein Aufgabenbündel bzw. Verantwortungsbereich, welcher als Zusammenfassung von betrieblichen Tätigkeiten und Aufgaben nach bestimmten Kriterien abgegrenzt werden kann sowie der Optimierung des Wertschöpfungsprozesses des Konzerns untergeordnet ist, als eine Funktion bezeichnet[23].

Neben den Versuchen in der Literatur, ein einheitliches Verständnis zum Begriff Funktion zu schaffen, können Funktionen ebenfalls anhand von Beispielen erläutert werden. In diesem Zusammenhang werden die unternehmerischen Tätigkeitsfelder katalogisiert oder kategorisiert[24]. Im Rahmen der Katalogisierung stellen die internationalen OECD-Verrechnungspreisrichtlinien[25] und nationale Verwaltungsgrundsätze[26] beispielhafte Erläuterungen bereit, anhand derer eine Funktion identifiziert

---

16 Vgl. Scherm/Pietsch, Organisation, 2007, S. 174.

17 Vgl. hierzu und im Folgenden Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, 2003, S. 9.

18 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, 2003, S. 11; Borstell/Schäpperclaus, ISTR 2008, 275, 275.

19 Vgl. hierzu und im Folgenden die Definitionen nach Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, 2003, S. 9 – 20; Bodenmüller, Steuerplanungen bei Funktionsverlagerungen, 2004, S. 7.

20 Sog. Funktionsträger (v. a. Menschen oder Maschinen), vgl. hierzu Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, 2003, S. 13.

21 Vgl. für eine umfassende Zusammenstellung Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, 2003, S. 13f; Unterschieden wird die Aufgabengliederung nach dem Inhalt der Verrichtung, nach den Objekten, nach dem Rang, nach der Zweckbeziehung, nach dem Ort, oder nach der Phase bzw. Zeit.

22 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, 2003, S. 20.

23 Vgl. Bodenmüller, Steuerplanungen bei Funktionsverlagerungen, 2004, S. 7.

24 Vgl. Borstell/Schäpperclaus, ISTR 2008, 275, 277.

25 Vgl. OECD Transfer Pricing Guidelines, 1995, Tz. 1.20-Tz. 1.27.

26 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze (1983) v. 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218, Tz. 2.1.3; BMF, Verwaltungsgrundsätze-Verfahren v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.11.4.

und zugeordnet werden kann[27]. Eine Kategorisierung wie in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (2005) geht über die Katalogisierung hinaus und führt letztlich zu Funktionen mit gleichartigen Verrichtungen.
Aus der Vielfalt der Definitionsmöglichkeiten lässt sich erkennen, dass der Begriff der Funktion weit gefasst und flexibel gehandhabt wird. Für den weiteren Verlauf der Arbeit wird basierend auf die vorhergehenden Absätze festgehalten, dass eine Funktion einzeln abgrenzbare Ausschnitte aus dem gesamten Wertschöpfungsprozess des Unternehmens darstellt[28].

2. Begriff der Funktionsverlagerung

Der Begriff der Funktionsverlagerung ist wie der Begriff der Funktion in der Literatur nicht genau bestimmt[29]. Wird dieser in seine zwei Bestandteile „Funktion“ und „Verlagerung“ zerlegt, kann darunter verstanden werden, dass eine betriebliche Funktion, die bisher von einem Unternehmen (*verlagerndes Unternehmen*) an einem bestimmten Standort ausgeübt wurde, künftig von einem anderen Unternehmen (*aufnehmendes Unternehmen*) an einem anderen Standort ausgeübt wird[30].
Basierend auf den Begriff Funktion kann sich eine Verlagerung in allen Tätigkeitsbereichen eines Unternehmens oder Konzerns entlang der Wertschöpfungskette ergeben[31]. Verlagert werden vor allem Funktionen, welche die Produktion, den Vertrieb, die Planung, Koordinierung und Kontrolle, die Finanzierung sowie sonstige Dienstleistungen betreffen[32].
Sofern es sich in diesem Zusammenhang um grenzüberschreitende Verlagerungsvorgänge handelt, kann zwischen einer Verlagerung von Funktionen aus dem Ausland nach Deutschland (*sog. Inbound-Fall*), und einer Funktionsverlagerung aus Deutschland ins Ausland (*sog. Outbound-Fall*) unterschieden werden. Im internationalen Kontext bedeutet eine Funktionsverlagerung somit, dass eine im Inland belegte wirtschaftliche Funktion in einen anderen Staat verlagert wird[33]. Das Spektrum reicht von der Ausgliederung einzelner operativer Tätigkeiten über die Verlagerung von vollständigen Herstellerfunktionen bis hin zur Überführung von bereits im Inland entwickelten Produktions- und Prozesstechnologien[34]. Mit der Funktionsverlagerung, sei es als eine Übertragung oder Überlassung von Funktionen, sind daher regelmäßig auch Verlagerungen von unternehmerischen Risiken sowie die Verschiebung von materiellen / immateriellen Wirtschaftsgütern verbunden[35].
Dem Funktionsträger werden bei der Verlagerung die Aufgaben der übertragenen Funktion, das notwendige Personal sowie materielle und immaterielle Güter zugewiesen[36]. Es geht demnach nicht um die Kapazitätserweiterung, sondern um die Änderung der Zuordnung der zu verlagernden Funktion von für die Funktionsausübung erforderlichen Wirtschaftsgütern auf das übernehmende Unternehmen oder den Konzern[37]. Allerdings bleibt die Kontrolle über die Ausübung der verlagerten Funktion durch das abgebende Unternehmen gewahrt.[38]
Aus den obigen Ausführungen lassen sich für die Identifizierung einer Funktionsverlagerung folgende Merkmale ableiten:

- *Bestandsveränderung*: Die Funktion muss beim verlagernden Unternehmen bereits vorhanden und im Anschluss der Verlagerung auf das übernehmende Unternehmen

---

27 Vgl. Borstell/Schäpperclaus, IStR 2008, 275, 276.
28 Vgl. Borstell, StbJb 2001/2002, S. 203; Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, 2003, S. 23.
29 Vgl. Brockhagen, Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerungen, 2007, S. 13; Borstell/Schäpperclaus, IStR 2008, 275, 275.
30 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, 2003, S. 26f, Bodenmüller, Steuerplanungen bei Funktionsverlagerungen, 2004, S. 7.
31 Vgl. Burkert, IStR 2003, 320, 321.
32 Vgl. Kuckhoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 322.
33 Vgl. Frotscher, Handout zum 25. Berliner Steuergespräch, S.2, (Veröffentlicht unter: http://www.berlinersteuergespraeche.de/25BSG_Frotscher_Handout.pdf.), [Stand: 15.10.2008].
34 Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung 2007, S. 1113.
35 Vgl. Borstell, StbJb 2001/2002, S. 203. Zum Begriff des immateriellen Wirtschaftsgutes siehe Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz vom 02.12.1994, BStBl. I, 1995 Sondernummer 1, Tz. 8.1.4.2.1.
36 Vgl. Brockhagen, Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerung, 2007, S. 20.
37 Vgl. Bodenmüller, Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen, 2004, S. 8.
38 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, 2003, S. 27.

übergegangen oder nicht mehr im gleichen Umfang im verlagernden Unternehmen vorhanden sein[39].

- *Zeitlicher Zusammenhang*: Die Einstellung bzw. Reduzierung der Funktion am alten Standort muss in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Übernahme der Funktion am neuen Standort geschehen.
- *Ortswechsel*: Die Funktionsverlagerung ist stets mit einem Ortswechsel verbunden[40].
- *Verbleibende Kontrollbefugnis*: Die Kontrolle über die Funktionsausübung verbleibt innerhalb des Unternehmensverbundes. Eine Funktionsverlagerung i.d.S. wird auch als *internes Outsourcing* bezeichnet, während unter *externem Outsourcing* die Verlagerung auf ein unabhängiges Unternehmen verstanden wird[41].

In der Praxis werden innerhalb der Konzerngesellschaft Funktionen sowohl auf rechtlich selbstständige Rechtsträger im Ausland als auch auf ausländische unselbstständige Rechtsträger (Betriebsstätten) eines inländischen Stammhauses übertragen[42]. Die Problematik von Funktionsverlagerungen auf eine Betriebsstätte wird in der vorliegenden Arbeit jedoch nicht weiter verfolgt. Zudem wird im weiteren Verlauf angenommen, dass die ausländische, funktionsübernehmende Gesellschaft als selbstständige Kapitalgesellschaft gem. § 15 AktG in Deutschland anerkannt wird.
Es können mehrere Ausprägungsformen einer Funktionsverlagerung unterschieden werden, welche u.a. Gegenstand von Kapitel D, IV, 2 sind. Dort werden sie unter dem Gesichtspunkt, ob sie unter die neuen Vorschriften des Außensteuerrechts zur Funktionsverlagerung zu subsumieren sind, näher erläutert.

II. Gründe für grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen

Im Allgemeinen werden Unternehmen durch die Globalisierung der Wirtschaft dazu veranlasst, ihre Unternehmensorganisation zu überdenken und neu zu gestalten[43]. Gegenwärtig stellen grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen gängige Maßnahmen von international agierenden Unternehmen dar. Diese orientieren sich am Oberziel der Gewinnmaximierung[44] und sind bestrebt ihre unternehmerischen Aktivitäten so zu gestalten, dass sich ein größtmöglicher Nutzen für das Gesamtunternehmen im Hinblick auf die Befriedigung von Konsumentenbedürfnissen, Umsatz- und Renditeerwartungen sowie eine Verbesserung des shareholder value ergibt[45]. Für eine Funktionsverlagerung bzw. Funktionsallokation zwischen *verbundenen Unternehmen*[46] sprechen sowohl außersteuerliche als auch steuerliche Beweggründe, die nachfolgend veranschaulicht werden.

1. Außersteuerliche Gründe

Die Gründe für eine Funktionsverlagerung sind vielfältig und vorwiegend nicht steuerlich veranlasst[47]. Sicherlich liegt der Schwerpunkt auf der Realisierung von Wettbewerbs- und Kostenvorteilen[48]. Doch auch absatz- und beschaffungsorientierte Ziele können neben den kostenorientierten und wettbewerbsstrategischen Zielen unterschieden werden[49].

---

39 Vgl. Kaminski/Strunk, IStR 2002, 789, 790.
40 Vgl. Hardock, Produktionsverlagerung, 2000, S. 13.
41 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, 2003, S. 28.
42 Vgl. Borstell, StbJb 2001/2002, S. 204; Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen, 2003, S. 32f.
43 Vgl. Bodenmüller, Steuerplanung bei Funktionsverlagerung, 2004, S. 1.
44 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen, 2003, S. 56.
45 Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 1024.
46 Als verbundene Unternehmen werden Unternehmensverbindungen zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen unter gemeinsamer Kontrolle bezeichnet. Vgl. Djanani/Brähler, Internationales Steuerrecht, 2008, S. 141.
47 Vgl. Borstell, StbJb 2001/2002, S. 202; Kuckoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 322; Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 306, 307.
48 Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 1025.
49 Vgl. Hardock, Produktionsverlagerung, 2000, S. 27.

Das hohe Kostenniveau in Deutschland spielt bei der Entscheidung für eine Funktionsverlagerung eine erhebliche Rolle. So stellen beispielsweise die hohen Lohn- und Lohnnebenkosten in Deutschland, aber auch die hohen Kosten beim Grundstückskauf oder in Bezug auf Mieten, Energie, Entsorgung etc. kostenorientierte Gründe dar[50]. Verlagernde Unternehmen versuchen demnach, ihre Kosten durch das internationale Lohngefälle zu senken. Als weitere Gründe sind geringere Kosten bei gleich bleibender Qualität von bspw. Produktionsfaktoren anzuführen. Eine Funktionsverlagerung verfolgt ebenfalls das Ziel, den Zugang zu günstigeren Rohstoffen zu erschließen und zu sichern.
Die genannten Standortvorteile in Form niedrigerer Kosten sollen insgesamt zum Bestehen im internationalen Wettbewerb führen. In der Folge führen Standortverlagerungen eines Unternehmens zwangsläufig zu Verlagerungen weiterer Unternehmen ins Ausland, um keine Wettbewerbsnachteile zu erleiden. Als wettbewerbsstrategischer Grund kann insbesondere die Verteilung von unternehmerischen Risiken durch die Diversifizierung von einzelnen Funktionen genannt werden[51]. Falls Auslandsaktivitäten bereits vorhanden sind, können Funktionsverlagerungen dazu dienen, Synergien zu verstärken[52]. Eine effiziente Konzernstruktur durch die Optimierung von Management sowie aus logistischen Gesichtspunkten ist häufig Bestandteil von langfristigen Internationalisierungsstrategien.
Um das Gesamtziel der Gewinnmaximierung zu erreichen, können auch absatzbedingte Funktionsverlagerungen durchgeführt werden. Dabei steht die Präsenz auf relevanten regionalen Absatzmärkten zur Erschließung und Sicherung und damit die Kundenähe durch Regionalisierung der Unternehmenstätigkeit im Vordergrund[53]. Bestehende Exportbeziehungen lassen sich so unterstützen oder die Auslandspräsenz kann alternativ zum Export gesehen werden. Letzteres führt zur Vermeidung von Zoll- und Handelshemmnissen insbesondere, sofern die Handelkosten höher sind als die Kosten der Funktionsverlagerung.
Abschließend sind die unternehmensexternen Gründe zu nennen, welche neben den langwierigen Genehmigungsverfahren, den strengen Umweltschutz- und Sicherheitsreglementierungen sowie den allgemein zahlreichen Kontrollmaßnahmen ebenfalls die unüberschaubare Gesetzgebung umfasst[54].

2. Steuerliche Gründe

Die Entscheidung, eine Funktion ins Ausland zu verlagern, wird ebenfalls dadurch beeinflusst, dass internationale Konzerne die Vorteile von ausländischen Steuer- und Abgabensystemen zur Kostenreduzierung nutzen möchten[55], um ihre Konzernsteuerquote zu minimieren[56].
Durch eine Verlagerung einer Funktion auf einen eigenständigen Rechtsträger im Ausland wird dem deutschen Fiskus i.d.R. auf Grund der steuerlichen Abschirmwirkung ausländischer juristischer Personen das Besteuerungsrecht für die aus der Funktion resultierenden Gewinne entzogen[57]. Als Folge werden die Konzerngewinne aus der Funktionsverlagerung durch die Ausweisung in sog. *Niedrigsteuerländern* in Deutschland nicht mehr berücksichtigt. Sofern die Aufwendungen in Ländern mit einer entsprechend hohen Steuerlast ausgewiesen werden, kann insgesamt eine geringere Steuerbelastung für den Konzern entstehen. Die höheren Steuersätze, mit denen die in Deutschland erwirtschafteten Gewinne belastet werden, entstehen u.a. durch zusätzliche Steuerarten wie Gewerbesteuer und Solidaritätssteuern[58]. Auch wenn eine internationaler Vergleich der Steuerbelastung von Unternehmen mit Schwierigkeiten verbunden und nicht eindeutig ist, so kann festgestellt werden, dass Deutschland im internationalen Vergleich als Hochsteuerland eingestuft wird[59].
Die Bemessungsgrundlagen sind daher von der konzerninternen Steuerpolitik so zu steuern, dass eine optimale Allokation der Bemessungsgrundlagen unter Berücksichtigung der Steuergefälle zwischen

---

50 Vgl. Kuckoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 322.
51 Vgl. Hardock, Produktionsverlagerung, 2000, S. 29.
52 Vgl. hierzu und im Folgenden Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 306, 307.
53 Vgl. hierzu und im Folgenden Brockhagen, Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerung, 2007, S. 16.
54 Vgl. Kuckoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 322.
55 Vgl. Borstell, StbJb 2002/2002, S. 202.
56 Vgl. Brockhagen, Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerung, 2007, S. 16.
57 Vgl. Borstell, StbJb 2001/2002, S. 204; Kuckoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 322; Burkert, IStR 2003, 320, 320; Brockhagen, Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerungen, 2007, S. 23ff.
58 Vgl. hierzu und im Folgenden Kuckoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 322.
59 Vgl. Kluge, Das Internationale Steuerecht, 2000, Kapitel C, Rz. 3-6;

den Ländern erreicht wird[60]. Gleichzeitig dient die Zuordnung der Bemessungsgrundlagen als Maßstab für die Gewinnverteilung im Konzern[61].

III. Steuerliche Relevanz grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen

Eine Funktionsverlagerung stellt zunächst eine rein organisatorische Maßnahme dar[62] und ist als solche kein unmittelbarer Anknüpfungspunkt deutscher Besteuerung. Die Finanzverwaltung muss die tatsächliche Funktions- bzw. Aufgabenverteilung im Konzern, von Mißbrauchsfällen i.S.d. § 42 AO abgesehen, akzeptieren[63]. Steuerlich endet die Dispositionsfreiheit der Unternehmen dann, wenn mit der Funktion Wirtschaftsgüter oder zivilrechtliche Ansprüche verlagert werden[64]. In diesem Zusammenhang ist zu überprüfen, ob mit der Funktion steuerlich erfassbares Gewinnpotenzial steuerschädlich ins Ausland übertragen wurde[65]. Insbesondere nicht bilanzierte immaterielle Wirtschaftsgüter enthalten häufig stille Reserven, die zu Lasten des inländischen Steueraufkommens gebildet worden sind und im Zuge einer Funktionsverlagerung der deutschen Besteuerung entzogen werden[66].
Die Erfassung von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen unterliegt nach dem deutschen Ertragssteuerrecht einer zweistufigen Gewinnermittlung[67]. Auf der ersten Stufe wird zunächst der Gewinn auf Basis der vom Steuerpflichtigen vereinbarten Verrechnungspreise erfasst. Zu steuerlichen Korrekturen kann es auf der zweiten Stufe kommen, in der die Finanzverwaltung überprüft, ob für die anlässlich der Funktionsverlagerung übertragenen oder überlassenen Vermögenswerte und Vorteile ein angemessenes Entgelt bezahlt wurde. Da die Bestimmung tatsächlicher Verrechnungspreise allein dem Steuerpflichtigen unterliegt, erkennt das deutsche Steuerrecht nur solche Verrechnungspreise an, die dem Maßstab des objektiven Fremdvergleichsgrundsatz, auch dealing-at-arm's-length-Grundsatz[68] genannt, entsprechen[69]. Dieser besagt, dass ein Leistungsentgelt zwischen nahe stehenden Personen so festzusetzen ist, wie es zwei voneinander unabhängige Dritte unter gleichen Umständen vereinbart haben (tatsächlicher Fremdvergleich) oder vereinbart hätten (hypothetischer Fremdvergleich)[70]. Sowohl für das Handeln des Leistenden als auch für das des Empfangenden ist die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters gegenüber fremden Dritten anzunehmen[71].
Hält der vereinbarte Preis einer Angemessenheitsprüfung nicht stand, kommt es zur steuerlichen Korrektur der Einkünfte. Sind anlässlich einer Funktionsverlagerung Vermögenswerte und Vorteile vom verlagernden auf das übernehmende Unternehmen abgegeben worden und wurde hierfür kein entsprechendes Entgelt bezahlt, kann die deutsche Finanzverwaltung das zu versteuernde Einkommen des verlagernden Unternehmens erhöhen[72].

---

60 Vgl. Brockhagen, Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerung, 2007, S. 19.
61 Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 968ff.
62 Vgl. Brockhagen, Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerung, 2007, S. 20f.
63 Vgl. Baumhoff, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 Anm. 311; Kuckhoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 324; Brügger/Brülisauer, ST 2005, 307, 308; OECD-Richtlinien (1995), Tz. 1.36; BMF IV C 5 S-1341 v. 23.02.1983, Tz. 2.1.2., BStBl. I S. 218.
64 Vgl. Bodenmüller, Steuerplanung bei Funktionsverlagerung, 2003, S. 139.
65 Vgl. Kuckhoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 324; Blumers, BB 2007, 1757, 1758.
66 Vgl. Burkert, IStR 2003, 356, 356.
67 Vgl. Wassermeyer in Flick/Baumhoff/Wassermeyer, AStG, §1 Anm. 5; Wassermeyer, IStR 2001, 633, 634.
68 Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 870ff; Der aus dem amerikanischen Steuerrecht entlehnte Ausdruck entstammt dem Fechtsport. Dort stehen sich die Gegner auf Armeslänge gegenüber. Er ist sinngemäß mit "Fremd- oder Drittvergleich zu übersetzen.
69 Vgl. Bernhardt/van der Ham/Kluge, IStR 2008, 1 2.
70 Vgl. OECD-MA Art. 9.
71 Vgl. Baumhoff/Bodenmüller, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2003, S. 350.
72 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen, 2003, S. 276.

C. Ertragsteuerliche Behandlung von Funktionsverlagerungen vor der UntStRef 2008

I. Steuerliche Einkunftsabgrenzungsregeln

1. Nationale Korrekturvorschriften

Die Überprüfung der Angemessenheit und die Korrektur von Leistungsverrechnungen zwischen Nahestehenden werden der Finanzverwaltung gesetzlich durch folgende Einkunftsabgrenzungs–vorschriften ermöglicht[73]:

- Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)
- Verdeckte Entnahme
- Verdeckte Einlage
- § 1 AStG a.F.

Diese kommen immer dann zur Anwendung, wenn ein vom Grundsatz des Fremdvergleichs[74] abweichendes Verhalten festgestellt werden kann[75]. Im Gegensatz zu § 1 AStG a.F wird in den Vorschriften zur vGA und Entnahme/Einlage nicht explizit auf den Fremdvergleichsgrundsatz hingewiesen. Dieser wurde von der BFH-Rechtsprechung in die besagten Vorschriften hineininterpretiert[76] und gilt auf der Ebene der Einkunftsabgrenzung für alle Vorschriften einheitlich[77]. Während die Vorschriften zur vGA und Entnahme/Entnahme sowohl auf grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen als auch auf rein inländische Sachverhalte anwendbar sind, ist der Geltungsbereich des § 1 AStG auf Geschäftsbeziehungen mit dem Ausland begrenzt[78]. Die Problematik der einzelnen Korrekturvorschriften besteht darin, dass sie sich in ihren Anwendungsbereichen überschneiden, aber in ihren Bewertungsmaßstäben sowie in ihrem Korrekturumfang unterscheiden[79]. In Bezug auf grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen besteht daher ein Konkurrenzverhältnis zwischen den einzelnen Korrekturvorschriften, welches auf drei verschiedene Arten ausgelegt werden kann[80]. Der für die jeweilige Korrekturnorm relevante Bewertungsmaßstab kann Tabelle 1 entnommen werden.

---

73 Vgl. Borstell, StbJb 2001/2002, S. 204.

74 Vgl. zur Definition des Fremdvergleichsgrundsatzes Kapitel 2.3.

75 Vgl. Wassermeyer, StbJb 1998/1999, S. 163.

76 Vgl. BFH v. 02.02.1994, I R 78/92, BStBl. II 1994, 479; BFH v. 17.05.1995 - I R 147/93, BStBl. II 1996, 204; BFH v. 6.12.1995 - I R 88/94, BStBl. II1996, 383; BFH v. 15.10.1997 - I R 42/ 97, BStBl. II 1999, 316.

77 Vgl. Wassermeyer in Flick/Wasssermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 Anm. 111; Wassermeyer, StbJb 1998/1999, S. 163.

78 Vgl. Borstell/Brüninghaus/Dworaczek, IStR 2001, 757, 759.

79 Vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 Anm.83; Borstell, StbJb 2001/2002, S. 204.; Bernhardt/Ham van der/Kluge, IStR 2008, 1, 3.

80 Allgemein werden folgende Konkurrenzverhältnisse unterschieden: Theorie der Idealkonkurrenz, Subsidiaritätstheorie und Spezialitätentheorie; Vgl. dazu Jacobs, Internationale Unternehmens-besteuerung, 2007, S. 687f.; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 Anm. 87.

	Bewertungsmaßstab	Rechtsgrundlage
Verdeckte Gewinnausschüttung	Gemeiner Wert	§8 Abs. 3 Satz 2 KStG
Verdeckte Einlage	Teilwert	§§ 4 Abs. 1 Sätze 1, 2 und 5 Abs. 6 EStG
Verdeckte Entnahme	Teilwert	§§ 4 Abs. 1 Sätze 1, 5 und 5 Abs. 6 EStG, § 8 Abs. 1 KStG
§ 1 AStG a.F.	Fremdvergleichspreis	§ 1 AStG a.F.

Tabelle 1: Nationale Einkunftskorrekturvorschriften[81]

Im Ergebnis stellt sich die Frage, ob Einkünftekorrekturen im Falle unangemessener Leistungsverrechnungen auf Grundlage des Teilwerts oder des Fremdvergleichspreises vorzunehmen sind[82]. Der BFH hat im sog. "Hühnerstallurteil" die Frage nach dem Verhältnis zwischen Entnahme und § 1 AStG a.F. ausdrücklich offen gelassen[83]. Auf eine Detailanalyse der unterschiedlichen Wertmaßstäbe wird an dieser Stelle verzichtet und es wird im Folgenden von einer Idealkonkurrenz zwischen den Korrekturvorschriften ausgegangen[84]. Danach ist eine Korrektur nach § 1 AStG a.F. immer dann vorzunehmen, wenn eine mögliche Korrektur zum Fremdvergleichspreis über das Ausmaß einer Korrektur durch eine vGA oder durch eine verdeckte Einlage hinausgeht[85]. In Folge dessen führt § 1 AStG a.F. regelmäßig zum Ansatz des Fremdvergleichspreises als Korrekturmaßstab bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zwischen verbundenen Unternehmen[86]. Als Rechtsfolge sieht § 1 Abs. 1 AStG a.F. eine außerbilanzielle Berichtigung der Einkünfte in Höhe des Fremdvergleichpreises vor, falls es im Zuge der Geschäftsbeziehung zu einer Einkommensminderung beim inländischen Steuerpflichtigen gekommen ist[87].

2. Korrekturen gem. Art. 9 OECD-MA

Um sowohl die deutschen Besteuerungsansprüche als auch die des jeweiligen ausländischen Staates zu gewährleisten und Doppelbesteuerungen von Unternehmenseinkünften zu vermeiden, hat Deutschland mit einer Vielzahl von Ländern (Vertragsstaaten) Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Bezogen auf einen konkreten Besteuerungsfall, ist das jeweilige DBA anzuwenden, das mit dem betroffenen Vertragsstaat abgeschlossen worden ist. Da ein DBA vom Inhalt und von der Struktur ähnlich wie ein Abkommensmuster der OECD (OECD-MA) aufgebaut ist[88], erfolgen die weiteren Erläuterungen exemplarisch anhand des OECD-MA.
Art. 9 OECD-MA erlaubt eine Gewinnkorrektur, wenn zwischen verbundenen Unternehmen andere Bedingungen vereinbart wurden, als dies zwischen unabhängigen Unternehmen der Fall wäre, und aufgrund dessen das Einkommen der inländischen Kapitalgesellschaft gemindert worden ist[89]. Im Gegensatz zu nationalen Vorschriften kann ein DBA aber keine Besteuerungspflicht begründen bzw.

81 Quelle: Borstell, StbJb 2001/2002, S. 204.
82 Vgl. Borstell/Brüninghaus/Dworaczek, IStR 2001, 757, 757.
83 Vgl. BFH v. 17.12.1997 - I B 96/97, BStBl. II 1998, 321. Siehe auch BFH v. 21.06.2001 - I B 141/00, IStR 2001, 509f.
84 Dies entspricht der Ansicht der Finanzverwaltung; Siehe BMF vom 14.05.2004, Schreiben betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl. I Sondernummer 1/2004, S.3.
85 Vgl. Bernhardt/Ham van der/Kluge, IStR 2008, 1, 3.
86 Vgl. Borstell, StbJb 2001/2002, S. 205.
87 Vgl. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, BMF-Schreiben v. 12.04.2005, BStBl. I, 2005, S. 570, Tz 5.5.; Bodenmüller, Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen, 2004, S. 58.
88 Vgl. Vogel/Lehner, DBA, 2008, S. V.
89 Vgl. Kapitel 2.1.

eine Rechtsgrundlage für solche Berichtigungen schaffen, sondern kann diese nur einschränken[90]. Eine Gewinnkorrektur kann nur auf Rechtsgrundlage innerstaatlicher Korrekturvorschriften durchgeführt werden[91] und ist gem. Art. 9 Nr. 2 OECD-MK nur zulässig, wenn dem dealing-at-arm's-length-Grundsatz widersprochen wurde[92].
Die Vorschrift ist als Verbotsnorm zu verstehen, da sie die Korrektur von tatsächlich vereinbarten Verrechnungspreisen nach innerstaatlichem Recht nur bis zur Höhe des Fremdvergleichspreises erlaubt[93]. Wird von einem Vertragsstaat, auf dessen Seite der Gewinn zu niedrig bzw. der Verlust zu hoch ausgewiesen wurde, eine Korrektur vorgenommen, verpflichtet Art. 9 Abs. 2 OECD-MA den anderen Vertragstaat zu einer Gegenberichtigung. Damit soll eine sog. wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Unternehmensgewinne vermieden werden[94]. Da eine Korrektur nur auf nationalem Recht beruhen kann, ist nicht gewährleistet, dass die Gegenkorrektur des einen Vertragsstaates in gleicher Höhe wie die Gewinnkorrektur des anderen Staates erfolgt. In vielen abgeschlossenen DBA fehlt allerdings eine dem Art.9 OECD-MA entsprechende Regelung, da die Vertragsstaaten nur selten gewillt sind ihre Besteuerungsansprüche aufzugeben[95].
Sollte der in Deutschland angesetzte Verrechnungspreis in einem konkreten Fall von einem anderen Staat nicht anerkannt werden bzw. wurden keine Gegenkorrekturmaßnahmen im DBA vereinbart, ist der Besteuerungskonflikt durch ein Verständigungs- oder Schiedsverfahren zu lösen[96]. Ein möglicher Besteuerungskonflikt zwischen der Finanzverwaltung und einem anderen Staat, kann auch bereits im Voraus durch ein kostenpflichtiges Vorabverständigungsverfahren vermieden werden[97]. Der Steuerpflichtige hat hierzu beim Bundeszentralamt für Steuern eine verbindliche Vorabzusage über Verrechnungspreise (sog. Advance Pricing Agreements - APA) zu beantragen.

II. Bewertung von Funktionsverlagerungen

Für die Bewertung einer Funktion schreibt der Gesetzgeber keine unmittelbare Regelung vor. Es existieren zwei Bewertungsgrundsätze: die Einzelbewertung und die Gesamtbewertung. Der erstgenannte ist, sofern nichts anderes bestimmt ist, maßgeblich[98]. Nach diesem Grundsatz muss jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld einzeln bewertet werden[99]. Eine Gesamtbewertung hingegen ist grds. nur bei Betriebs- oder Teilbetriebsverlagerungen vorzunehmen. Da eine Funktionsverlagerung steuerlich keine Teilbetriebsübertragung, sondern stattdessen eine bloße Überführung einzelner Wirtschaftsgüter darstellt[100], erfolgt deren Bewertung auf Basis einer Einzelbewertung der übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter bzw. Dienstleistungen.

III. Verrechnungspreispflichtige Vorgänge bei einer Funktionsverlagerungen

Im Zuge einer Funktionsverlagerung liegt eine Verrechnungspflicht für übertragene oder überlassene Vermögenswerte und Vorteile vor, wenn fremde Dritte dafür ein Entgelt fordern würden[101]. Wird dem verlagernden Unternehmen kein entsprechendes Entgelt gewährt, so kann die deutsche Finanzverwaltung mittels der Korrekturvorschriften[102] sein Einkommen erhöhen und einer Besteuerung zuführen. Steuerlich relevante Vorgänge im Rahmen der Funktionsverlagerung stellen die Übertragung oder Überlassung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern, Vorteilsge-

90 Vgl. Eigelshoven, in Vogel/Lehner, DBA, 2008, Art. 9, Rz. 3; Djanani/Brähler, Internationales Steuerrecht 2008, S. 84.
91 Vgl. Djanani/Brähler, Internationales Steuerrecht 2008, S. 141.
92 Vgl. Eigelshoven, in Vogel/Lehner, DBA, 2008, Art. 9, Rz. 3.
93 Vgl. Bodenmüller, Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen, 2004, S. 61.
94 Vgl. Eigelshoven, in Vogel/Lehner, DBA, 2008, Art. 9, Rz. 159; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1998, Rz. 16.314.
95 Vgl. Djanani/Brähler, Internationales Steuerrecht 2008, S. 142; Wassermeyer, ISTR 2001, 633, 638; Siehe hierzu auch die Übersicht bei Eigelshoven, in Vogel/Lehner, DBA, 2008, Art. 9, Rz. 145.
96 Vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1998, Rz. 16.318.
97 Vgl. § 178a AO.
98 Vgl. § 6 Abs. 1 EStG, Greinert, Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen, 2007, S. 568.
99 Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; § 2 Abs. 1 S. 1 BewG.
100 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen, 2003, S. 213.
101 Vgl. Bodenmüller, Steuerplanung bei Funktionsverlagerung, 2004, S. 142.
102 Vgl. Kapitel 3.3.1.

währungen zwischen den beteiligten Gesellschaften sowie entstehende zivilrechtliche Ansprüche dar[103]. Diese Vorgänge werden nachfolgend in Grundzügen erläutert.

1. Übertragung und Nutzungsüberlassung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern

Zur Ausführung der übertragenen Funktion benötigt das aufnehmende Unternehmen Wirtschaftsgüter, die es zur Ausübung der betrieblichen Funktion befähigt. Diese können durch das aufnehmende Unternehmen selbst erstellt, von Dritten gekauft oder gemietet, durch das verlagernde Unternehmen endgültig übertragen oder zur Nutzung überlassen werden[104]. Steuerliche Auswirkungen auf das inländische, verlagernde Unternehmen ergeben sich lediglich in den letzten zwei Fällen, da für die anderen keine Verrechnungspreispflicht zwischen verlagernden und aufnehmenden Unternehmen besteht.
Werden Wirtschaftsgüter an ein ausländisches, verbundenes Unternehmen übertragen, müssen die darin evtl. verborgenen stillen Reserven aufgedeckt und in Deutschland einer Besteuerung unterworfen werden[105]. Die stillen Reserven kommen auch bei einer reinen Nutzungsüberlassung zur Aufdeckung. Im Gegensatz zur Übertragung werden sie allerdings nicht auf einmal aufgedeckt, sondern spiegeln sich in den für die Überlassung zu entrichtenden Nutzungs- bzw. Lizenzgebühren wieder. Sowohl für die Übertragung als auch für die Überlassung ist ein fremdüblicher Preis zu Grunde zu legen, sonst kann es zu einer Korrektur der Verrechnungspreise durch die Finanzverwaltung kommen.
Während die Bewertung von materiellen Wirtschaftsgütern steuerlich unproblematisch ist[106], können sich bei der Zuordnung und Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern Schwierigkeiten ergeben[107]. Letztere können sowohl wichtige Funktionen als auch Risiken darstellen, obwohl sie nicht in den Bilanzen der Konzerngesellschaften ausgewiesen sind[108]. Der Wert von immateriellen Wirtschaftsgütern kann nur unzureichend aus den zu ihrer Erstellung aufgewendeten Kosten abgeleitet werden, so dass eine Vergleichbarkeit auf Grund der naturgemäß gegebenen Einzigartigkeit selten gegeben ist[109].

2. Übertragung von Geschäftschancen

Die Funktionsverlagerung schließt regelmäßig auch die Verlagerung von gewissen Chancen und Vorteilen mit ein. Gewinne, die zuvor noch im Inland erzielt wurden oder hätten erzielt werden können, sind innerhalb der Konzernstruktur ins Ausland abgewandert. Dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend müsste dafür eine Vergütung gezahlt werden, sofern fremde Dritte dem neuen Funktionsträger eine solche *Geschäftschance* nicht unentgeltlich überlassen würden[110]. In wie weit das mit der Funktion verlagerte Gewinnpotenzial steuerlich erfassbar ist, wurde in der jüngsten Vergangenheit im Zusammenhang mit der vom BFH entwickelten sog. *Geschäftschancenlehre*[111] diskutiert[112]. Diese leitet sich aus der BFH Rechtssprechung zur vGA ab und kann gleichermaßen für die Fälle von Funktionsverlagerungen angewendet werden[113]. Auch wenn bisher kein einheitliches Begriffsverständnis vorherrscht[114], wird allgemein unter einer Geschäftschance die Möglichkeit

---

103 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen, 2003, S. 277.
104 Vgl. Bodenmüller, Steuerplanung bei Funktionsverlagerung, 2004, S. 140.
105 Vgl. Kuckhoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 326; Jahndorf, FR 2008, 101, 102.
106 Vgl. Kuckhoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 326; Bernhardt/van der Ham/ Kluge, IStR 2008, 1, 5.
107 Vgl. Jenzen, Internationale Verrechnungspreise, 2005, S. 8877; Fischer/Looks/im Schlaa, BB 2007, 918, 920; Brockhagen, Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerungen, 2007, S. 34.
108 Vgl. Jenzen, Internationale Verrechnungspreise, 2005, S. 8877.
109 Vgl. Wehnert, IStR 2007, 558, 560.
110 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen, 2003, S. 300; Baumhoff, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1, Anm. 595.1 ff.
111 Vgl. BFH v. 30.08.1995 - I R 155/94, BFHE 178, 371, 375, BB 1995, 2513, 2628 mit Anm. Aretz/Bühler; BFH v. 6.12.1995 - I R 40/95, BStBl. II 1997, 118, BB 1996, 1419; ferner BGH, 16.12.1998 - I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; BFH v. 11.061996 -I R 97/95, BFHE 181, 122, BB 1996, 2394; BFH v. 27.02.2003 -I R 80/01, BFH/NV 2003, 1349.
112 Vgl. Borstell, StbJB 2001/2002, S. 208f.; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 Anm. 595.1.
113 Vgl. Kuckhoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 325; Borstell, StbJB 2001/2002, S. 208f.; Bernhardt/ van der Ham /Kluge, IStR 2008, 1, 4f.
114 Vgl, Bodenmüller, Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen, 2004, S. 289; Serg, DStR 2005, 1915, 1916; Ditz, DStR 2006, 1625, 1626f.

verstanden einen künftigen Vermögensvorteil oder Gewinn zu erzielen[115]. In der Literatur wird zwischen einer singulären und einer unternehmerischen Geschäftschance unterschieden[116]. Die singuläre Geschäftschance begrenzt sich auf die Möglichkeit ein einzelnes Geschäft zu tätigen, während die unternehmerische Geschäftschance eine Vielzahl von Möglichkeiten, die sich durch die Ausübung einer betrieblichen Funktion ergeben, innerhalb eines abgrenzbaren Marktes umfasst[117]. Inwieweit eine Geschäftchance den Charakter eines Wirtschaftsgutes besitzt und wie dieses anzusetzen und zu bewerten ist, ist vom jeweiligen Einzelfall abhängig und im internationalen Steuerrecht umstritten[118].

Eine wirtschaftsgutbezogene Betrachtungsweise setzt eine hinreichende Konkretisierung und Bewertbarkeit der Geschäftschance voraus[119]. Dies ist fast ausschließlich nur für Einzelgeschäfte der Fall, die auf Grund von Verträgen oder künftigen Vertragsabschlüssen so gut wie gesichert sind[120]. Zusätzlich muss der Wert der Geschäftschancen von anderen immateriellen Wirtschaftsgütern, wie z.B. Know-How, Patente oder Kundenstamm, abgrenzbar sein[121]. Unternehmerische Geschäftschancen sind daher einer Bewertung kaum zugänglich und gehen stattdessen im allgemeinen Geschäftswert auf[122].

Für die Bewertung von Geschäftschancen ist der Barwert der zukünftig zu erwartenden Einzahlungsüberschüsse zu ermitteln[123]. Kritisiert wird, dass es sich bei einer konkreten und bewertbaren Geschäftchance nicht mehr um eine abstrakte Möglichkeit handelt, sondern stattdessen um ein weiteres immaterielles Wirtschaftsgut[124].

3. Entstehung zivilrechtlicher Ansprüche

Die Korrektur von Einkünften kann abgesehen von der Übertragung oder Nutzungsüberlassung von Vermögenswerten auch auf der Grundlage von zivilrechtlichen Ausgleichsansprüchen, die gegenüber dem verlagernden Unternehmen entstehen, ausgelöst werden[125]. Diese sind nach § 246 Abs. 1 HGB in der Handelsbilanz und entsprechend dem Maßgeblichkeitsprinzip in der Steuerbilanz erfolgswirksam zu aktivieren[126].

Zu den aus der übertragenen Funktion entstehenden möglichen Entschädigungsansprüchen zählen Ausgleichsansprüche nach § 89b HGB, Schadensersatzansprüche auf Grund vorzeitiger Vertragsbedingungen sowie Ansprüche aufgrund eines Verstoßes gegen ein vertragliches oder gesetzliches Wettbewerbsverbot[127]. Werden solche Ausgleichsansprüche nicht geltend gemacht, sind sie gem. des Fremdvergleichsgrundsatzes einer steuerlichen Korrektur zugänglich, da diese unter fremden Dritten durchgesetzt werden[128].

---

115 Vgl. Kuckhoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 325; Bernhardt/Ham van der/ Kluge, IStR 2008, 1, 4.

116 Baumhoff/Bodenmüller, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2003, S. 379. Serg, DStR 2005, 1915, 1917; Ditz, DStR 2006, 1625, 1626; Bernhardt/Ham van der/ Kluge, IStR 2008, 1, 4.

117 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, 2003, S. 224, eine unternehmerische Geschäftschance wird auch als Marktchance bezeichnet; Siehe auch BFH v. 06.12.1995, I R 40/95, BStBl. II 1997, 118; Baumhoff/Bodenmüller Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2003; Baumhoff, Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen, 2004, 292; Ditz, DStR 2006, 1625, 1626.

118 Vgl. Jenzen, Internationale Funktionsverlagerungen, 2007, S. 9423.

119 Vgl. Serg, DStR 2005, 1915, 1917; Ditz, DStR 2006, 1625, 1627; Jahndorf, FR 2008, 101, 103.

120 Vgl. BFH v. 12.06.1997 - I R 14/96, DStR 1997, S. 1360-1662; Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen, 2003, S. 301; Bernhardt/Ham van der/ Kluge, IStR 2008, 1, 4.

121 Ditz, DStR 2006, 1625, 1627.

122 Vgl. Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 306, 308; Brügger/Brülisauer, ST 2005, 307, 310.

123 Vgl. Kaminski/Strunk, IStR 2002, 789, 792; Bernhardt/Ham van der/ Kluge, IStR 2008, 1, 4.

124 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen, 2003, S. 303f.

125 Vgl. Bodenmüller, Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen, 2004, S. 147.

126 Vgl. Kuckhoff/Schreiber, IStR 1999, 321, 323.

127 Vgl. Brügger/Brülisauer, ST 2005, 307, 309; Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen, 2003, S. 283.f, Bodenmüller, Steuerplanung bei Funktionsverlagerung, 2004, S. 145.

128 Vgl. Eisele, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, 2003, S. 283.

D. Ertragsteuerliche Behandlung von Funktionsverlagerungen nach der UntStRef 2008

I. Überblick über die Neuregelungen des § 1 AStG

Im Rahmen der UntStRef 2008 hat der Gesetzgeber den § 1 AStG neu gefasst und legt darin erstmals den international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 Abs. 1 S. 1 AStG) und Regelungen zu seiner Anwendung (§ 1 Abs. 1 S. 2-3 AStG) gesetzlich fest. Die Neuregelung beinhaltet neben den Grundsätzen zur Ermittlung von angemessenen Verrechnungspreisen bei Geschäftsvorfällen zwischen international verbundenen Unternehmen (§ 1 Abs. 3 S. 1-8 AStG) auch Regelungen zur Besteuerung von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (§ 1 Abs. 3 S. 9-12 AStG). Zur Konkretisierung dieser Regelungen wird das BMF durch § 1 Abs. 3 S. 13 AStG zur Erstellung einer Rechtsverordnung ermächtigt. Eine entsprechende Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV), wurde bereits mit der Zustimmung des Bundesrates verabschiedet, so dass deren Inhalt auch in die folgenden Ausführungen miteinbezogen wird[129]. Ferner soll ein BMF -Anwendungsschreiben weitere Hinweise zur Anwendung der gesetzlichen Regelungen und dem Verständnis des Gesetzes und des BMF zum Funktionsbegriff geben. Darüber hinaus wurden in den Bereichen der Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise die Dokumentationsanforderungen in § 90 Abs. 3 AO und in den §§ 3, 5 GAufzV[130] verschärft.

II. Konzeption des Fremdvergleichsgrundsatzes gem. § 1 Abs. 1 AStG

1. Fremdvergleichsgrundsatz

Der Fremdvergleichsgrundsatz nach § 1 Abs. 1 S. 1 AStG besagt, dass bei Geschäftsbeziehungen eines Steuerpflichtigen mit einer ihm nahe stehenden ausländischen Person derjenige Verrechnungspreis[131] (Fremdvergleichspreis) anzusetzen ist, den fremde Dritte untereinander unter gleichen oder ähnlichen Umständen vereinbart hätten.
Die Legaldefinition des Fremdvergleichgrundsatzes in § 1 Abs. 1 S. 1 AStG entspricht, von rein sprachlichen Unterschieden abgesehen, derer in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA[132]. Entsprechen die vereinbarten Bedingungen im Rahmen einer Geschäftsbeziehung zwischen Nahestehenden nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz und kam es auf Grund dessen zu einer Minderung der im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, ist gem. § 1 Abs. 1 S. 1 AStG eine dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Einkünftekorrektur vorzunehmen. Die Einkünfte des Steuerpflichtigen sind dann in der Höhe anzusetzen, wie sie bei angemessenen, fremdüblichen Bedingungen angefallen wären.
Zusätzlich zu § 1Abs. 1 S. 1 AStG ergänzt der deutsche Gesetzgeber mit § 1 Abs. 1 S. 2 AStG zwei Anforderungen zur Anwendung des Fremdvergleichgrundsatzes, die nicht Bestandteil des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA sind[133]. Zum einen wird den voneinander unabhängigen Dritten vollständige Kenntnis aller wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung unterstellt (§ 1 Abs. 1 S. 2 HS 1 AStG); zum anderen fingiert der Gesetzgeber auf beiden Seiten die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers (§ 1 Abs. 1 S. 2 HS 2 AStG).
Beide Annahmen offenbaren in erster Linie, dass es der Neuregelung an einer sorgfältigen Unterscheidung zwischen dem konkreten und hypothetischen Fremdvergleich fehlt[134]. Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass die Annahmen insbesondere für den hypothetischen Fremdvergleich wichtig sind[135]. Sie können sich m.E. aber nur ausschließlich auf diesen beziehen, da für den konkreten Fremdvergleich grds. tatsächliche betriebsinterne und -externe Vergleichsdaten herangezogen werden und Fiktionen diesbezüglich irrelevant sind[136].

---

129 Vgl. Kapitel 1, Fn. 7.
130 Vgl. Gewinnaufzeichnungsverordnung (GaufzV) vom 13. 11. 2003, BStBl. I, S. 739.
131 Siehe Wassermeyer, DB 2007, 535, 535; Klapdor, StuW 2008, 83, 84, die die Legaldefinition des Begriffs Verrechnungspreise kritisch beurteilen.
132 § 1 Abs. 1 AStG spricht im Vergleich zu Art. 9 Abs.1.OECD-MA von Dritten anstatt Unternehmen; Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 84; Jahndorf, FR 2008, 101, 102.
133 Vgl. Wassermeyer, DB 2007, 535, 536.
134 Vgl. Frischmuth, IStR 2007, 485, 485.
135 Vgl. Gesetzesbegründung BR-Drs. 220/07, S. 144.
136 Siehe auch Frischmuth, IStR 2007, 485, 486.

Durch die Unterstellung, dass voneinander unabhängige Dritte vollständige Kenntnis aller wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung haben, möchte der Gesetzgeber Fremdvergleiche ausschließen, die unter Begründung von asymmetrischen Informationen zustande kommen[137]. In der Realität ergibt sich jedoch ein Marktpreis grds. nicht unter vollständiger Information beider Geschäftspartner, da diese i.d.R. keine Kenntnis über die wirtschaftlichen Geschäftsbedingungen oder Kalkulationsgrundlagen der Gegenseite besitzen[138]. Durch die Annahme wird ein realitätsfernes Transparenzprinzip[139] für die Bestimmung von geeigneten Verrechnungspreisen kodifiziert, das einem Vergleich zwischen fremden Dritten widerspricht[140].
Auf Akzeptanz stößt die beidseitige Verankerung der Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters[141]. Im Rahmen einer Geschäftsbeziehung zwischen fremden Dritten wird der Preis durch Angebot und Nachfrage bestimmt. Verbundenen Unternehmen fehlt aber der dazu notwendige Interessensgegensatz, so dass sie für Transaktionen untereinander keine fremdüblichen Verrechnungspreise zu Grunde legen müssen. Können für eine Geschäftsbeziehung keine tatsächlichen Verrechnungspreise herangezogen werden, müssen sie einen hypothetischen Preisbildungsprozess unter fremden Dritten simulieren. Insofern ist gegen die Vorstellung, dass beide Vertragsparteien bestrebt sind, das für sie günstigste Ergebnis zu erzielen, nichts einzuwenden[142]. Anzumerken ist allerdings, dass die Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers als Konkretisierungsmaßstab für den Fremdvergleich international nicht üblich ist[143].

2. Konkurrenzverhältnis

§ 1 Abs. 1 S. 3 AStG hat den Zweck das bisher ungeklärte Konkurrenzverhältnis zu anderen Korrekturvorschriften klarzustellen[144]. Der Paragraph stellt die bisherige Verfahrensweise der Finanzverwaltung auf eine Rechtsgrundlage und legt fest, dass eine Einkunftskorrektur gem. § 1 AStG ergänzend zu anderen Vorschriften anzuwenden ist, wenn die Anwendung des Fremdvergleichgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen führt[145]. Im Ergebnis wird dadurch eine Meistbegünstigungsklausel zu Gunsten des Fiskus geschaffen[146]. Die Ausführungen des Satzes 3 machen den Ausdruck in Satz 1 "unbeschadet anderer Vorschriften", der zuvor das Konkurrenzverhältnis bestimmt hat, überflüssig[147].

III. Konzeption der Verrechnungspreisermittlung gem. § 1 Abs. S. 1 bis 8 AStG

Die Vorgehensweise zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise bei Geschäftsbeziehungen i.S.d. § 1 Abs. 1 S. 1 AStG gliedert sich nach der Neuregelung hierarchisch in drei Stufen. Das Außensteuerrecht unterscheidet die Ermittlung von uneingeschränkten Fremdvergleichswerten nach § 1 Abs. 3 S. 1 und 4 AStG, die Ermittlung eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerten nach § 1 Abs. 3 S. 2-4 AStG sowie die Anwendung eines hypothetischen Fremdvergleichs nach § 1 Abs. 3 S. 5-8 AStG (Abbildung 1).
In den ersten zwei Fallgruppen können sog. konkrete bzw. tatsächliche Fremdvergleichspreise ermittelt werden, während der Steuerpflichtige im letzteren Fall keine Vergleichswerte besitzt und einen Preisfindungsprozess zwischen zwei unabhängigen Dritten simulieren muss[148].

---

137 Vgl. Gesetzesbegründung BR-Drs. 220/07, S. 142f.; Jenzen, Internationale Funktions-verlagerungen, 2007, S. 9422.
138 Vgl. Frischmuth, IStR 2007, 485, 486; Jenzen, Internationale Funktionsverlagerungen, S. 9428; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, 2007, S. 2215.
139 Vgl. Gesetzesbegründung, BR-Drs. 220/07, S.142f.
140 Vgl. Strahl, KÖSDI 2008, 15861, 15862; Klapdor, StuW 2008, 83, 84f.
141 GlA. Wassermeyer, DB 2007, 535, 536; Klapdor, StuW 2008, 83, 85.
142 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR, 1461, 1464.
143 Vgl. Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, 2007, S. 2227; Klapdor, StuW 2008, 83, 85.
144 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 83.
145 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 85.
146 Vgl. Strahl, KÖSDI 2008, 15861, 15862.
147 Vgl. Wassermeyer/Baumhoff/Greinert in Flick/Wassermeyer/Greinert, AStG, § 1 V 12, die dem Gesetzesverfasser deswegen eine handwerkliche Fehlleistung bescheinigen.
148 Vgl. Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Die Funktionsverlagerung, 2007, S. 2216;Freytag, Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes, 2007, S. 2194.

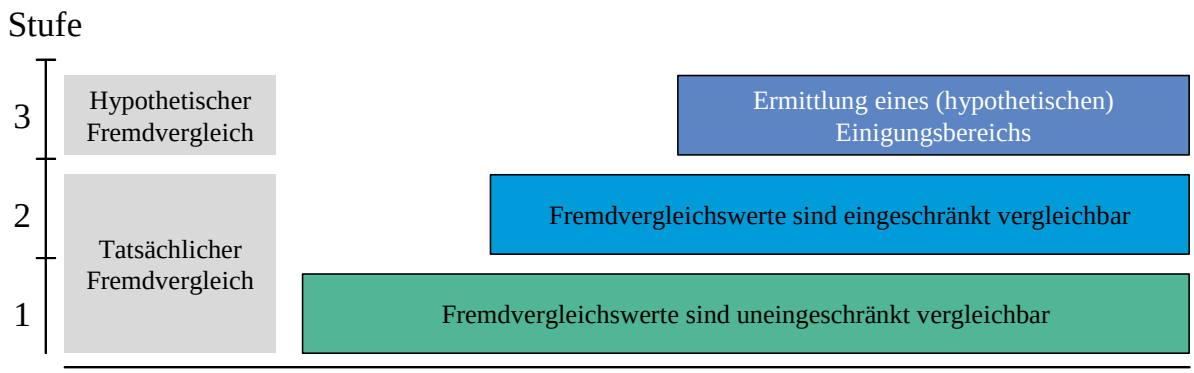


Abbildung 1 Stufenverhältnis bei der Ermittlung von Fremdvergleichspreisen[149]

Die folgenden Ausführungen geben den Gang der Ermittlung von angemessenen Verrechnungspreisen in dem vom Gesetz vorgeschriebenen Stufenverhältnis wieder. Ein die Ausführungen zusammenfassendes Schaubild ist in Anhang A1 zu finden.

1. Uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte

Gem. des ersten Halbsatzes des § 1 Abs. 3 S. 1 AStG sind Verrechnungspreise vorrangig nach der Preisvergleichsmethode ("Comparable Uncontrolled Price Method" - "CUP")[150], der Wiederverkaufspreismethode ("Resale Price Method")[151] oder der Kostenaufschlagsmethode ("Cost Plus Method")[152] zu bestimmen[153].

Das Gesetz sieht somit lediglich eine Anwendung dieser drei sog. Standardmethoden zur Bestimmung von uneingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerten vor[154]. Eine direkte Priorisierung der Standardmethoden untereinander nimmt das Gesetz nicht vor, es sollte jedoch die Methode gewählt werden, die für einen konkreten Sachverhalt am besten geeignet ist[155]. Die Vorschrift des § 1 Abs. 3 S. 1 HS 2 AStG zur Anwendung der international als Standard anerkannten Methoden[156] greift nur, wenn die zu ermittelnden Fremdvergleichspreise nach sachgerechter Anpassung durch eine Funktionsanalyse[157] für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind. Die Funktionsanalyse soll Aufschluss darüber geben, mit welchen Risiken die ausgeübte Funktion verbunden ist und welche Mittel zu ihrer Ausübung eingesetzt werden[158].

Es ist kritisch anzumerken, dass für den Gesetzesanwender die Frage offen bleibt, wann eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit vorliegt. Nach WASSERMEYER können zwei konkrete Sachverhalte stets miteinander verglichen werden, obwohl sie fast nie uneingeschränkt vergleichbar sind[159]. Zudem wird der Gesetzesanwender nicht darüber in Kenntnis gesetzt, welche sachgerechten Anpassungen vorzunehmen sind und ob nicht manche die uneingeschränkte Vergleichbarkeit ausschließen[160]. Zwar

---

149 Quelle: Eigene Darstellung.

150 Vgl. BMF vom 23.02.1983, C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 2.2.2 und BMF vom 12.04.2005, IV B 4 - S 1341 - 1/05, BeckVerw 06381, BStBl. I 2005, 570, Tz 3.4.10.3a.

151 Vgl. BMF vom 23.02.1983, C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 2.2.3 und BMF vom 12.04.2005, IV B 4 - S 1341 - 1/05, BeckVerw 06381, BStBl. I 2005, 570, Tz 3.4.10.3a.

152 Vgl. BMF vom 23.02.1983, C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 2.2.4 und BMF vom 12.04.2005, IV B 4 - S 1341 - 1/05, BeckVerw 06381, BStBl. I 2005, 570, Tz 3.4.10.3a.

153 Für eine detaillierte Beschreibung der Methoden vgl. Bodenmüller, Steuerplanung bei Funktionsverlagerung, S. 69ff; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 750ff.; Eigelshoven, in Vogel/Lehner, DBA, 2008, Art. 9, A, I, Anm. 71-94; Brockhagen, Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerungen, S. 47ff.

154 Vgl. Wassermeyer/Baumhoff/Greinert in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 Anm. V 22.

155 Vgl. BMF vom 23.03.1983, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei internationalen verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze), IV C 5 - S 1341 - 4/83, BeckVerw 027721, BStBl. I 1983, 218.

156 Vgl. Kapitel II, C der OECD Transfer Pricing Guidelines, 1995; Jacobs 2002, S. 926 ff.; BMF IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. 1983 I S. 218 Rz. 2.2.1 ff.; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR, 1461, 1462 m.w.N.

157 Vgl. zur Funktionsanalyse Baumhoff in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 Anm.309-312. Jenzen, Internationale Verrechnungspreise, 2005, S. 8871; Fischer/Looks/im Schlaa, BB 2007, 918, 912.

158 Vgl. Baumhoff/Bodenmüller, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2003, S. 353.

159 Vgl. Wassermeyer, DB 2007, 535, 537 - Eine eingeschränkte Vergleichbarkeit kann z.B. schon in der zeitlichen Diskrepanz der Sachverhalte beruhen.

160 Vgl. BMF v. 12.04.2005, IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, S.570.

wird der Begriff der uneingeschränkten Vergleichbarkeit im BMF - Schreiben vom 12. April 2005, dem sog. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (VWG-Verfahren 2005)[161], beschrieben; folgt man aber der darin vertretenen Ansicht der Finanzverwaltung, so dürfte es im Rahmen eines Fremdvergleichs auf Grund der gemachten Einschränkungen nur in Ausnahmefällen möglich sein, uneingeschränkt vergleichbare Verrechnungspreise festzustellen[162]. KLAPDOR ist der Ansicht, dies sei fast ausschließlich nur für die Preisvergleichsmethode zutreffend[163]. Damit konstituiert das Gesetz indirekt die im Referentenentwurf[164] ursprünglich vorgesehene, aber später aufgegebene, Vorrangigkeit der Preisvergleichsmethode[165].
Werden durch die Anwendung der Standardmethoden mehrere uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichspreise ermittelt, bilden diese eine Bandbreite[166]. Da alle so ermittelten Fremdvergleichswerte dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, kann der Steuerpflichtige den für sich vorteilhaftesten Wert innerhalb der Bandbreite als Verrechnungspreis ansetzen[167]. Der Finanzverwaltung dient die ermittelte Bandbreite zur Kontrolle des Steuerpflichtigen, falls dieser für seine Einkünfteermittlung einen Wert unterhalb der Bandbreite wählt. In diesem Fall wäre der vom Steuerpflichtigen angesetzte Verrechnungspreis zu korrigieren.
Nach der bisherigen Verwaltungspraxis wurde dann der für den Steuerpflichtigen günstigere Wert innerhalb der ermittelten Bandbreite veranschlagt[168]. Nach § 1 Abs. 3. S. 4 AStG ist nun der Median, der mittlere Wert aller ermittelten Verrechnungspreise *n*, maßgeblich, wodurch sich im Vergleich zur vorherigen Regelung eine Verschlechterung für den Steuerpflichtigen ergibt[169].

$$\tilde{x} = \begin{cases} x_{(\frac{n+1}{2})} \text{ , falls } n \text{ ungerade} \\ x_{(\frac{n}{2})} \text{ , falls } n \text{ gerade} \end{cases}$$

Abbildung 2: Formel zur Bestimmung des Median[170]

Die Aussagekraft des Median ist allerdings fraglich, da im Rahmen eines tatsächlichen Fremdvergleichs nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Menge aller möglichen Vergleichswerte vollständig erhoben wird[171].

2. Eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte

Können nach § 1 Abs. 3 S. 1 AStG keine uneingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte ermittelt werden, sind gem. § 1 Abs. 3 S. 2 AStG eingeschränkt vergleichbare Werte (z.B. Preise, Bruttomargen, Kostenaufschlagssätze, Provisionssätze) nach einer geeigneten Verrechnungspreismethode unter Vornahme einer sachgerechten Anpassung zugrunde zu legen[172]. § 1 Abs. 3 S. 3 AStG schreibt vor, dass bei der Feststellung von mehreren eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerten die sich ergebende Bandbreite einzuschränken ist. Entgegen dieser Forderung steht die ständige Rechtsprechung des BFH. Nach dieser sind alle Werte innerhalb der Bandbreite, wenn sie durch einen tatsächlichen Fremdvergleich ermittelt wurden, angemessen[173]. Zwar weist die

---

161 Vgl. zur uneingeschränkten Vergleichbarkeit BMF v. 12.04.2005, IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, Tz. 3.4.12.7 a.
162 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1461, 1463; Klapdor, StuW 2008, 83, 86; Wehnert, IStR 2007, 558, 560; Dieser hält die Anwendung der Standardmethoden bei immateriellen Wirtschaftsgütern grds. für unanwendbar.
163 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 86.
164 Vgl. Referentenentwurf zur UntStRef 2008 vom 05.02.2007.
165 Vgl. Wassermeyer, DB 2007, 535, 536, welcher die vorrangige Bestimmung des Verrechnungspreises durch die Preisvergleichsmethode kritisiert.
166 Durch die Anwendung verschiedener Methoden ergeben sich zwangsläufig mehrere Fremdvergleichspreise.
167 Vgl. Wassermeyer/Baumhoff/Greinert in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, §1 Anm. V 26.
168 Vgl. BFH v. 17.10 2001, I R 103/00 (FG Düsseldorf), IStR 2001, S. 745; Baumhoff, IStR 2001, 745, 745f.; Hervé/Hofer/Voltmer-Darmanyan, BC 2007, 196, 196.
169 Vgl. Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, 2007, S. 2226.
170 Quelle: Finck von Finkenstein/Lehn/Schellhaas/Wegmann, Mathematik für Ingenieure, S. 340.
171 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1461, 1464.
172 Vgl. Gesetzesbegründung, BR-Drs. 220/07, S. 143.
173 Vgl. hierzu und im Folgenden BFH v. 17. 10. 2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171.

BFH Rechtsprechung auch auf die Möglichkeit einer Einengung der Bandbreite hin, diese Einschränkungen sollen aber lediglich dazu dienen "Ausreißer" zu eliminieren bzw. Besonderheiten von einzelnen Vergleichstransaktionen zu korrigieren"[174]. In welchen Umfang und in welcher Art die vorzunehmenden Bandbreitenbeschränkung auszuführen ist, macht das Gesetz nicht deutlich[175]. Nach der Gesetzesbegründung ist die Bandbreite entsprechend den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren einzuengen[176].

3. Hypothetischer Fremdvergleich

Sind keine tatsächlichen Fremdvergleichspreise zu ermitteln, ist gem. § 1 Abs. 3 S. 5 AStG ein angemessener Verrechnungspreis durch einen hypothetischen Fremdvergleich zu ermitteln. Dieser simuliert auf Grund des tatsächlichen Geschäftsvorfalls einen Preisbildungsprozess zwischen zwei gesellschaftsrechtlich unabhängigen Vertragspartnern[177]. Mit dem Verweis auf § 1 Abs. 1 S. 2 AStG legt der Gesetzgeber für das Handeln beider Vertragspartner die "Denkfigur" des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zu Grunde und unterstellt einen Verhandlungsprozess unter symmetrischer Informationslage[178]. Das die Simulation keine exakte Wissenschaft begründet, verdeutlicht die Aussage von WASSERMEYER, wonach das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters durch "Nachdenken" zu ermitteln ist[179].

a) Ermittlung des Einigungsbereichs

Im Gegensatz zu den Sätzen 1 und 2 ergibt sich durch einen hypothetischen Fremdvergleich keine Bandbreite von Fremdvergleichspreisen, sondern gem. § 1 Abs. 3 S. 6 AStG ein sog. *Einigungsbereich*. Dieser wird nach unten vom Mindestpreis des Leistenden und nach oben vom Höchstpreis des Leistungsempfängers begrenzt (Abbildung 3). Dem Gesetzestext mangelt es hierbei an der Berücksichtigung der Möglichkeit, dass in der Realität ein fremder Dritter unter Umständen nicht bereit ist, den Mindestpreis des anderen zu bezahlen und sich kein Einigungsbereich ergeben würde[180].

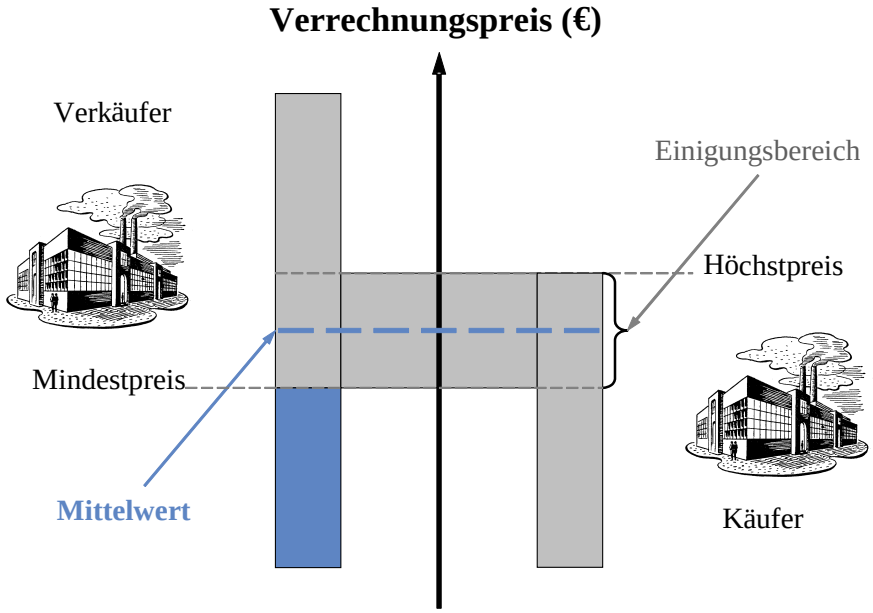


Abbildung 3: Bestimmung des Einigungsbereichs beim hypothetischen Fremdvergleich[181]

174 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1461, 1463.
175 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 87
176 Vgl. Gesetzesbegründung, BR-Drs. 220/07, S. 143; siehe auch VWG-Verfahren 2005 Tz. 3.4.12.5
177 Vgl. Freytag, Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes, 2007, S. 2194.
178 Vgl. dazu die Kritik in Kapitel 4.2.1.
179 Vgl. Wassermeyer , Sind Verrechnungspreise justitiabel?, 1994, S. 135; Vgl. auch Baumhoff in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 Anm. 361.
180 Vgl. Wassermeyer, DB 2007, 535; 538.
181 Quelle: Darstellung in Anlehnung an Hervé/Voltmer-Darmanyan/Hofer, BC 2007, 196, 197.

Die Ermittlung des Einigungsbereichs hat lt. § 1 Abs. 3 S. 6 AStG auf Grund innerbetrieblicher Planrechnungen und einer Funktionsanalyse zu erfolgen und wird durch die jeweiligen Gewinnpotenziale bestimmt[182].

b) Ansatz des Mittelwertes

Vom Steuerpflichtigen ist gem. § 1 Abs. 3 S. 7 HS. 1 AStG derjenige Preis innerhalb des Einigungsbereichs als Fremdvergleichspreis zu wählen, der mit der höchsten Wahrscheinlichkeit dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Als widerlegbare Vermutung gilt gem. § 1 Abs. 3 S. 7 HS. 2 AStG, dass der Mittelwert des Einigungsbereichs als Verrechnungspreis anzusetzen ist, falls kein anderer Wert vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht werden kann. Die Beweislast, einen anderen sachgerechteren Preis als den Mittelwert zu verwenden, obliegt der Verantwortung des Steuerpflichtigen.
Wie die Glaubhaftmachung erfolgen kann, bleibt unklar. FREYTAG sieht in der Umkehr der Beweislast zu Lasten des Steuerpflichtigen einen Widerspruch zur Amtsermittlungspflicht des § 88 AO[183]. Nach diesem hat die Finanzbehörde einen entscheidungserheblichen Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln.
Wird der Einigungsbereich vom Steuerpflichtigen unzutreffend bestimmt, kann gem. § 1 Abs. 3 S. 8 AStG von einer Korrektur abgesehen werden, wenn der zugrunde gelegte Verrechnungspreis innerhalb des tatsächlichen Einigungsbereichs fällt. Demnach würde es in der Praxis genügen nur eine der Preisgrenzen genau zu bestimmen, bspw. würde es ausreichen nur den Mindestpreis des Leistenden zutreffend festzulegen[184]. Eine solche Praxis würde aber den Steuerpflichtigen, der von vornherein den Einigungsbereich zutreffend bestimmt und den Mittelwert ansetzt, gegenüber dem "falsch" rechnenden Steuerpflichtigen benachteiligen[185]. Letztendlich obliegt es der Finanzverwaltung, genauer gesagt dem jeweiligen Außenprüfer, von § 1 Abs. 3 S. 8 AStG Gebrauch zu machen[186]. In der Gesetzesbegründung wird der Finanzverwaltung diesbezüglich ein Ermessensspielraum eingeräumt[187]. Wie streng oder großzügig diese Erleichterung durch die Finanzverwaltung gehandhabt wird, bleibt abzuwarten.

IV. Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 AStG und FVerlV

1. Inhalt der gesetzlichen Neuregelungen zur Funktionsverlagerung

Sind im Rahmen einer Geschäftsbeziehung weder uneingeschränkt noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichspreise festzustellen und wird in diesem Fall "eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mitübertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteile verlagert, so muss der Steuerpflichtige gem. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG den Gesamtwert der Funktion, betrachtet als sog. *Transferpaket,* auf Basis der jeweiligen Gewinnpotenziale unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze durch einen hypothetischen Fremdvergleich bestimmen.
Eine Gesamtbewertung des Transferpakets kann der Steuerpflichtige mit Hilfe des § 1 Abs. 3. S. 10 AStG, der sog. *Escape-Klausel*, umgehen, wenn er glaubhaft machen kann, dass entweder keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile mit der Funktion übergegangen sind (§ 1 Abs. 3 S. 10 Alt. 1 AStG), oder wenn die Summe der Einzelpreisbestimmungen der übertragenen und überlassenen Wirtschaftsgüter dem Preis für das ganze Transferpaket entspricht (§ 1 Abs. 3 S. 10 Alt. 2 AStG). Darüber hinaus begründet § 1 Abs. 3 S. 11 AStG die vom Steuerpflichtigen widerlegbare Vermutung, dass fremde Dritte bei einer späteren Abweichung der Gewinnentwicklung eine Preisanpassungsklausel vereinbart hätten. Wurde eine solche Regelung nicht

182 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 87.
183 Vgl. Freytag, Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes, 2007, S. 2196.
184 Vgl. Blumers, BB 2007, 1757, 1760.
185 Vgl. Frischmuth, IStR 2007, 485, 489.
186 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 88.
187 Vgl. Gesetzesbegründung BR-Drs. 220/07, S. 144.

vereinbart, so schreibt § 1 Abs. 3. S. 12 AStG vor, dass bei erheblichen und nur für den Fiskus günstigen Abweichungen der Gewinnentwicklung innerhalb der ersten zehn Jahre nach Geschäftsabschluss, eine einmalige Berichtigung des ursprünglichen Verrechnungspreises vorzunehmen ist. § 1 Abs. 3 S. 13 AStG ermächtigt das BMF zum Erlass einer Rechtsverordnung, um Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu regeln und um eine einheitliche Rechtsanwendung und die Übereinstimmung mit den internationalen Grundsätzen zur Einkünfteabgrenzung sicherzustellen[188].
Ein zusammenfassendes Schaubild zum Vorliegen und den Rechtsfolgen einer Funktionsverlagerung i.S.d. Außensteuerrechts findet sich in Anhang A2.

2. Funktionsverlagerung dem Grunde nach

a) Definition der Funktion

Der Begriff Funktion wurde mit der Neuregelung des Außensteuerrechts als ein unbestimmter Rechtsbegriff eingeführt[189]. Nach § 1 Abs. 3 S. 9 AStG liegt eine Funktionsverlagerung vor, wenn eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und übertragener oder überlassener Wirtschaftsgüter verlagert wird. Was unter einer Funktion i.d.S. zu verstehen ist, wird vom Gesetz nicht weiter ausgeführt. Eine klare Bestimmung des Begriffs ist aber unbedingt von Nöten, um als Tatbestandsmerkmal für eine steuerlich relevante Funktionsverlagerung zu dienen. Der Verordnungsgeber ist sich offensichtlich der Unschärfe des Funktionsbegriffes im Gesetzestext und der Notwendigkeit, diesen unbestimmten Rechtsbegriff zu konkretisieren, bewusst[190].
In § 1 Abs. 1 FVerlV definiert der Verordnungsgeber eine Funktion als „eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden“[191]. Die Formulierung der Definition lässt erkennen, dass der Verordnungsgeber sich an dem in Kapitel B, I, 1 beschriebenen organisationstheoretischen Funktionsbegriff orientiert[192]. Aufgrund der nahezu unbegrenzten Flexibilität hinsichtlich der Handhabung der Funktion und folglich der eindeutigen Identifizierung einer Funktion, ist der Bezug zum organisationstheoretischen Begriff als Kriterium zur objektiven Abgrenzung einer steuerlichen Bemessensgrundlage nicht geeignet[193]. Des Weiteren soll die Funktion gem. § 1 Abs. 1 S. 2 FVerlV ein organischer Teil des Unternehmens sein, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinne vorliegen muss[194]. Dadurch rückt der Gesetzgeber den Funktionsbegriff in die Nähe des Teilbetriebs, obwohl er eine Gleichsetzung ausdrücklich nicht anstrebt[195]. Hintergrund dieser Regelung ist, dass der Gesetzgeber an die Rechtsfolgen einer Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs anknüpfen will, ohne dass die Tatbestandsvorrausetzungen einer Teilbetriebsübertragung erfüllt sein müssen[196]. Die Unschärfe und die weite Definition des Funktionsbegriffes sind wohl der Tatsache geschuldet, dass der Verordnungsgeber mögliche Gestaltungsmöglichkeiten, die sich aus einer zu engen Definition ergeben könnten, im Vorhinein begrenzen möchte.
Der Funktionsbegriff des Außensteuerrechts ist m.E. als Tatbestandsmerkmal einer Besteuerung ungeeignet. Er ist zu unpräzise und zur objektiven Abgrenzung eines steuerlichen Tatbestandsmerkmals nicht zweckmäßig. Um eine steuerlich tragbarere Definition herzuleiten, fordern BORSTELL und SCHÄPPERCLAUS daher eine Anlehnung des Funktionsbegriffes im steuerlichen Sinne an den des Teilbetriebs. Sie definieren eine Funktion als[197]:

---

188 Vgl. hierzu Kapitel 1, Fn. 7.
189 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 88; Borstell/Schäperclaus, IStR 2008, 275, 275.
190 Vgl. Borstell/Schäperclaus, IStR 2008, 275, 277.
191 Vgl. dazu Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR, 2007, 1649, 1649; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, 2007, S. 2207ff.; Jahndorf, FR 2008, 71, 72; Borstell/Schäperclaus, IStR 2008, 275, 277; Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 306, 306; Zielke, DB 2007, 2781, 2781.
192 Vgl. Borstell/Schäperclaus, IStR 2008, 275, 277.
193 Vgl. Borstell/Schäperclaus, IStR 2008, 275, 276f.
194 So auch die Gesetzesbegründung, BR-Drs. 220/07, S. 144.
195 Vgl. Gesetzesbegründung, BR.Drs. 220/07 S. 144.
196 Nur wenn alle Betriebsgrundlagen den Besitzer wechseln ist einkommensteuerrechtlich von einem Übergang eines Teilbetriebs auszugehen. Vgl. dazu ausführlich Borstell/Schäpperclaus, IStR 2008, 275, 283f.
197 Vgl. Borstell/Schäpperclaus, IStR 2008, 275, 283.

> „die Zusammenfassung betrieblicher Aufgaben, der Wirtschaftsgüter, die zu ihrer Erfüllung notwendig sind, sowie der mit beidem zusammenhängenden Chancen und Risiken zu einem organischen Unternehmensteil. Dieser Unternehmensteil bildet eine abgrenzbare, selbstständige Einheit, die im Kontext eines aufnehmenden Unternehmens potentiell lebensfähig und in der Lage ist, nachhaltig Zahlungsmittelströme zu generieren."

Ein solches Funktionsverständnis würde m.E. der Tatsache gerecht, dass Funktionen ähnlich wie ein Teilbetrieb zu bewerten sind, und gleichzeitig die Identifikation und Abgrenzung von steuerlich relevanten Funktionen ermöglichen.

b) Definition der Funktionsverlagerung

Grundvoraussetzung für die Anwendung des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG ist das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung[198]. Der Terminus Funktionsverlagerung wird mit dem aktuellen § 1 Abs. 1 S. 9 AStG erstmalig in die deutsche Steuergesetzgebung eingeführt. Nach der Gesetzesbegründung definiert § 1 Abs. 1 S. 9 AStG, was unter einer Funktionsverlagerung zu verstehen ist[199]. Darin wird das Vorliegen einer Funktionsverlagerung mit dem Verlagern einer Funktion begründet. Die gesetzliche "Definition" ist tautologisch und kann daher als unzulänglich[200].
Erst die FVerlV gibt erklärende Hinweise über das Verständnis des Gesetzgebers und des BMF zur Funktionsverlagerung i.S.d. Außensteuerrechts.
Gem. § 1 Abs. 2 S.1 FVerlV liegt eine Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG vor:

> „wenn ein Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) einem anderen, nahe stehenden Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird."

Vorrausetzung für eine Funktionsverlagerung im steuerlichen Sinne ist demnach eine Einschränkung der Funktion beim verlagernden Unternehmen[201].
Zusätzlich bestimmt die Verordnung in § 1 Abs. 2 S. 2 FVerlV, dass auch im Falle einer nur vorübergehenden Übernahme der Funktion durch das übernehmende Unternehmen eine Funktionsverlagerung gegeben ist. Ebenso fallen gem. § 1 Abs. 2 S. 3 FVerlV Geschäftsvorfälle, die innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren verwirklicht werden, zum Zeitpunkt, zu dem sie die Vorraussetzungen des § 1 Abs. 2 S. 1 FVerlV wirtschaftlich erfüllen, unter die Neuregelungen zur Funktionsverlagerung. Sie sind dann als einheitliche Funktionsverlagerung zusammenzufassen. Dies steht im Einklang mit der BFH Rechtssprechung, wonach mehrere Geschäftsvorfälle für den Zweck einer steuerlichen Beurteilung zu einem Vorgang zusammengefasst werden können, wenn sie in einem zeitlichen und rechtlichen Zusammenhang stehen[202]. Satz 3 trägt der Tatsache Rechnung, dass eine Funktionsverlagerung nur selten in einem Veranlagungszeitraum zu vollziehen ist. Inwieweit die veranschlagte Spanne von fünf Jahren sachgerecht ist, ist fraglich.
Die Finanzverwaltung als auch die Literatur unterscheiden zwischen den folgenden Erscheinungsformen einer Funktionsverlagerung[203]:

> *Funktionsausgliederung*: Unter einer Funktionsausgliederung wird die vollständige Übertragung einer Funktion mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen und Risiken sowie

198 Vgl. Kapitel 4.4.2.
199 Vgl. Gesetzesbegründung, BR-Drs. 220/07, S. 144.
200 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1649, 1650; Borstell/Schäpperclaus, IStR 2008, 275, 275; Wassermeyer, FR 2008, 67, 67.
201 Vgl. Fuhrmann, KÖSDI 2008, 16188. 16189.
202 BFH v. 27.10.2005, IX R 76/03, DB 2006, S. 429.
203 Definition u.a.von Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1649, 1650; Frotscher, FR 2008, 49, 50; Jahndorf, FR, 101, 101; Jenzen, Internationale Funktionsverlagerungen, 2007, S. 9423; Klapdor, StuW 2008, 83, 89; Frischmuth, StuB 2007, 386, 387; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktions-verlagerungen, 2007, S. 2208; Freytag, Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes, 2007, S. 2197.

Entscheidungskompetenzen auf eine nahe stehende Person im Ausland verstanden (z. B. Verlagerung der Produktion auf einen Eigenproduzenten).

Funktionsabschmelzung: Bei der Funktionsabschmelzung wird nur ein Teil einer bestehenden Funktion übertragen. Die Funktion wird zu Gunsten eines anderen Rechtsträgers reduziert, wobei Chancen und Risiken sowie Entscheidungskompetenzen mit übertragen werden. (z. B. Eigenproduzent wird zum Auftragsfertiger).

Funktionsabspaltung: Wird eine bestehende Funktion oder Teilfunktion auf einen anderen Rechtsträger unter Beibehaltung der dazugehörigen Chancen und Risiken im Inland beim abgebenden Rechtsträger übertragen, so handelt es sich um eine Funktionsabspaltung (z. B. Verlagerung der Produktion auf einen ausländischen Lohnfertiger, der ausschließlich produktionsbezogene Chancen und Risiken trägt).

Funktionsausweitung: Übernahme einer weiteren Funktion (z.B. Auftragsfertiger wird zum Eigenproduzenten)

Funktionsverdoppelung: Um eine Funktionsverdoppelung bzw. Funktionsvervielfältigung handelt es sich, wenn eine gleichartige Funktion bei einem anderen Rechtsträger aufgebaut und die Funktion im Inland weiterhin ausgeübt wird (z.B. Neuaufbau einer ausländischen Produktionsstätte zur Ausweitung der Produktionskapazität).

Innerhalb der verschiedenen Ausprägungsformen einer Funktionsverlagerung nimmt sowohl die Funktionsabspaltung als auch die Funktionsverlagerung eine Sonderstellung ein. Für diese beiden Fallgruppen sieht die FVerlV spezielle Regelungen vor, auf die nachfolgend eingegangen wird.

c) Funktionsabspaltung

Ein typisches Beispiel für eine Funktionsabspaltung ist die (Teil-)Übertragung der inländischen Produktion auf einen ausländischen Lohnfertiger[204]. Das aufnehmende Unternehmen wird in diesem Fall nur gegenüber dem verlagernden Unternehmen als Dienstleister tätig und trägt allenfalls produktionsbezogene Risiken wie bspw. das Produktionsausfallrisiko. Das mit der Funktion verbundene Gewinnpotenzial sowie die Chancen und Risiken verbleiben beim verlagernden Unternehmen. Dieses gibt weiterhin vor, welche Produkte in welcher Stückzahl und in welcher Qualität produziert werden sollen und verpflichtet sich zur Abnahme der kompletten Produktion[205]. Da kein Absatzrisiko besteht, wird in solchen Fällen die Leistung des aufnehmenden Unternehmens üblicherweise als Dienstleistungsvergütung nach der Kostenaufschlagsmethode verrechnet[206]. Gleiches erkennt auch der Verordnungsgeber an und bestimmt in § 2 Abs. 2 S. 1 FVerlV, dass keine Bewertung eines Transferpakets erforderlich ist, wenn das übernehmende Unternehmen ausschließlich gegenüber dem verlagernden unternehmen tätig und das dafür zu entrichtende Entgelt nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt wird. Dies bedeutet nicht, dass eine Funktionsabspaltung keine Form der Funktionsverlagerung i.S.d. Außensteuerrechts ist[207]. Vielmehr verzichtet der Gesetzgeber auf eine Besteuerung des Kostenaufschlags. Dies ist auch sachgerecht, da es sich bei dem auf die Kosten aufgeschlagenen Gewinn ausschließlich um den Funktionsgewinn handelt und keine wesentlichen Chancen oder Vorteile verlagert worden sind[208].

d) Funktionsverdoppelung

Im Rahmen der gesetzlichen Neuerungen zu der steuerlichen Erfassung von Funktionsverlagerungen wurde besonders die Einschließung einer Funktionsverdoppelung unter die neuen Rechtsfolgen einer

---

204 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1950; Jahndorf, FR 2008, 101, 106.
205 Vgl. Yves/Voltmer-Darmanyan/Hofer, BC 2007, 258, 259.
206 Vgl. Burkert, IStR 2003, 356, 357; Jahndorf, FR 2008, 101, 106.
207 Vgl. hierzu und im Folgenden Jahndorf, FR 2008, 101, 106.
208 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1950.

Funktionsverlagerung im Schrifttum und auf Fachseminaren kritisch diskutiert[209]. In früheren Entwürfen zur FVerlV sollte nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Funktionsverdoppelung ebenso wie eine Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 S. 9 AStG zu beurteilen sein und den gleichen Rechtsfolgen unterliegen[210]. Diese Ansicht wurde in der Literatur grds. widersprochen[211].
Das Gesetz spricht bei einer Funktionsverlagerung davon, dass etwas übertragen, überlassen oder verlagert wird. Demnach muss eine Veränderung bzw. Beeinträchtigung des zuvor herrschenden Zustandes beim verlagernden Unternehmen vorliegen[212]. Mit anderen Worten. muss die Funktion beim verlagernden Unternehmen nach der Verlagerung entweder eingeschränkt oder nicht mehr vorhanden sein[213]. Einer Funktionsverdoppelung fehlt es aber an der Beeinträchtigung der Funktion beim verlagernden Unternehmen. Die Funktion ist nach der Verdopplung im gleichen Umfang und in gleicher Art beim verlagernden Unternehmen vorhanden. Der Tatbestand der Funktionsverdoppelung widerspricht somit den Vorraussetzungen einer Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG[214]. Die ursprüngliche Version der FVerlV ging daher über die Ermächtigungsgrundlage des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG hinaus[215]. Eine Einbeziehung der Funktionsverdoppelung als Vorraussetzung für die Anwendung der Grundsätze für die Besteuerung von Funktionsverlagerungen ist demnach abzulehnen.
Der Verordnungsgeber hat diese Kritik in der endgültigen Fassung der Verordnung vom 23. Mai 2008 scheinbar aufgenommen und schließt in § 1 Abs. 6 FVerlV die Funktionsverdoppelung insofern als Fall der Funktionsverlagerung aus, wenn es innerhalb von fünf Jahren nach Aufnahme der Funktion durch das aufnehmende Unternehmen zu keiner Einschränkung der Funktion beim verlagernden Unternehmen kommt. Bei einer Einschränkung der Funktion beim inländischen Unternehmen innerhalb der ist die Funktionsverdoppelung in voller Höhe als Funktionsverlagerung zu beurteilen und zu bewerten. Diese Vorschrift wird als notwendig angesehen, um Missbrauchsfälle, in denen der Tatbestand einer Funktionsverlagerung dadurch umgangen werden soll, indem zuerst eine Funktionsverdoppelung durchgeführt und im Anschluss daran eine Abschmelzung der inländischen Funktion vorgenommen wird, zu verhindern[216]. Ob eine zeitliche Restriktion von fünf Jahren in diesem Zusammenhang angemessen ist oder nicht ein kürzerer Zeitraum ausreichend wäre, ist umstritten[217]. Solch eine Regelung, die die deutsche Wirtschaft dazu verleitet unrentable Funktionen mehrere Jahre parallel zu anderen Funktionen im Ausland beizubehalten, nur um steuerliche Rechtsfolgen zu entgehen, erscheint nicht zweckmäßig[218].
Die weiterhin bestehenden Probleme durch die implizite Subsumierung der Funktionsverdoppelung unter die Regelungen zur Funktionsverlagerung durch die FVerlV sollen mit Hilfe des nachfolgenden Beispiels aufgezeigt werden[219]:

> Das deutsche Unternehmen D fertigt in Deutschland ein Produkt P und vertreibt dieses in Europa. D möchte sein Produkt auch auf dem asiatischen Markt anbieten. Für die Erschließung dieses Marktes wird eine asiatische Tochtergesellschaft T gegründet. T wird während der Markterschließung von D mit einer entsprechenden Menge von P beliefert. Um diesen zusätzlichen Bedarf nachzukommen wird die einheimische Produktionskapazität bis

---

209 Vgl. u.a. Welling/Tiemann, FR 2008, 68, 70; Richter/Welling, FR 2008, 71, 72; Müller/Henning, IStR 2008, Heft 3, III-IV; BDI-Workshop Funktionsverlagerung, 2007, (Veröffentlicht unter: http://www.bdi-online.de/Dokumente/WorkshopBerichtBDI410547_BDI_415056.pdf), [Stand: 15.10.2008].
210 Vgl. den Entwurf zur Funktionsverlagerungsverordnug, § 1 Abs. 4., [Stand: Juni 2007].
211 Siehe nur Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1649, 1650.
212 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1649;1650. Jahndorf, FR 2008, 101, 106.
213 Vgl. hierzu Kapitel 4.4.2.2.
214 Vgl. Kapitel 4.4.2.
215 Vgl. Frischmuth, Funktionsverdoppelung, S. 2257; Blumers, BB 2007, 1757, 1758; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1649;1650. Frotscher, FR 2008, 49, 51; Jenzen, Internationale Funktionsverlagerungen, 2007, S. 9424; Brandenberg, BB 2008, 864, 866f. Welling/Tiemann, FR 2008, 68, 71. Jahndorf, FR 2008, 102, 106.
216 Vgl. Verordnungsbegründung, BR-Drs. 352/08, S. 13; Vgl. auch die Äußerungen von Schwenke in Richter/Welling, FR 2008, 71, 72f. und in S:R 2008, S. 106, 106.
217 Vgl. Verordnungsbegründung, BR-Drs. 352/08, S.13; Schwenke in Richter/Welling, FR 2008, 7173; a.A. Kroppen/Rasch, Die Funktionsverlagerungsverordnung, 2008, S. 2344.
218 Vgl. Kroppen/Rasch, Die Funktionsverlagerungsverordnung, 2008, S. 2344. Ditz, S:R 2008, 193, 193.
219 Siehe auch das Bsp. von Kroppen/Rasch, Die Funktionsverlagerungsverordnung, 2008, S. 2343f.; das Bsp. von Schwenke, in Richter/Welling, FR 2008, 71, 73.

zur Kapazitätsgrenze erhöht. Nach erfolgreicher Markterschließung übernimmt T die Produktion für den asiatischen Markt vollständig. Zur Nutzung des Produktions- und Prozess-Know-Hows zahlt sie eine fremdübliche Lizenz an D.

In dem geschilderten Beispiel handelt es sich um eine Funktionsverdoppelung i.S.d. § 1 Abs. 6 S. 1 FVerlV. Das Vorgehen, die einheimische Produktionskapazität vor der Errichtung einer weiteren Produktionsstätte im Ausland zu erhöhen, ist in der betriebswirtschaftlichen Praxis üblich. Zum einen mag darin die Ursache für die Entscheidung, einer weitere Produktionsstätte zu errichten, begründet sein; zum anderen ist es üblich, im Zuge einer Markterschließung den neuen Markt zu beliefern, bevor in eine zusätzliche Produktionsstätte im Ausland investiert wird. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die gesetzlichen Regelungen zur Funktionsverlagerung anzuwenden sind, wenn

a) die Kapazitätsauslastung der Gesellschaft D nach der Verlagerung wieder verringert wird, da nun wie bereits zuvor nur noch der europäische Markt beliefert werden muss.

b) sich die Lage der Gesellschaft D auf Grund von Umsatz-, Gewinn- und Mitarbeiterschwankungen (Konjunktureinbruch im Inland) in den anschließenden Jahren verschlechtert.

Nach § 1 Abs. 6 S. 1 FVerlV liegt im Rahmen einer Funktionsverdoppelung eine Funktionsverlagerung i.S.d. Außensteuerrechts vor, wenn es zu einer Einschränkung der Ausübung der betreffenden Funktion beim verlagernden Unternehmen kommt. Was genau unter einer Einschränkung zu verstehen ist und in welchen Fällen eine solche Einschränkung gegeben ist, wird vom Verordnungsgeber offen gelassen[220]. Die Begründung zu § 1 Abs. 6 S. 1 FVerlV relativiert die Formulierung der Verordnung und spricht von geringfügigen und zeitlich begrenzten Einschränkungen, den sog. Bagatellfällen. Für diese sind die Regelungen zur Funktionsverlagerung nicht anzuwenden. Wann eine geringfügige Einschränkung vorliegt, kann auf Grund fehlender Abgrenzungsmerkmale, bspw. Umsatzeinschränkungen oder Anzahl der Mitarbeiter, mit Hilfe des Gesetzes und der FVerlV nicht beantwortet werden[221]. Laut Verordnungsbegründung soll das bis zum Ende des Jahres 2008 zu erwartende BMF - Schreiben anhand von Beispielen eine Abgrenzung derartiger Fälle vornehmen und dadurch zur Rechtssicherheit beitragen[222]. Folglich ist der Gesetzesanwender bis dahin mit einer erheblichen Rechtsunsicherheit konfrontiert[223].
Als Alternative zu dem Vorgehen der Verordnungsgeber, wäre nach KROPPEN und RASCH aus Gründen der Rechtssicherheit eine *„safe haven“* - Regelung vorzuziehen gewesen. Dazu hätten innerhalb der Verordnung Kriterien definiert werden können, bei deren Absinken bis zu einer bestimmten Grenze, bspw. bis zu 75% des Augsgangswerts, keine Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG vorliegen würde[224]. Ein solcher Ansatz würde m.E. zwar die Rechtssicherheit erhöhen, aber zusätzliche Anforderungen an ein entsprechendes Dokumentationssystem des Steuerpflichtigen stellen und von diesem einen erheblichen Mehraufwand abverlangen.
Neben den Bagatellfällen hat Steuerpflichtige nach § 1 Abs. 6 S. 2 Alt. 2 FVerlV des Weiteren die Möglichkeit, bei Einschränkungen der inländischen Funktion im Zusammenhang mit einer Funktionsverdoppelung die Rechtsfolgen einer Funktionsverlagerung zu vermeiden, wenn er glaubhaft machen kann, dass die Einschränkung in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung steht. Welche Anforderungen bzw. welche Kriterien für eine Glaubhaftmachung zu erfüllen sind, wird von der FVerlV nicht näher präzisiert. Hierzu muss wieder die Begründung zu § 1 Abs. 6 S. 2 FVerlV hinzugezogen werden. Ihr ist zu entnehmen, dass für eine Glaubhaftmachung eine plausible Darlegung aller tatsächlichen, objektiven Umstände erforderlich ist. Diese müssen den Rückschluss zulassen, dass kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der (späteren) Einschränkung der betreffenden inländischen Funktion des bisher schon

220 Vgl. Fuhrmann, KÖSDI 2008, 16188, 16189; Ditz, S:R 2008, 193, 193.
221 Vgl. Kroppen/Rasch, Die Funktionsverlagerungsverordnung, S. 2343f.
222 Siehe Verordnungsbegründung, BR-Drs. 352/08, S. 13.
223 Vgl. Ditz, S:R 2008, 193, 194.
224 Vgl. Kroppen/Rasch, Die Funktionsverlagerungsverordnung, 2008, S. 2344; GlA. Fuhrmann, KÖSDI 2008, 16188, 16189.

tätigen Unternehmens und der Aufnahme dieser Funktion durch das andere Unternehmen gegeben ist. Veränderungen auf dem inländischen Markt, bspw. veränderte Wettbewerbssituationen, veränderte Verbraucherbedürfnisse etc., die zu Einschränkungen der inländischen Funktion führen, dürften demnach keine Anwendung der gesetzlichen Regelungen zur Funktionsverlagerung auslösen[225]. Durch die Vorschrift wird der Steuerpflichtige in die Pflicht genommen, inländische Funktionseinschränkungen zu begründen, wodurch dessen Dokumentationspflichten und die daran geknüpften Anforderungen erhöht werden[226].

e) Negativabgrenzung

Um den weiten Begriff der Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG i.V.m. § 1 Abs. 1 und 2 FVerlV einzuschränken, nimmt § 1 Abs. 7 FVerlV neben der Funktionsverdoppelung weitere Abgrenzungen der Funktionsverlagerung zu anderen Geschäftsvorfällen vor. Von den Rechtsfolgen der Funktionsverlagerung grds. ausgeschlossen sind demnach die ausschließliche Übertragung von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen, konzerninterne Personalentsendungen und Sachverhalte, die zwischen voneinander unabhängigen Dritten nicht als Erwerb oder Veräußerung einer Funktion angesehen würden.
Nach § 1 Abs. 7 S. 1 FVerlV gelten Fälle, in denen ausschließlich Wirtschaftsgüter jeder Art veräußert oder zur Nutzung überlassen werden oder nur Dienstleistungen erbracht werden, nicht als Funktionsverlagerung wenn diese nicht wirtschaftlicher Bestandteil einer Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 2 FVerlV sind.
Gleiches trifft gem. § 1 Abs. 7 S. 2 FVerlV auch für die Entsendung von Mitarbeitern innerhalb eines Konzerns zu. Wenn bei der Personalentsendung keine Funktion mit übergeht, liegt i.d.R. auch keine Funktionsverlagerung vor. Wann aber eine Funktion bei der Personalentsendung mit übergeht, stellt die Verordnung nicht klar. Eine Versetzung von Mitarbeitern führt grds. dazu, dass diese ihr Wissen mitnehmen und es in ihrem bisherigen oder in einem vergleichbaren Arbeitsgebiet wieder einsetzen. Nach der Begründung zu § 1 Abs. 7 S. 2 AStG könnte in diesem Fall doch eine Funktionsverlagerung begründet sein, falls das „entsandte Personal seine bisherigen Zuständigkeitsbereich aus dem entsendeten Unternehmen mitnimmt und nach der Entsendung im aufnehmenden Unternehmen die gleiche Tätigkeit ausübt und infolge dessen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen oder zur Nutzung überlassen werden bzw. Chancen und Risiken übergehen“. Folglich könnte in der Praxis durch die Einschränkung in der Verordnungsbegründung die Ausnahme, dass Personalentsendungen als Funktionsverlagerungen zu beurteilen sind, zum Regelfall werden[227]. Können die Tätigkeiten der entsandten Mitarbeiter aber als Dienstleistungen qualifiziert werden, liegt nach § 1 Abs. 7 S. 1 FVerlV wiederum kein Fall einer Funktionsverlagerung vor.
Von den gesetzlichen Grundsätzen der Funktionsverlagerung ebenso ausgenommen sind gem. § 1 Abs. 7 S. 2 Alt. 1 FVerlV Verlagerungsvorgänge, die zwischen fremden Dritten nicht als Veräußerung oder entgeltlicher Erwerb einer Funktion angesehen werden. Nach der Verordnungsbegründung fallen darunter sog. geringfügige Verlagerungen (Bagatellfälle), die keine Gewinnauswirkung haben, und solche Vorgänge (z.B. fristgerechte Kündigung von Verträgen, Auslaufen einer Vertragsbeziehung), die formal aus Verordnungssicht die Vorraussetzungen einer Funktionsverlagerung erfüllen würden, aber in der Realität entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz anders abgewickelt werden[228]. Solche Fälle sollen ebenfalls im BMF-Anwendungsschreiben anhand von Beispielen herausgearbeitet werden.
Die Entscheidung, ob ein Sachverhalt als Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG vorliegt, hängt letztlich davon ab, ob Chancen und Risiken vom verlagernden auf das übernehmende Unternehmen übergehen. Ist dies nicht der Fall, kann m.E. allein von der Begrifflichkeit her keine Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG vorliegen[229].

---

225 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945.
226 Vgl. Kroppen/Rasch, Die Funktionsverlagerungsverordnung, 2008, S. 2345.
227 Vgl. Kroppen/Rasch, Die Funktionsverlagerungsverordnung, 2008, S. 2346; Fuhrmann, KÖSDI 2008, 16188, 16190; Frotscher, FR 2008, 49, 56.
228 Vgl. Verordnungsbegründung, BR-Drs. 352/08, S.15; Kroppen/Rasch, Die Funktionsverlagerungs-verordnung, 2008, S. 2347.
229 Vgl. Brandenberg, BB 2008, 864, 865.

3. Funktionsverlagerung der Höhe nach

a) Bewertungskonzept des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG

Der Steuerpflichtige hat gem. § 1 Abs. 3 S. 9 HS 2 AStG den Einigungsbereich auf Grundlage einer Verlagerung der Funktion als Ganzes mit Hilfe eines hypothetischen Fremdvergleichs zu ermitteln. Der zu bestimmende Einigungsbereich zwischen verlagernden und aufnehmenden Unternehmen ist nicht anhand der Verrechnungspreise für die einzeln übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter zu beurteilen. Stattdessen fingiert das Gesetz den Übergang eines Transferpakets, für das eine ertragswertorientierte Gesamtbewertung durchzuführen ist[230]. Auf Basis des Transferpakets hat der Steuerpflichtige sowohl aus Sicht des verlagernden als auch aus der Perspektive des aufnehmenden Unternehmens ein Gesamtentgelt für die Funktionsverlagerung auf Grund einer Funktionsanalyse und innerbetrieblichen Planungsrechnungen unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen.
Die Annahme eines Transferpakets als Besteuerungsobjekt wird vom Gesetzgeber als zweckmäßig angesehen, da der Preis der im Rahmen einer Funktionsverlagerung einzeln übertragenen Wirtschaftsgüter regelmäßig nicht dem Wert der Funktion entspricht[231]. Eine solche Regelung macht nur Sinn, wenn es um mehr als die bisher mögliche Besteuerung bloßer Übertragungen bzw. Nutzungsüberlassungen von Wirtschaftsgütern, der Erbringung von Leistungen sowie von Geschäftschancen geht[232]. Andernfalls wäre eine Neuregelung nicht erforderlich gewesen[233]. Mit dem Ansatz des Transferpakets sieht der Gesetzgeber bei einer Funktionsverlagerung eine Bewertung wie bei einer (Teil-) Unternehmensveräußerung vor[234]. Eine Gesamtwertbetrachtung soll über die Bewertung von einzelnen Wirtschaftsgütern hinaus die Erfassung von sonstigen Vorteilen ermöglichen[235]. Insbesondere wird mit der Besteuerung von Funktionsverlagerungen künftig auch ein anteiliger Geschäfts- oder Firmenwert (GoF) erfasst[236].

b) Anwendung der Transferpaketregelung

Nach dem Wortlaut des Gesetzes kommt eine Bewertung der Funktionsverlagerung auf Grundlage des sog. Transferpakets nur "in den Fällen des Satzes 5", also in Fällen des hypothetischen Fremdvergleichs, in Frage. Eine generelle Regel, Fremdvergleichspreise für Funktionsverlagerungen ausschließlich mit Hilfe eines hypothetischen Fremdvergleichs zu ermitteln, kann indes daraus nicht abgeleitet werden[237]. Die Bestimmung von angemessenen Verrechnungspreisen ist, wie bei allen grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen, gem. den Erläuterungen zum Stufenverhältnis in Kapitel D, III auch im Falle einer Funktionsverlagerung vorrangig nach den Vorgaben des § 1 Abs. 3 S. 1-4 AStG zu bestimmen[238]. Erst wenn im Zuge einer Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG keine tatsächlichen Fremdvergleichswerte festzustellen sind, hat der Steuerpflichtige eine Gesamtbewertung auf Grundlage des Transferpakets vorzunehmen[239].
Im Falle einer Gesamtbewertung stellt § 2 Abs. 1 FVerlV klar, dass die Preisbestimmung für das Transferpaket ebenfalls vorrangig auf Grund uneingeschränkter oder eingeschränkter Fremdvergleichswerte vorzunehmen ist. Da Funktionen auch zwischen fremden Dritten verlagert werden, besteht somit die Möglichkeit, vornehmlich für Routine- und Hilfsfunktionen, konkrete Fremdvergleichswerte heranzuziehen[240]. In der Begründung zu § 2 Abs. 1 S. 1 AStG weist der Verordnungs-

---

230 Vgl. Jenzen, Internationale Funktionsverlagerungen, S. 9425.
231 Vgl. Gesetzesbegründung, BR-Drs. 220/07, S. 144; Verordnungsbegründung, BR-Drs. 352/08, S. 17.
232 Vgl. Hey, BB 2007, 1303, 1307f.; Frotscher, FR 2008, 49, 52.
233 Vgl. Frotscher, FR 2008, 49, 52.
234 Vgl. Welling/Tiemann, FR 2008, 68, 68.
235 Vgl. Welling, StC 2007, 24, 26.
236 Vgl. Looks/Scholz, BB 2007, 2541, 2541; Haas, S:R 2008, 107, 107f.
237 Vgl. Wassermeyer/Baumhoff/Greinert in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 Anm. V 78, Mai 2008; Blumers, BB 2007, 1757, 1759.
238 Vgl. Baumhoff, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 Anm. 352; Jahndorf, FR 2008, 101, 107; Frotscher, FR 2008, 49, 50; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, 2007, S. 2209.
239 Vgl. Jenzen, Internationale Funktionsverlagerungen, 2007, S. 9422.
240 Vgl. Jahndorf, FR 2008, 101, 107; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1948.

geber jedoch darauf hin, dass es auf Grund der meist individuellen Zusammensetzung des Transferpakets in der Praxis kaum möglich sein wird, tatsächliche Fremdvergleichswerte festzustellen und regelmäßig der hypothetische Fremdvergleich zur Anwendung kommt[241].

c) Definition des Transferpakets

In § 1 Abs. 3 S. 9 AStG wird bestimmt, dass das Transferpaket die Grundlage für die Bewertung einer Funktionsverlagerung darstellt. Die Legaldefinition bezeichnet ein Transferpaket als die Verlagerung der "Funktion als Ganzes". Die gesetzliche Definition ist nicht ausreichend, um daraus abzuleiten, was dieses "Ganze" alles umfassen soll[242]. Für eine aussagekräftigere Definition des Begriffs muss daher § 1 Abs. 3 FVerlV herangezogen werden. Demnach umfasst ein Transferpaket neben der Funktion zusätzlich alle mit dieser Funktion zusammenhängenden übertragenen oder überlassenen Chancen und Risiken sowie Wirtschaftsgüter, Vorteile und Dienstleistungen. Die übertragenen Wirtschaftsgüter können sowohl von materieller Art (Produktionsmaschinen) als auch, häufiger, von immaterieller Art (Patente, Know-How, Kundenstamm, Geschäftschancen, Firmenwert) sein[243].

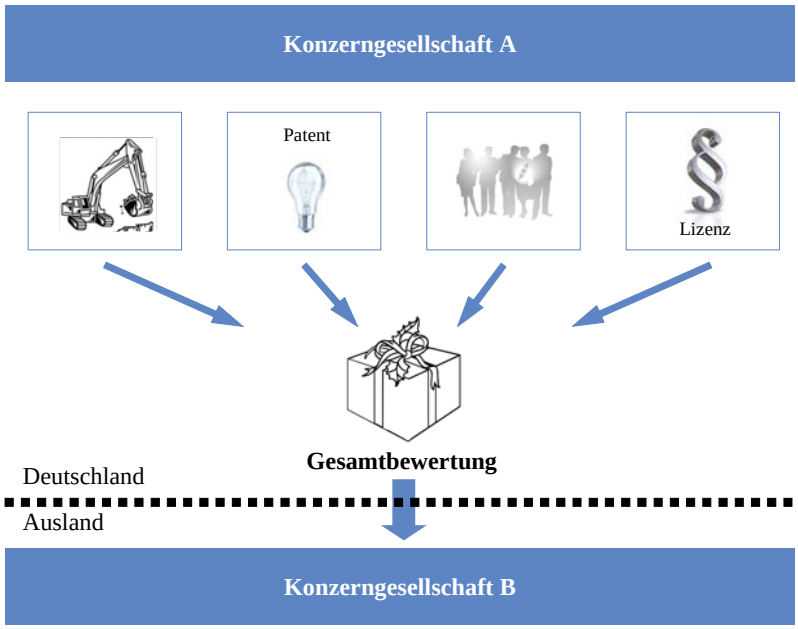


Abbildung 4: Transferpaket als Bewertungsobjekt bei Funktionsverlagerungen[244]

Im Vordergrund des Transferpaketansatzes stehen aber die mit der Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken[245]. Denn die Höhe des Gesamtentgelts für das Transferpakets hängt maßgeblich von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) ab[246], welche bei einer wirtschaftsgutbezogenen Betrachtung nicht Gegenstand der Besteuerung sind[247].

d) Bewertung des Transferpakets

(aa) Grundlage der Transferpaketbewertung: Gewinnpotenzial

Gewinnpotenziale i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 6 AStG sind gem. § 1 Abs. 4 FVerlV die aus der verlagerten Funktion jeweils zu erwartenden Reingewinne nach Steuern (Barwert), auf die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter aus der Sicht des verlagernden Unternehmens nicht unentgeltlich verzichten würde und für die ein solcher Geschäftsleiter aus der Sicht des übernehmenden

241 Vgl. Verordnungsbegründung, BR-Drs. 352/08, S. 15.
242 Vgl. Ditz, S:R 2008, 108, 108.
243 Vgl. Frotscher, FR 2008, 49, 52.
244 Quelle: Darstellung in Anlehnung an Welling, StC 2007, 24, 27.
245 Vgl. Frotscher, FR 2008, 49, 52.
246 Vgl. Jahndorf, FR 2008, 101, 107.
247 Vgl. Frotscher, FR 2008, 49, 52.

Unternehmens bereit wäre, ein Entgelt zu zahlen. Das Gewinnpotenzial ist gleichzusetzen mit den Gewinnerwartungen aus der Funktionsverlagerung, jeweils aus der Perspektive des verlagernden und des übernehmenden Unternehmens[248].
Für die Bewertung des Transferpakets sind gem. § 3 Abs. 1 FVerlV nur diejenigen Gewinne heranzuziehen, die zum Zeitpunkt der Verlagerung aus der Ausübung der Funktion erwartet werden können und der Funktion zuzuordnen sind. Eine Isolierung eines Teilgewinns aus dem Gesamtgewinn und gleichzeitige Zuordnung zu einer Funktion kann abhängig von der Art und Zusammensetzung des Transferpakets erhebliche Schwierigkeiten bereiten[249]. Wie der Reingewinn genau zu ermitteln ist, wird von der Verordnung nicht präzisiert[250]. Dies erlaubt dem Steuerpflichtigen diejenige Gewinngröße anzusetzen, die ihm betriebswirtschaftlich am besten geeignet erscheint[251]. Die jeweiligen Gewinnerwartungen sind gem. § 3 Abs. 2 S. 1 FVerlV unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls vor und nach der Funktionsverlagerung sowie unter Berücksichtigung tatsächlicher bestehender Handlungsmöglichkeiten zu ermitteln. Des Weiteren sind auch ausländische Standortvorteile oder -nachteile sowie Synergieeffekte mit einzubeziehen.
Ein im Ausland niedrigeres Lohnniveau stellt bspw. ein Standortvorteil dar und würde – ceteris paribus - zu einem höheren Gewinn des aufnehmenden Unternehmens führen[252]. Gleiches gilt für ausländische Steuervorteile, da die Gewinne nach Steuern anzusetzen sind. Ein niedriges Besteuerungsniveau im Sitzstaat des übernehmenden Unternehmens wirkt sich somit erhöhend auf das Gewinnpotentials des Erwerbers und damit gleichzeitig auf die Bemessungsgrundlage in Deutschland aus. Diese sind ebenso wenig wie ein niedriges ausländisches Lohnniveau in Deutschland veranlasst, weswegen es m.E. nicht ersichtlich ist warum Standortvorteile in die deutsche Besteuerungsgrundlage mit einbezogen werden. Unklar bleibt auch welche Steuern zu berücksichtigen sind. So stellt sich die Frage, ob nur Bezug auf die Steuern des Unternehmens oder zusätzlich auch auf die der Gesellschafter genommen wird[253]. Folglich wird kein objektiver Marktwert erfasst; stattdessen zielt die Besteuerung auf persönliche Verhältnisse des übernehmenden Unternehmens ab[254].

(bb) Kapitalisierungszeitraum

Sind die auf das Transferpaket entfallenden Gewinnerwartungen isoliert, muss geklärt werden, über welchen Zeitraum diese prognostiziert werden sollen. § 6 FVerlV bestimmt in diesem Zusammenhang, dass grds. von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum ausgegangen werden muss, "damit die erforderlichen Berechnungen rechtssicher vorgenommen werden können". Die Verordnungsbegründung rechtfertigt diesen Ansatz dadurch, dass auch bei "Betriebs- und Teilbetriebsveräußerungen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum angewandt wird und Funktionsverlagerungen solchen Vorgängen ähneln"[255]. Zwischen einer Funktionsverlagerung i.S.d. Rechtsverordnung und einer Betriebs- oder Teilbetriebsverlagerung bestehen jedoch wesentliche Unterschiede[256]. Insbesondere die nicht erforderliche Lebensfähigkeit einer Funktion im Gegensatz zur notwendigen bei einer Betriebs- oder Teilbetriebsverlagerung sollte wirtschaftlich den Ansatz eines unbegrenzten Kapitalisierungszeitraums verbieten[257].
Ein begrenzter Kapitalisierungszeitraum kann gem. § 6 FVerlV nur dann der Berechnung zu Grunde gelegt werden, wenn die Gründe vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht werden oder aber die Gründe für einen begrenzten von den Umständen der Funktionsausübung abhängigen Zeitraum ersichtlich sind. Die Verordnung beschreibt damit weder mögliche Gründe für einen zeitlich begrenzten Prognosezeitraum noch die Anforderungen für einen glaubhaften Nachweis. Sofern zeitliche Beschränkungen, wie z.B. Produktlebenszyklen, technischer Fortschritt oder befristete

248 Vgl. Gesetzesbegründung, BR-Drs. 220/07, S. 144.
249 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1949.
250 Bspw. könnte der Reingewinn nach EStG, HGB, IFRS, US-GAAP etc. ermittelt werden.
251 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1949.
252 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1950.
253 Vgl. hierzu Looks/Scholz, BB 2008, 2541, 2544f.
254 Vgl. hierzu und im Folgenden Frotscher, FR 2008, 49 57.
255 Vgl. Verordnungsbegründung, BR-Drs. 220/07, S. 21.
256 Vgl. Blumers, BB 2007, 1757, 1759ff.; Haas, S:R 2008, 107, 107f.
257 Vgl. Oestreicher/Hundeshagen, DB 2008, 1693, 1693.

Genehmigungen, berücksichtigt werden müssen, erscheint ein verkürzter Kapitalisierungszeitraum indes sachgerecht und fremdvergleichskonform[258].

(cc) Kapitalisierungszins

Ist der Kapitalisierungszeitraum für die aus dem Transferpaket entstehenden Zahlungsströme festgelegt, so verlangt das Gesetz und die Verordnung, diese mit einem adjustierten Kapitalisierungszinssatz zu diskontieren. Während das Gesetz allgemein regelt, dass funktions- und risikoadäquate Kapitalisierungszinssätze zu verwenden sind, wird in der Verordnung auf die Bestimmung der Zinssätze eingegangen. So ist gem. § 5 FVerlV zur Bestimmung eines angemessenen Kapitalisierungszinssatzes "unter Berücksichtigung der Steuerbelastung vom Zins für eine risikolose Investition auszugehen, auf den ein funktions- und risikoadäquater Zuschlag vorzunehmen ist". Wie die einzelnen Komponenten der Kapitalisierungszinssätze, d.h. der risikolose Basiszins sowie der Risikozuschlag, genau zu ermitteln sind, stellt die Verordnung nicht klar[259].
Der Kapitalisierungszinssatz leitet sich i.d.R. aus Preisbildungsmodellen an Kapitalmärkten wie dem Capital Asset Pricing Model (CAPM) ab. Diesem Modell zufolge wird die Renditeforderung aus einer risikolosen Verzinsung und einer Risikoprämie bestimmt, welche das Marktrisiko sowie einen Beta-Faktor zur Berücksichtigung der Chancen und Risiken der übernommenen Funktion abbildet[260].
Der risikolose Basiszins entspricht einer (quasi-) risikofreien Anlage wie es beispielsweise bei Bundesanleihen mit langfristig erzielbaren Renditen oder festverzinslichen Wertpapieren der Fall ist, die sich lediglich in ihrer Laufzeit unterscheiden[261]. Die Laufzeit des verwendeten Wertpapiers sollte sich gem. § 5 S. 2 FVerlV entsprechend dem Grundsatz der Laufzeitäquivalenz nach der Ausübungsdauer der übernommenen Funktion richten.
Die Risikoprämie wird durch den Beta-Faktor als Maßgröße bestimmt. Im Zusammenhang mit einer Unternehmensbewertung bildet der Faktor die relative Kursschwankungsbreite von börsennotierten Unternehmen im Verhältnis zum Gesamtmarkt ab. In Bezug auf die Funktionsverlagerung zeigt der Beta-Faktor demnach die Volatilität der verlagernden Funktion an, so dass die Höhe des Risikozuschlags von der Unsicherheit der künftigen finanziellen Überschüsse bestimmt wird[262].
Problematisch bei der Anwendung von Kapitalmarktmodellen ist das Fehlen von vergleichbaren Transferpaketen, um eine marktorientierte Bestimmung des Risikozuschlags zu gewährleisten. Es wird daher in der Literatur wiederholt vorgeschlagen, die Gewinnpotentiale indirekt aus der Differenz der Unternehmenswerte des übernehmenden und verlagernden Unternehmens vor und nach der Funktionsverlagerung abzuleiten[263].

e) Bestimmung des Einigungsbereichs und Verrechnungspreises

Der Steuerpflichtige hat gem. § 1 Abs. 3 S. 9 i.V.m. S. 5ff. AStG den Einigungsbereich, bestehend aus dem Mindestpreis des verlagernden und dem Höchstpreis des aufnehmenden Unternehmens, zu ermitteln[264]. Die Obergrenze des Einigungsbereichs stellt regelmäßig das Gewinnpotenzial aus Sicht des funktionsaufnehmenden Unternehmens dar[265]. Dieses ist gleichbedeutend mit dem kapitalisierten Gewinn, den das aufnehmende Unternehmen aus der verlagerten Funktion zu erzielen erwartet[266]. Für die Bestimmung des Mindestpreises unterscheidet die Verordnung zwischen drei Fallgruppen[267].

---

258 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1951; Frotscher FR 2008, 49, 56; Freytag, Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes, 2007, S. 9428; Jenzen, Internationale Funktionsverlagerungen, 2007, S. 9428.
259 Vgl. Oestreicher/Hundeshagen, DStR 2008, 1643, 1643f.; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1951f.
260 Vgl. Gebhardt/Daske, Bestimmung von Kapitalkosten, S. 1.
261 Vgl. Cox/Ingersoll/Ross, Econometrica 1985, 385, 385. Für einen Überblick über die in Deutschland gängigen Zerobonds siehe EZB, Euro area economic and financial data, (Veröffentlicht unter http://www.ecb.europa.eu/stats/keyind/html/sdds.en.html), [Stand: 15.10.2008].
262 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1952.
263 Vgl. Brandenberg, BB 2008, 864, 866; Jenzen, Internationale Funktionsverlagerungen, S. 9427; Oestreicher/Hundeshagen, DB, 2008, 1637, 1638, m.w.N. und ausführlicher Beispielberechnung.
264 Vgl. Kapitel 4.3.3.1.
265 Vgl. § 7 Abs. 4 S. 1 FVerlV.
266 Vgl. Frotscher, FR 2008, 49, 53.
267 Vgl. Fuhrmann, KÖSDI 2008, 16188, 16190.

- Im Fall, dass das verlagernde Unternehmen Gewinne aus der Ausübung der Funktion erwarten kann, ergibt sich die Preisuntergrenze gem. § 7 Abs. 1 FVerlV aus dem funktionsabhängigen Gewinnpotenzial des verlagernden Unternehmens zuzüglich der ggf. anfallenden Schließungskosten.
- Anderes gilt, wenn das verlagernde Unternehmen aus rechtlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht mehr dazu in der Lage ist die Funktion mit eigenen Mitteln selbst auszuführen. Gem. § 7 Abs. 2 FVerlV entspricht dann der Mindestpreis dem Liquidationswert.
- Wird eine Funktion verlagert aus der dauerhaft Verluste zu erwarten sind, ist gem. § 7 Abs. 3 FVerlV die Untergrenze des Einigungsbereichs durch die zu erwartenden Verluste bzw. durch die ggf. anfallenden Schließungskosten begrenzt. Maßgeblich ist der niedrigere absolute Betrag, welcher das Unternehmen am wenigsten belastet.

Die letzteren zwei Fallgruppen umfassen gem. § 7 Abs. 5 FVerlV auch Fälle, in denen der Mindestpreis des verlagernden Unternehmens gleich Null oder negativ ist. Bspw. kann eine unrentable Produktionsanlage für eine ausländische Person einen Wert besitzen, so dass nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu prüfen ist, ob ein fremder Dritter für die Übernahme der Funktion bereit wäre einen Preis zu zahlen.
Sind der Mindestpreis des verlagernden und die Preisobergrenze des aufnehmenden Unternehmens bestimmt, ist innerhalb des Einigungsbereichs gem. § 1 Abs. 3 S. 7 AStG auch für Funktionsverlagerungen derjenige Preis zu wählen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht. Falls der Steuerpflichtige einen solchen i.d.R. für ihn günstigeren Wert nicht glaubhaft machen kann, ist der Mittelwert des Einigungsbereichs als Fremdvergleichspreis für die zu übertragende Funktion festzusetzen[268]. Ein die obigen Ausführungen erläuterndes Beispiel zur Bewertung des Transferpakets und zur Bestimmung des Einigungsbereichs sowie des Verrechnungspreises findet sich in Kapitel F, V.

f) Übertragung versus Lizenzierung

Anlässlich einer Funktionsverlagerung muss geklärt werden, ob das Transferpaket zur Nutzung überlassen oder übertragen wird[269]. Bestehen Zweifel, ob das Transferpaket oder einzelne Teile davon übertragen oder zur Nutzung überlassen wurden, kann gem. § 4 Abs. 2 FVerlV auf Antrag des Steuerpflichtigen von einer Nutzungsüberlassung ausgegangen werden. Die Regelung eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, eine Sofortbesteuerung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern und Vorteilen ruhenden stillen Reserven zu vermeiden[270]. Denn im Falle einer Nutzungsüberlassung des Transferpakets, würde auf Basis eines Linzensvertrags kein wirtschaftliches Eigentum an das aufnehmende Unternehmen übertragen werden[271]. Damit verfügt der Steuerpflichtige über ein Gestaltungsinstrument bei der internationalen Steuerplanung, dass ihm erlaubt zwischen sofortiger Aufdeckung der stille Reserven und laufenden Lizenzzahlungen zu wählen[272].

4. Escape Klausel

Durch die sog. *Escape Klausel* in § 1 Abs. 3 S. 10 AStG werden dem Steuerpflichtigen zwei Möglichkeiten eröffnet, um von dem Gesamtbewertungskonzept eines Transferpakets abzusehen. Eine Einzelbewertung der im Rahmen der Funktionsverlagerung mitübertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen ist demnach zulässig, wenn

[268] Vgl. zur Kritik am Ansatz des Mittelwerts Kapitel 4.3.3.2.
[269] Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1948.
[270] Vgl. Fuhrmann, KÖSDI 2008, 16188, 16190.
[271] Vgl. Ditz, S:R, 2008, 108, 109.
[272] Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1649, 1654.

- der Steuerpflichtige glaubhaft machen kann, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile mit der Funktion übergegangen sind oder zur Nutzung überlassen wurden oder
- das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen, gemessen an der Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Beide Alternativen haben gemeinsam, dass der Steuerpflichtige in die Pflicht genommen wird, ihre Anwendbarkeit glaubhaft zu machen[273]. Die Einzelbewertung hat gegenüber der Gesamtbewertung für den Steuerpflichtigen den Vorteil, dass keine weiteren Gewinnpotenziale als die bereits durch die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter erfassten, versteuert werden[274].
Für die erste Alternative stellt sich die Frage, wann wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter oder Vorteile übergegangen sind. Wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile liegen nach § 1 Abs. 5 FVerlV vor, wenn diese für die verlagerte Funktion erforderlich sind und ihr Fremdvergleichspreis insgesamt mehr als 25% der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets beträgt und dies glaubhaft ist. Entgegen vorheriger Verordnungsentwürfe, die noch eine Wesentlichkeitsgrenze von 5% vorsahen, bedeutet dies eine Verbesserung für den Steuerpflichtigen, da dadurch nicht nur Hilfsfunktionen, wie z.B. Personalverwaltung oder Buchführung, von den Grundsätzen der Funktionsverlagerung ausgeschlossen werden[275].
Die zweite Alternative bringt dem Steuerpflichtigen keine Erleichterung bei der Fremdvergleichspreisermittlung[276]. Es besteht für ihn weiterhin die Notwendigkeit eine Transferpaketbewertung der Funktionsverlagerung vorzunehmen, um diese mit der Summe der Einzelpreise zu vergleichen[277]. Mit ihrer Hilfe kann aber unter Umständen der Ansatz eines zusätzlichen Gewinnpotenzials vermieden werden[278]. Das Gesamtentgelt für die einzelnen Wirtschaftsgüter ist gem. § 2 Abs. 3 FVerlV als Verrechnungspreis anzuerkennen, wenn es innerhalb des festgestellten Einigungsbereichs liegt[279]. Dies gilt allerdings nur vorbehaltlich des § 1 Abs. 3 S. 7 AStG, nachdem der wahrscheinlichste Wert innerhalb des Einigungsbereichs anzunehmen, aber auch glaubhaft zu machen ist. Der Steuerpflichtige hat als zusätzliche Anforderung nach § 2 Abs. 3 FVerlV auch nachzuweisen, dass die Summe der Einzelpreisverrechnungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Nach der Verordnungsbegründung muss der Steuerpflichtige insbesondere die Differenz zwischen dem Verrechnungspreis und der Summe der Verrechnungspreise zwischen den einzelnen Wirtschaftsgütern begründen[280].

5. Preisanpassungsklausel

In Fällen des hypothetischen Fremdvergleichs und insbesondere bei Funktionsverlagerungen unterstellt der Gesetzgeber in § 1 Abs. 3 S. 11 AStG, falls wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter[281] und sonstige Vorteile Gegenstand der Geschäftsbeziehung sind, dass fremde Dritte eine Preisanpassungsklausel abschließen würden[282]. Vom Steuerpflichtigen wird erwartet in diesem Fall erwartet, dass er für das Transferpaket eine vertragliche Preisanpassungsregel vereinbart, um Soll-Ist-Abweichungen zwischen dem ursprünglich festgesetzten Preis und einer späteren Veränderung zu berücksichtigen[283].
In Fällen, in denen die tatsächliche Gewinnermittlung erheblich von der ursprünglich erwarteten Gewinnentwicklung abweicht, wird durch § 1 Abs. 3 S. 11 AStG widerlegbar unterstellt, dass es zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten hinsichtlich der Entgeltermittlung gab und fremde Dritte eine entsprechende Preisanpassungsklausel vereinbart hätten. Hat der Steuerpflichtige es unterlassen, eine derartige Vereinbarung zu treffen, so schreibt § 1 Abs. 3 S. 12 AStG als Rechtsfolge

273 Vgl. Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 306, 308; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1649, 1651.
274 Vgl. Jahndorf, FR 2008, 101, 107.
275 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1948.
276 Vgl. Frischmuth, StuB 2007, 386, 390.
277 Vgl. Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, 2007, 2219; Jandorf, FR 2008, 101, 108.
278 Vgl. Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 306, 310.
279 Siehe auch Gesetzesbegründung, BR-Drs. 220/07, S. 145.
280 Vgl. Verordnungsbegründung BR-Drs. 352/08, S. 17.
281 Vgl. zur Wesentlichkeitsgrenze immaterieller Wirtschaftsgüter Kapitel 4.4.4. sowie § 1 Abs. 5 FVerlV.
282 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 88.
283 Vgl. Hervé/Hofer/Voltmer-Darmanyan, BC 2007, 196, 197.

eine einmalige Berichtigung des ursprünglichen Verrechnungspreises vor, wenn innerhalb der nächsten zehn Jahre nach Abschluss des Geschäftes eine erhebliche Abweichung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 11 AStG eintritt. Mit anderen Worten kann die Finanzverwaltung auf Basis späterer Kenntnisse eine Neubewertung vornehmen und überprüfen, ob sich der neue Wertansatz außerhalb des damaligen Einigungsbereichs befindet[284].
Zur Ermittlung des neuen Verrechnungspreises, ist erneut ein hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen und, falls kein anderer Wert innerhalb des neuen Einigungsbereichs vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht wird, der Mittelwert des neuen Einigungsbereichs maßgebend. Liegt der neue Verrechnungspreis außerhalb des ursprünglichen Einigungsbereichs, ist nach § 10 S. 1 FVerlV eine erhebliche Abweichung gegeben. Der ursprünglich angesetzte Verrechnungspreis ist dann um einen angemessenen Anpassungbetrag in dem Wirtschaftsjahr zu berichtigen, das dem Jahr folgt, indem die Abweichung eingetreten ist[285]. Die Berichtigung hat gem. § 1 Abs. 3 S. 11 AStG auf Grundlage von § 1 Abs. 1 S. 1 AStG zu erfolgen. Danach ist eine Korrektur nur vorzunehmen, wenn die Einkünfte des Steuerpflichtigen durch eine Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer nahe stehenden Person gemindert wurden[286]. Daraus ergibt sich, dass unabhängig von der Tendenz der Preisentwicklung eine Anpassung nur in den für den Fiskus günstigen Fällen vorzunehmen ist.
Die Höhe der Anpassung ist gem. § 11 FVerlV angemessen, wenn sie dem Unterschiedsbetrag zwischen dem ursprünglichen und dem neuen Verrechnungspreis entspricht. Die Verordnung trifft zwar mit § 10 S. 3 i.V.m. § 11 FVerlV Regelungen, die eine Einkunftsminderung zulassen würden, doch fehlt diesen eine gesetzliche Grundlage, so dass sie nicht anwendbar sind. Damit Korrekturen auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen möglich wären, müsste § 1 AStG zu einer zweiseitigen Korrekturnorm erweitert werden[287].
Da die Regelung zur Preisanpassung die Verwendung des hypothetischen Fremdvergleichs voraussetzt, kann ihre Anwendung vermieden werden, wenn konkrete Fremdvergleichswerte durch einen tatsächlichen Fremdvergleich glaubhaft gemacht werden können. Um die gesetzliche Vermutung einer Preisanpassungsklausel zu widerlegen, muss der Steuerpflichtige glaubhaft machen, dass weder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile Bestandteil der Geschäftsbeziehung sind[288] noch zum Zeitpunkt der Funktionsverlagerung Unsicherheiten bzgl. des Wertansatzes bestanden haben oder fremde Dritte keine Anpassungsklausel vereinbart hätten. Welche Anforderungen an eine Glaubhaftmachung gestellt werden, führt weder das Gesetz noch die Verordnung weiter aus. Insbesondere das Tatbestandsmerkmal der Unsicherheit bleibt klärungsbedürftig[289]. Dieses soll in dem zu erwartenden BMF - Schreiben erläutert werden. Darin soll auch klargestellt werden, dass mit der Preisanpassungsklausel nur Missbrauchsfälle erfasst werden und eine nachträgliche Anpassung im Falle eines "lucky buys"[290] ausgeschlossen sind[291].
WASSERMEYER sieht in der Preisanpassungsklausel einen der Hauptkritikpunkte an den Änderungen des Außensteuerrechts[292] und bezeichnet sie als "Höhepunkt der Willkürlichkeiten"[293]. Seiner Meinung nach wird das Vertrauen in den Wirtschaftsstandort Deutschland beschädigt, da die Regelung eine echte Rückwirkung bis in das Jahr 1998 begründet[294].
Ein weiterer Kritikpunkt ist, dass einseitige Preisanpassungsklauseln, die den Verkäufer vor unterbewerteten Wirtschaftsgütern schützen sollen, zwischen fremden Dritten unüblich sind[295]. Der Hauptzweck einer Preisanpassungsklausel dient i.d.R dazu, den Käufer vor den Folgen von

284 Vgl. hierzu ebenfalls das Beispiel in Kapitel 6.5.
285 Vgl. Freytag, Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes, 2007, S. 2198.
286 Vgl. Dautzenberg/Gocksch, BB 2000, 904, 906.
287 Vgl. Wassermeyer, DB 2007, 535, 535.
288 Vgl. zur Wesentlichkeitsgrenze immaterieller Wirtschaftsgüter Kapitel 4.4.4.
289 Vgl. hierzu und im Folgenden Schwenke in Richter/Welling, FR 2008, 71, 74.
290 Ein typisches Beispiel eines "lucky buys" ist der Erwerb einer Hustensaftmixtur, die sich Jahre später als Allheilmittel gegen eine schwere Krankheit herausstellt.
291 Vgl. Schwenke, in Richter/Welling, FR 2008, 71, 75; und in BDI- Workshop Funktionsverlagerung, 2007, S. 4, (Veröffentlicht unter: http://www.bdi-online.de/Dokumente/WorkshopBerichtBDI410547_BDI_415056.pdf), [Stand: 15.10.2008].
292 Vgl. Wassermeyer, DB 2007, 535, 539.
293 Vgl. Wassermeyer, FR 2008, 67, 68.
294 Vgl. Wassermeyer, DB 2007, 535, 539.
295 Vgl. hierzu und im Folgenden Scholz, IStR 2007, 521, 524.

Informationsasymmetrien und vor strategischem Verhalten des Verkäufers zu schützen. Beides schließt der Gesetzgeber in § 1Abs. 1 S. 2 AStG aber mit der Annahme, fremde Dritte hätten vollständige Kenntnis über alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung, aus. Insbesondere ein Anpassungszeitraum von 10 Jahren widerspricht dem Fremdvergleichsgrundsatz, da fremde Dritte i.d.R. eine wesentlich kürzere Zeitspanne vereinbaren[296].
Abschließend ist anzumerken, dass eine zusätzliche Preisanpassungsklausel dem Steuerpflichtigen auch Steuergestaltungspotential bietet[297]. Dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend beeinflusst die Vereinbarung oder Nicht-Vereinbarung einer Preisanpassungsklausel den Kaufpreis. Über die Festlegung der Laufzeit und der Ausgestaltung der Anpassungszahlung sowie die Definition der Ereignisse, die eine Preisanpassung auslösen, können die Vertragsparteien den Wert des Kaufpreises steuern[298]. Zudem kann gem. § 9 FVerlV der Ansatz einer Preisanpassungsklausel i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 11 und 12 AStG ausgeschlossen werden, wenn Wirtschaftgüter lediglich zur Nutzung überlassen werden und dafür eine umsatz- oder gewinnabhängige Lizenzvereinbarung getroffen wurde.

6. Ermächtigungsgrundlage der Funktionsverlagerungsverordnung

§ 1 Abs. 3 S. 13 AStG ermächtigt das BMF zum Erlass einer Rechtsverordnung, um die Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i.S.d. § 1 Abs. 1 und den Sätzen 1 bis 12 des Abs. AStG zu bestimmen. Als letzte Instanz hat der Bundesrat am 4. Juli 2008 ohne die Zustimmung von fünf Bundesländern, u.a. der Länder Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen und Baden-Würtemberg, die "Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung - FVerlV)" verabschiedet[299]. Auf Empfehlung des Finanzausschusses hat der Bundesrat eine Entschließung gefasst, nach der die Bundesregierung spätestens fünf Jahre nach Inkrafttreten der UntStRef 2008 auf Grund der nationalen sowie internationalen unzureichend vorhandenen praktischen Erfahrungen die Auswirkungen der Neuregelung überprüfen muss[300].
Die Verordnung beschränkt sich bisher auf die Konkretisierung der Regelungen zur Funktionsverlagerung. Nach der Verordnungsbegründung soll die Ermächtigung des § 1 Abs. 3 S. 13 AStG zu einem späteren Zeitpunkt in vollem Umfang genutzt werden[301]. Das Gesetz ermächtigt den Verordnungsgeber durch die Rechtsverordnung, eine einheitliche Rechtsanwendung und die Übereinstimmung mit internationalen Grundsätzen zur Einkunftsabgrenzung zu gewährleisten. Die zweite Vorgabe ist problematisch, da sie den Verordnungsgeber dazu ermächtigt, gesetzliche Vorgaben zu ändern[302]. Sie erlaubt nämlich eine Korrektur des § 1 AStG, wenn die darin bestimmten Rechtsfolgen nicht mit internationalen Grundsätzen vereinbar sind. In diesem Zusammenhang wird kritisiert, dass die Ermächtigungsgrundlage mit den Bestimmtheitsanforderungen des Art. 80 Abs. 1S. 2 GG nicht vereinbar sei[303]. Darin wird gefordert, dass Zweck, Inhalt und Ausmaß einer erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt sind.
Des Weiteren ist die vom Gesetz und von der Verordnung gewählte Methode der Besteuerung von Funktionsverlagerungen international unüblich. Das die FVerlV im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht und den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien steht, wie es in der Verordnungsbegründung behauptet wird[304], ist deshalb zu bezweifeln[305].

---

296 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1649, 1654; Looks/Scholz, BB 2008, 2541, 2543; Scholz, IStR 2007, 521, 524.
297 Vgl. Scholz, IStR 2007, 521, 526.
298 Vgl. Looks/Scholz, BB 2008, 2541, 2543.
299 Vgl. BR-Drs. 352/08; IHK Darmstadt, Steuernewsletter 22/2008, S. 1, (Veröffentlicht unter http://www.darmstadt.ihk24.de/produktmarken/starthilfe/steuerinfo/Steuerinforma/SteuernewsGesamtarchiv/Steuer-Newsletter_2008/Steuer-Newsletter_22-2008.pdf?oid=14831), [Stand: 15.10.2008].
300 Vgl. BR-Drs. 352/1/08.
301 Vgl. Verordnungsbegründung, BR-Drs. 352/08, S. 10; Kroppen/Rasch, Die Funktionsverlagerungsverordnung, 2008, S. 2340; Fuhrmann, KÖSDI 2008, 16188, 16188; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, 2007, S. 2221.
302 Vgl. Wassermeyer, DB 2007, 535, 539.
303 Vgl. Welling /Tiemann, FR 2008, 68, 70.
304 Vgl. Verordnungsbegründung, BR-Drs. 352/08, S. 8.
305 Vgl. Welling/Tiemann, FR 2008, 68, 68.

E. Vereinbarkeit mit Europarecht und internationalen Grundzügen

I. Vereinbarkeit mit EU-Recht

Die EU - Mitgliedstaaten sind durch den EG - Vertrag verpflichtet, die vom EG -Recht vorgegebenen Grundfreiheiten zu beachten[306]. Verstößt eine nationale Norm eines Mitgliedstaates gegen die Vorgaben der Grundfreiheiten oder andere europarechtliche Bestimmungen und wird auf Grund dessen vom EuGH als europarechtswidrig eingestuft, so darf die Vorschrift nicht mehr angewendet werden[307].
Eine Gefahr, gegen europarechtliche Grundsätze zu verstoßen, besteht immer dann, wenn ein bestimmter grenzüberschreitender Sachverhalt schärferen Rechtsfolgen unterliegt als ein entsprechender inländischer Sachverhalt[308]. In diesem Zusammenhang galt bereits vor der Neuregelung des § 1 AStG a.F. die Frage, ob dieser mit EU-Recht vereinbar ist, als ungeklärt[309]. In seiner Rechtssprechung hat der BFH die Europarechtskonformität des § 1 AStG a.F. als ernstlich zweifelhaft eingestuft[310]. § 1 AStG a.F. greift nur bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, während bei vergleichbaren rein inländischen Geschäftsvorfällen nur eine Korrektur nach Maßgabe der vGA bzw. Entnahme in Betracht kommt. Geht man von einer Idealkonkurrenz zwischen den einzelnen Korrekturvorschriften aus[311], so ist eine Verletzung der Grundfreiheiten grds. möglich, da die Korrekturvorschriften auf unterschiedliche Wertmaßstäbe abstellen[312].
Mit der Neuregelung des Außensteuerrechts hat der Gesetzgeber die Diskussion um die Vereinbarkeit des § 1 AStG mit EU-Recht verstärkt[313], indem er die Idealkonkurrenz der Einkunftsabgrenzungsregeln durch § 1 Abs. 1 S. 3 AStG auf eine gesetzliche Grundlage gestellt hat[314].
Die neuen Grundsätze zur Besteuerung von Funktionsverlagerung gem. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG sind nur bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen anwendbar. Das Transferpaket-Konzept könnte demnach gegen die *Niederlassungsfreiheit* (Art. 43 EG-Vertrag) verstoßen, wenn grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen im Vergleich zu inländischen diskriminiert oder beschränkt werden. Eine Diskriminierung i.d.S. liegt vor, wenn ein ausländischer Staatsbürger gegenüber einem inländischen bzw. ein grenzüberschreitender Vorgang gegenüber einem vergleichbaren inländischen benachteiligt wird[315]. Eine Beschränkung einer der Grundfreiheiten ist gegeben, wenn Maßnahmen die Nutzung einer Grundfreiheit behindern oder weniger attraktiv machen[316].
Vergleicht man eine grenzüberschreitende Funktionsverlagerung mit einer Verlagerung innerhalb Deutschlands, so ist festzustellen, dass diese sich in ihrer Bewertung unterscheiden[317]. Bei einem rein inländischen Fall sind die mit der Funktion übertragenen und überlassen Wirtschaftsgüter einzeln nach den Maßgaben des gemeinen Werts bzw. des Teilwerts zu bewerten. Dagegen muss bei einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung eine Gesamtbewertung unter Berücksichtigung zukünftiger, aus der Ausübung der Funktion zu erwartenden Gewinne einschließlich ausländischer Standortvorteile vorgenommen werden. Dem zu Folge werden nationale und grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen ungleich behandelt. Eine grenzüberschreitende Funktionsverlagerung ist demnach für einen Steuerpflichtigen aus steuerlicher Sicht weniger attraktiv im Vergleich zu einer

306 Vgl. Dautzenberg/Gocksch, BB 2000, 904, 908.
307 Vgl. Cordewener, DStR 2004, 6, 9.
308 Vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 Anm. 816.1.
309 Vgl. dazu Wassermeyer, StbJb 1998/1999, 157, 172;Dautzenberg/Gocksch, BB 2000, 904, 904; Köplin/Segemund, IStR 2000, 305, 305ff.;Borstell/Brüninghaus/Dworaczek, IStR 2001, 757, 760; Wassermeyer, IStR 2001, 633, 633ff.; Scheuerle, IStR 2002, 798, 802;; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1, Anm. 95f., 816.1.
310 Vgl. BFH v. 21.06.2001 - I B 141/00, DB 2001, 1648; BFH v. 17.12.2000, BStBl. II 1998, 321.
311 Vgl. Kapitel 3.1.1. zur Idealkonkurrenz und zum Konkurrenzverhältnis der Korrekturvorschriften.
312 Vgl. Borstell/Brüninghaus/Dworaczek, IStR 2001, 757, 759.
313 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 85; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1461, 1467; Greinert, Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen, 2007, S. 568; Wassermeyer, DB 2007, 535, 536;
314 Vgl. Kapitel 4.2.2.
315 Vgl. Dautzenberg/Gocksch, BB 2000, 904, 908.
316 Vgl. Scheuerle, IStR 2002, 798, 800; Dautzenberg/Gocksch, BB 2000, 904, 908.
317 Vgl. Jahndorf, FR 2008, 101, 110.

inländischen, so dass eine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit gegeben ist[318]. Ein Widerspruch zu EU-Recht ist daher zu vermuten[319].
WASSERMEYER sieht ebenso in dem Ansatz des Median eine Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Sachverhalte und somit ein Widerspruch zu EU-Recht, da eine vergleichbare Regelung für die vGA nicht vorgesehen ist[320]. Auch durch die Vorschriften einer nachträglichen Preisanpassung gem. § 1 Abs. 3 S. 11-12 AStG sieht er die Gefahr einer Verletzung des EG - Vertrages[321].
Für die Finanzverwaltung besteht daher das Risiko und für den Steuerpflichtigen die Unsicherheit, dass der BFH bzw. der EuGH in naher Zukunft die Europarechtswidrigkeit der Grundsätze zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG feststellt[322]. Es wird deshalb in der Praxis empfohlen, soweit Unternehmen in EU - Mitgliedstaaten betroffen sind, Einspruch gegen die Anwendung des § 1 AStG mit der Begründung einzulegen, dass dieser gegen EU -Recht verstößt[323].

II. Widerspruch zu internationalen Grundsätzen

Aus einer Kleinen Anfrage an die Bundesregierung geht hervor, dass die neuen deutschen Regelungen zur Funktionsverlagerung auf Art. 9 OECD-MA, der Kommentierung des OECD-MK sowie den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien von 1995 beruhen[324]. Innerhalb der OECD existieren aber keine Besteuerungen von Funktionsverlagerungen, die mit der eines Transferpakets vergleichbar sind[325]. Stattdessen gehen die OECD Verrechnungspreisrichtlinien grds. vom Prinzip der Einzelbewertung aus[326]. Zwar sehen diese auch eine Gesamtbewertung, einen sog. package deal, vor, wenn es sich in einem konkreten Einzelfall um eine untrennbare Gesamtheit handelt und eine Einzelbewertung nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen würde[327]. Ein package deal ist somit nach den OECD – Verrechnungspreisrichtlinien nur in Ausnahmefällen zulässig und mit einem Transferpaket i.S.d. Außensteuerrechts nicht gleichzusetzen. Aus diesem Grunde kann eine internationale Fremdüblichkeit des deutschen Besteuerungsansatzes folglich nicht abgeleitet werden[328].
Darüber hinaus ist keine Übereinstimmung mit dem international anerkannten und in zahlreichen DBA gültigen Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 9 OECD-MA gegeben. Sowohl eine nachträgliche Preisanpassungsklausel i.S.d. § 1 Abs.3 S. 11-12 AStG als auch die Vorstellung, dass zwischen den Vertragsparteien vollkommene Informationssymmetrie herrscht, sind diesem fremd[329]. Eine nachträgliche Neubewertung auf Grundlage späterer Erkenntnisse widerspricht zudem den OECD Verrechnungspreisrichtlinien[330]. Mit beiden Regelungen wird ein Sonderrecht für verbundene Unternehmen geschaffen, welches nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar ist[331]. Zudem werden dem Steuerpflichtigen umfangreiche Regelungen und Pflichten durch die Funktionsverlagerung und den in diesem Zusammenhang erweiterten Dokumentationsanforderungen auferlegt[332]. Dies widerspricht dem Grundsatz der OECD, nachdem dem Steuerpflichtigen keine unverhältnismäßigen Kosten und Lasten aufzuerlegen sind[333].

---

318 Eine Verletzung einer Grundfreiheit hat nicht zwangsläufig ein Verstoß gegen das Europarecht zur Folge. Eine Einschränkung kann aus Gründen des öffentlichen Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. Dies soll im Folgenden jedoch nicht untersucht werden, da dies den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde.
319 A.A. Jahndorf, FR 2008, 101, 110; GlA. Frotscher, FR 2008, 49, 57.
320 Vgl. Wassermeyer, DB 2007, 535, 537f.
321 Vgl. Wassermeyer, FR 2008, 67, 68.
322 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1952; Hey, BB 2007, 1303, 1308.
323 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 85; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1952.
324 Vgl. BT-Drs. 16/8027, Antwort zu Frage 14; Vgl. auch die Stellungnahmen der Koalitionsfraktionen im Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 16/5491, S. 13.
325 Vgl. Welling/Tiemann, FR 2008, 68, 69; Welling, S:R 2008, 105, 105.
326 Vgl. OECD Transfer Pricing Guidelines, 1995, Tz. 1.42.
327 Vgl. OECD Transfer Pricing Guidelines, 1995, Tz. 1.43 und Tz. 1.44.
328 Vgl. Welling/Tiemann, FR 2008, 68, 69.
329 Vgl. Wassermeyer, DB 2007, 535, 536; Klapdor, StuW 2008, 83, 88.
330 Vgl. Kroppen/Rasche/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, 2007, S. 2220; OECD Transfer Pricing Guidelines, 1995, Tz. 6.32.
331 Vgl. Frotscher, FR 2008, 49, 55.
332 Siehe dazu Kapitel 6.1.
333 Vgl. OECD Transfer Pricing Guidelines, 1995, Tz. 5.28.

Grds. steht es dem Gesetzgeber frei, durch einen sog. Treaty Override[334] Vorschriften zu erlassen, die im Widerspruch zu bisherigen DBA stehen[335]. Allerdings sind diese streitbehaftet, da ausländische Finanzverwaltungen nicht bereit sein werden, abweichende Vorschriften ohne weiteres zu akzeptieren.

[334] Treaty Override bezeichnet die Möglichkeit, DBA durch nachfolgende nationale Steuergesetzgebung inhaltlich zu verändern.
[335] Vgl. hierzu und im Folgenden Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 2000, Kapitel R, Rz. 6.

F. Praktische Auswirkungen

I. Erhöhte Dokumentationsvorschriften

1. Dokumentationsvorschriften bei internationalen Geschäftstätigkeiten

Nach einer Grundsatzentscheidung des BFH zu internationalen Verrechnungspreisen vom 17. Oktober 2001[336] hat der Gesetzgeber durch § 90 Abs. 3 AO erstmals eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Dokumentation seiner Verrechnungspreisermittlung geschaffen[337]. Zusätzlich zu diesen Dokumentationspflichten hat das BMF zur weiteren Konkretisierung mit Zustimmung des Bundesrates die GAufzV erlassen[338]. Ferner wurden zur Auslegung der gesetzlichen Dokumentations-vorschriften vom BMF am 12. Mai 2005 die sog. VWG-Verfahren 2005 veröffentlicht[339]. Darin wurde versucht die Dokumentationspflichten zu Lasten des Steuerpflichtigen zu erhöhen[340]. Da die einzelnen Aussagen des VWG-Verfahren 2005 sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Judikatur nicht unmittelbar bindend sind, hat der Gesetzgeber durch das UntStRefG 2008, insbesondere durch die Änderungen im Außensteuergesetz, eine Rechtsgrundlage für die in der VWG-Verfahren beinhalteten Anwendungs-regeln geschaffen[341].
Im Zuge der UntStRef 2008 wurden die Dokumentationsanforderungen bei internationalen Geschäftstätigkeiten erhöht[342]. Die Änderungen betreffen § 90 AO sowie die §§ 3 und 5 der GAufzV, aus denen sich die Notwendigkeit ergibt, Funktionsverlagerungen im Rahmen der Verrechnungs-preisdokumentation aufzuzeichnen[343]. Darüber hinaus wurden mit § 162 Abs. 3 S. 3 AO erstmals Sanktionsmöglichkeiten für die fehlende Mitwirkung ausländischer nahe stehender Personen eingeführt[344].

2. Funktionsverlagerung als außergewöhnlicher Geschäftsvorfall

§ 90 Abs. 3 AO unterscheidet zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen. Die Differenzierung ist von großer Bedeutung, da beide Tatbestände verschiedene Rechtsfolgen auslösen. So müssen außergewöhnliche Geschäftvorfälle zum einen "zeitnah", d. h. innerhalb von sechs Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahrs, in das der Geschäftsvorfall fällt, dokumentiert werden[345] und zum anderen müssen Aufzeichnungen darüber auf Verlangen der Finanzverwaltung innerhalb von 30 Tagen[346] vorgelegt werden[347]. Somit ist durch die UntStRef 2008 die Vorlagefrist für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle von 60 Tagen auf 30 Tage verkürzt worden.
Als außergewöhnlicher Geschäftsvorfall gilt nach der UntStRef 2008 u.a. die Übertragung und Überlassung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen im Zusammenhang mit wesentlichen Funktions- und Risikoänderungen in Unternehmen mit Auslandsbezug[348]. Folglich sind grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen i.d.R. als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zu klassifizieren und aufzu-zeichnen[349].
An der Verkürzung der Vorlagefrist für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle wird im Allgemeinen kritisiert, dass diese nur im Zusammenhang anderweitiger Aufzeichnungen für die Außensteuer-

336 Vgl. BFH v.17.10.2001 - I R 103/00, BStBl. II 2004, 171, Der BFH hatte festgestellt, dass keine Dokumentationspflichten für internationale Verrechnungspreisermittlungen bestanden.
337 Vgl. StVergAbG vom 16. 5. 2003, BGBl. I, S. 660.
338 Vgl. GAufzV vom 13. 11. 2003, BStBl. I, S. 739.
339 Vgl. BMF vom 12. 4. 2005, IV B 4 -S. 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, S. 570.
340 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1461, 1461.
341 Gem. § 21 Abs. 16 AStG gelten die normierten Anwendungsregeln ab dem Veranlagungszeitraum 2008.
342 Vgl. Wassermeyer, FR 2008, 67, 67.
343 Vgl. Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 306, 308.
344 Vgl. dazu kritisch Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, 2007, S. 2228. Nach diesen kann die fehlende Mitwirkung ausländischer nahe stehender Personen keine inländischen Sanktionen begründen. GlA. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1461, 1467.
345 Vgl. § 3 Abs. 1 GAufzV.
346 Aufzeichnungen über gewöhnliche Geschäftsvorfälle müssen innerhalb einer Frist von 60 Tagen vorgelegt werden.
347 Vgl. § 90 Abs. 3 S. 9 AO.
348 Vgl. § 3 Abs. 2 GAufzV.
349 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 90; Fischer/Looks/im Schlaa, BB 2007, 918, 919.

prüfung nützlich seien[350]. Entgegen der Gesetzesbegründung, damit Verzögerungen von Außenprüfungen vorzubeugen, mache es keinen Sinn uneinheitliche Vorlagefristen zu verlangen. Kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 3 GAufzV nicht nach, ist die Finanzverwaltung durch § 162 Abs. 3 S. 2 AO berechtigt, den Rahmen der Preisbandbreite angemessener Werte zu Lasten des Steuerpflichtigen auszuschöpfen.
Dies soll gem. § 162 Abs. 3 S. 3 AO auch für den Fall gelten, wenn die dem Steuerpflichtigen nahe stehende ausländische Person ihre Mitwirkungspflichten nicht erfüllt. Allerdings besteht für Sanktionen auf Grund fehlender Mitwirkung der ausländischen Gesellschaft in Deutschland keine Rechtsgrundlage, so dass die Rechtsfolgen des § 162 Abs. 3 S. 3 AO nicht eintreten können[351].

3. Dokumentationspflichten für Forschung und Entwicklung

Mit der UntStRef 2008 wurden auch die Dokumentationspflichten hinsichtlich Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, die im Zusammenhang mit einer Funktionsverlagerung stehen können, erhöht. Die "besonderen Geschäftsvorfälle" in § 5 GAufzV wurden um einen weiteren Punkt erweitert. Danach sollen Aufzeichnungen über Forschungsvorhaben und laufende Forschungstätigkeiten erstellt werden, die im Zusammenhang mit einer Funktionsänderung stehen können und in den drei Jahren vor Durchführung der Änderung stattfanden oder abgeschlossen worden sind. Die Aufzeichnungen müssen insbesondere Angaben über den genauen Forschungsgegenstand und die insgesamt jeweils zuzuordnenden Kosten enthalten. Dies soll den Außenprüfern ermöglichen festzustellen, ob im Zuge einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung dem aufnehmenden Unternehmen selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter zur Verfügung gestellt worden sind[352].
Die Aufzeichnungspflicht wird gem. § 5 S. 2 Nr. 6 S. 2 auf Unternehmen beschränkt, die regelmäßig Forschung und Entwicklung betreiben und aus betriebsinternen Gründen Unterlagen über Forschungs- und Entwicklungsarbeiten erstellen, aus denen die genannten Aufzeichnungen abgeleitet werden können. Generell betroffen dürften danach Unternehmen mit eigener Forschungs- und Entwicklungsabteilungen oder Unternehmen sein, deren Unternehmenszweck auf Forschung und Entwicklung ausgerichtet ist[353]. Diese stehen allerdings vor dem Problem, die Forschungsvorhaben, die bei einer Funktionsänderung von Relevanz sein können, von anderen abzugrenzen. Wie dies zu geschehen hat, lässt die Verordnung offen[354].
Die Einschränkung, dass die benötigten Aufzeichnungen aus betriebsinternen Unterlagen ableitbar sein sollen, lässt vermuten, dass keine "Vorratsdokumentation" über Forschungstätigkeiten zu führen ist, sondern stattdessen die Aufzeichnungspflicht erst mit dem Eintreten einer tatsächlichen Funktionsverlagerung ausgelöst wird[355]. Eine rückwirkende Aufzeichnungspflicht sollte die Identifikation der funktionsrelevanten Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten problemlos ermöglichen, allerdings dürfte es dann für den Steuerpflichtigen schwierig werden, wenn er keine steuerlich verwertbaren betriebsinterne Aufzeichnungen geführt hat, dieses nachzuweisen[356]. Gegen eine "Vorratsdokumentation" spricht auch, dass der Steuerpflichtige drei Jahre im Voraus kaum vorhersehen kann, welche Forschungstätigkeiten im Zusammenhang mit einer späteren Funktionsverlagerung stehen könnten[357]. Gelegentlich forschende und entwickelnde Unternehmen, die regelmäßig keine betriebswirtschaftlichen Auswertungen ihrer Forschungsaktivitäten vornehmen, müssen aus Gründen der Besteuerung keine zusätzlichen Aufzeichnungen erstellen[358].

---

350 Vgl. hierzu und im Folgenden Freytag, Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes, 2007, S. 2199; glA. Klapdor, StuW 2008, 83, 91; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1461, 1467.
351 Vgl. Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, 2007, S. 2228; GlA. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1461, 1467.
352 Vgl. Jenzen, Internationale Funktionsverlagerungen, 2007, S. 9432.
353 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 91.
354 Vgl. dazu Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1461, 1468
355 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 91.
356 Vgl. Freytag, Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes, 2007, S. 2200.
357 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1461, 1467; Werra, in BDI- Workshop Funktionsverlagerung, 2007, S. 2, (Veröffentlicht unter: http://www.bdi-online.de/Dokumente/WorkshopBerichtBDI410547_BDI_415056.pdf), [Stand: 15.10.2008].
358 Vgl. Jenzen, Internationale Funktionsverlagerungen, 2007, S. 9432.

4. Konsequenzen für den Steuerpflichtigen

Die Erweiterung der Dokumentationspflichten bedeutet für die Praxis einen erheblichen Mehraufwand[359]. Da ein hypothetischer Fremdvergleich im Rahmen der Funktionsverlagerung nur anzuwenden ist, wenn es dem Steuerpflichtigen nicht gelingt, konkrete Fremdvergleichswerte zu ermitteln, kommt der Angemessenheitsdokumentation der Verrechnungspreise insbesondere von immateriellen Wirtschaftsgütern zukünftig eine erhöhte Bedeutung zu[360]. Mit ihrer Hilfe kann der Steuerpflichtige Schätzungen auf den Median bzw. Mittelwert vermeiden, wenn er einen angemessenen Verrechnungspreis mit höherer Wahrscheinlichkeit begründen kann[361]. Eine detaillierte Dokumentation kann dazu beitragen, mögliche steuerliche Risiken in einer späteren Betriebsprüfung zu minimieren[362].

II. Gefahr der Doppelbesteuerung

Mit der Neuregelung des § 1 Abs. 3 AStG will der Gesetzgeber sicherstellen, dass in Deutschland entstandenes Steuersubstrat auch im Inland versteuert wird[363]. Folglich hat Deutschland diesen Grundsatz in gleicher Weise auch für andere Staaten anzuerkennen. Dem gegenüber steht, dass auch ausländische Synergie- und Standortvorteile in die deutsche Bemessensgrundlage miteinbezogen werden.

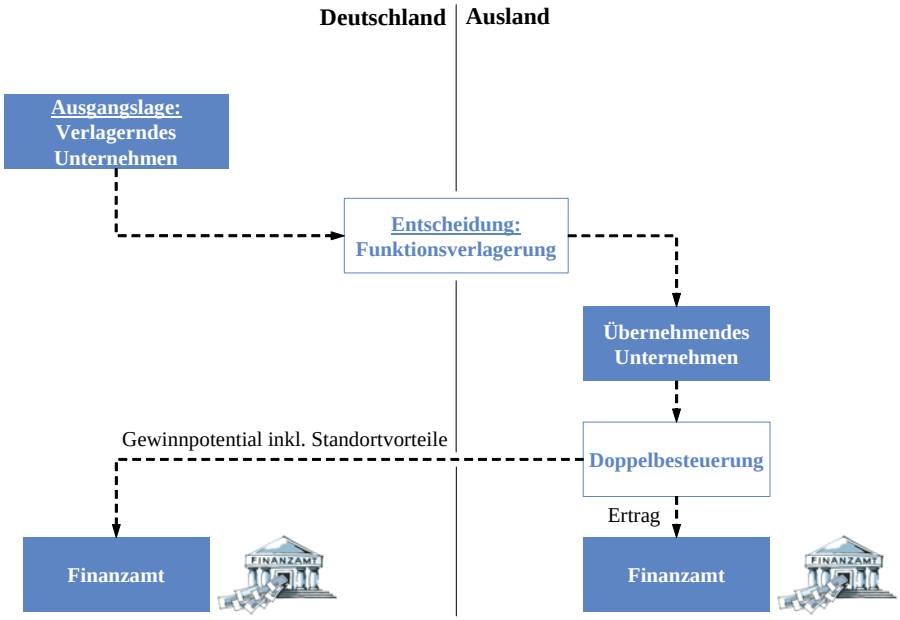


Abbildung 5: Doppelbesteuerung bei Funktionsverlagerungen[364]

Dadurch wird das internationale Quellenprinzip verletzt, da in Deutschland fiktive Gewinne einer Besteuerung unterzogen werden, die weder in der Bundesrepublik entstanden noch zu erzielen gewesen wären[365]. Zudem ist die Einbeziehung von ausländischem Gewinnpotential in die nationale Besteuerungsbemessungsgrundlage international unbekannt[366]. Es ist daher davon auszugehen, dass ausländische Fisken einen über die Summe der Einzelwerte hinausgehenden Wert nicht anerkennen werden[367]. Folglich kann das in Deutschland zusätzlich besteuerte Gewinnpotenzial im

359 Vgl. Freytag, Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes, 2007, S. 2200; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, S. 2228; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1461, 1466.
360 Vgl. Strahl, KÖSDI 2008, 15861, 15862.
361 Vgl. Fischer/Looks/im Schlaa, BB, 918, 923.
362 Vgl. Wehnert, IStR 2007, 558, 561; Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 306, 311.
363 Vgl. Gesetzesbegründung BR-Drs. 220/07, S. 141.
364 Quelle: Darstellung in Anlehnung an Welling/Tiemann, FR 2008, 68, 70.
365 Vgl. Hey, BB 2007, 1303, 1308; Frotscher, FR 2008, 49, 53.
366 Vgl. Welling/Tiemann, FR 2008, 68, 89.
367 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, 2007, 1649, 1655; Frischmuth, Funktionsverdoppelung, 2007, S. 2256; Welling/Tiemann, 2008, S. 68f.

Ansässigkeitsstaat des übernehmenden Unternehmens nicht steuermindernd geltend gemacht werden[368]. Denn dazu müsste der ausländische Fiskus eine Aktivierung mit Abschreibungsmöglichkeit zulassen[369]. Ebenso wenig sind nachträgliche Preisanpassungsklauseln innerhalb der OECD anerkannt[370]. Es ist nicht anzunehmen, dass der ausländische Fiskus auf sein Recht, die tatsächlich im Ausland erwirtschafteten Erträge zu besteuern, verzichten wird. Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung ist somit vorprogrammiert.
SCHWENKE erwidert, dass durch die Escape-Klauseln des § 1 Abs. 1 S. 10 AStG die Gefahr internationaler Doppelbesteuerungen durch die deutschen Regeln zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen vermieden werden kann[371]. Dem ist zu entgegnen, dass die Zulässigkeit von Ausnahmen grds. nichts an der Kritik der eigentlichen Transferpaketregelung ändert. Zudem weist Schwenke selbst darauf hin, dass das Transferpaketkonzept international nicht üblich ist und möglicherweise zu Doppelbesteuerungen führt[372]. Dementsprechend wird in der Literatur in diesem Zusammenhang mit zahlreiche Verständigungs- und Schiedsverfahren gerechnet[373]. Sollte es durch ein entsprechendes Verfahren nicht zu einer Einigung zwischen den beteiligten Finanzverwaltungen kommen, kann die Doppelbesteuerung für das deutsche Unternehmen einseitig über Billigkeitsmaßnahmen nach der Abgabenordnung gemildert oder beseitigt werden. Ein Hinweis auf mögliche Billigkeitsmaßnahmen soll in das BMF - Schreiben zur Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen aufgenommen werden.

III. Planungsunsicherheit auf Grund von Rechtsunsicherheit

Ein weiterer kritischer Aspekt der deutschen Regelungen zur Besteuerung von Funktionsverlagerung ist m.E. die damit verbundene Rechtsunsicherheit. Die gesetzlichen Regelungen des Außensteuerrechts sind bereits mit Wirkung zum 01. Januar 2008 in Kraft getreten. Die notwendigen Konkretisierungen des Gesetzes durch eine Rechtsverordnung sind aber erst im Mai dieses Jahres erfolgt. Folglich blieb die Gesetzeslage in der Zwischenzeit für den Steuerpflichtigen unklar.
Auch nach Verabschiedung der FVerlV, die rückwirkend zum 01. Januar 2008 in Kraft treten soll, sind noch nicht alle offenen Fragen bzgl. der Besteuerung von Funktionsverlagerungen zur Zufriedenheit des Steuerpflichtigen geklärt[374]. Unklar bleiben bspw. die genauen Anforderungen, die an eine Glaubhaftmachung gestellt werden, um die zahlreichen Annahmen in § 1 AStG zu widerlegen. Zu den Anforderungen gehören der Ansatz des Mittelwerts, die Annahme eines unbegrenzten Kapitalisierungszeitraums sowie die einer zusätzlichen Preisanpassungsklausel einschließlich eines Überprüfungszeitraums von zehn Jahren. Zusätzlich besteht Unsicherheit darüber, inwieweit ausländische Finanzverwaltungen gefundene Wertansätze für ein zu übertragendes Transferpaket akzeptieren[375].
Ein BMF - Schreiben, das weitere Hinweise und Fallbeispiele zur Konkretisierung des Gesetzes und der Verordnung geben soll, ist bisher noch nicht verabschiedet worden und es kann davon ausgegangen werden, dass dies voraussichtlich erst zu Beginn des Jahres 2009 geschieht. Ob das BMF - Schreiben auch rückwirkend zum 01. Januar 2008 gelten soll, ist unsicher[376].
Folglich befindet sich der Steuerpflichtige in einer Lage, die ihm nur bedingt erlaubt abzuschätzen, ob er von den gesetzlichen Regelungen betroffen sein wird. Auch die Menge der zu beachtenden Regelungen sind insbesondere für international agierende mittelständische Unternehmen kaum noch

368 Vgl. Jahndorf, FR 2008, 101, 111.
369 Vgl. Jenzen, Internationale Funktionsverlagerungen, 2007, S. 9437.
370 Vgl. Kapitel 5.2.
371 Vgl. Schwenke, S:R 2008, 106, 107.
372 Vgl. Schwenke, S:R 2008, 106, 106.
373 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1649, 1651; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, Funktionsverlagerungen, 2007, S. 2221.
374 Vgl. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2008, 1945, 1952.
375 Vgl. Freytag, Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes, 2007, S. 2197.
376 Vgl. Ditz, S:R 2008, 193, 194.

überschaubar[377]. Die Folge davon ist, dass "Unternehmen Investitionsentscheidungen aufschieben oder vorsorglich zu Gunsten anderer Standorte treffen"[378].

IV. Auswirkungen auf Forschung und Entwicklung

In einem Beschluss des Bundesrates wird gefordert, dass mit der Präzisierung der Regelungen durch die Funktionsverlagerungsverordnung "Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen im Inland oder der Wissenstransfer innerhalb verbundener Unternehmen nicht erschwert werden"[379]. Es ist anzunehmen, dass eine Wegzugsbesteuerung die Verlagerung von wertgenerierendem Know-How aus Deutschland nicht verhindern wird, da die Gründe für grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen vorwiegend nicht steuerlich motiviert sind[380].
Allerdings wird durch die Neuerungen des Außensteuerrechts die Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern an ausländische Unternehmen gehemmt[381]. Die Erhöhung der bei einer Übertragung zu berücksichtigenden Besteuerung wird dazu beitragen, dass Unternehmen sich häufiger dafür entscheiden, diese im Inland zu halten und dort zu realisieren[382]. Angesichts der erhöhten Steuerbelastung zeichnet sich ab, dass Unternehmen betriebswirtschaftlich sinnvolle Funktionsverlagerungen hinterfragen und diese deshalb unterlassen werden[383]
Die Bundesregierung vertritt die Ansicht, dass keine nachteiligen volkswirtschaftlichen Folgen für den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland zu erwarten sind[384]. Längerfristig betrachtet könnten die neuen Regelungen aber m.E. dazu führen, dass Unternehmen, um der "Gefahr" der Besteuerung einer Funktionsverlagerung zu entgehen, davon absehen, Neuinvestitionen in Deutschland zu tätigen und dazu übergehen, neue unternehmerische Aktivitäten direkt ins Ausland zu verlagern[385].
Eine weitere mögliche Konsequenz wäre, das Unternehmen verstärkt dazu übergehen Funktionen, die unternehmerische Chancen und Risiken beinhalten, im Ausland anzusiedeln und gleichzeitig Chancen und Risiken bei inländischen Konzerngesellschaften zu minimieren. Solche Überlegungen sind nicht neu und kommen im Konzept einer ausländischen "Principal Trading Company" (PTC) zum Ausdruck[386]. Diese übernimmt die Kontrolle und Verantwortung über den gesamten Wertschöpfungsprozess und beauftragt andere Konzerngesellschaften für sie tätig zu werden. Im Zusammenhang mit Forschung und Entwicklung besteht die Möglichkeit, dass deutsche Gesellschaften als Auftragsforschungs- und Entwicklungsunternehmen für die ausländische PTC eingesetzt werden. Unter Auftragsforschung wird das Forschen im Auftrag eines Mittelgebers verstanden, der die Ziele der Forschung[387] vorgibt und dem im Regelfall die Verwertung der Forschungsergebnisse vorbehalten ist[388].
Wird eine inländische Tochtergesellschaft zu einem reinen Auftrags- und Entwicklungsunternehmen umstrukturiert, so sind die vorhandenen immateriellen Wirtschaftsgüter bei der Übertragung an die PTC angemessen zu entgelten[389]. Neuentwicklungen würden dann durch die PTC durchgeführt, welche dazu entsprechende (verbundene) Unternehmen beauftragt. Für ein deutsches Tochterunternehmen würde dies bedeuten, dass es lediglich als Dienstleister für die ausländische PCT tätig wird[390]. Die entsprechende Forschungs- und Entwicklungstätigkeit ist dann nach der Kostenaufschlagsmethode zu

377 Vgl. Klapdor, StuW 2008, 83, 92
378 Vgl. Welling, S:R 2008, 105, 105.
379 Vgl. BR-Drs. 384/07(B), S. 2.
380 Vgl. Schlie/Stetzelberger, IStR 2008, 269, 273.
381 Vgl. Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 306, 311.
382 Vgl. Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 306, 311.
383 Vgl. Ditz, S:R 2008, 108, 109.
384 Vgl. BT-Drs. 16/8027, Kleine Anfrage, Antwort zu Frage 12.
385 Vgl. Wassermeyer, FR 2008, 67, 68.
386 Vgl. hierzu und im Folgenden Burkert, IStR 2003, 256, 358.
387 Dient die Forschungstätigkeit der deutschen Gesellschaft nicht der Allgemeinheit i.S.d. § 52 Abs. 1 AO, findet die Zweckbetriebsbestimmung des § 68 Nr. 9 AO keine Anwendung. Die deutsche Gesellschaft ist dann als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzustufen und die Forschungstätigkeit insgesamt steuerpflichtig; Vgl. hierzu Strahl, KÖSDI 2007, 1468, 1469.
388 Vgl. BFH v. 04.04.2007, I R 76/05, DStR 2007, 1121; Strahl, KÖSDI 2007, 1468, 1468.
389 In diesem Fall handelt es sich um eine Funktionsabschmelzung.
390 Vgl. Schlie/Stetzelberger, IStR 2008, 269, 273.

vergüten[391]. Eventuelle aus der Auftragsforschung entstandene Nutzungs- und Verwertungsrechte an immateriellen Wirtschaftsgütern sind folglich der ausländischen PCT zuzurechen. Eine Wertschöpfung durch die Nutzung des gewonnen Know-Hows würde dann nicht in Deutschland sondern im Ansässigkeitsstaat der PCT realisiert werden[392].
Ein Technologietransfer mit einem verbundenen Unternehmen, welches nicht im Sitzland der PTC ansässig ist, kann dann im Vergleich zu Deutschland steuerlich günstiger vorgenommen werden, da anderen Ländern der Ansatz eines Transferpakets i.S.d. Außensteuerrechts fremd ist. Auch darin kann m.E. ein Anreiz für Unternehmen bestehen, "Chance und Risiken" zukünftig verstärkt im Ausland zu generieren. Dies würde dazu führen, dass Patente und vergleichbare immaterielle Wirtschaftsgüter von den Unternehmen vermehrt im Ausland entstehen und gehalten werden; was für den Standort Deutschland schädlich sein kann.

V. Beispiel zur Steuerlast nach der heutigen Rechtslage

Für die in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft D ergibt sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung des vergangenen Wirtschaftsjahres ein operatives Ergebnis nach Steuern von 150 T€[393]. Alle wesentlichen Funktionen werden von der D Gesellschaft eigenständig erbracht. Die Unternehmensleitung beschließt die Produktionsfunktion an einen kostengünstigeren Standort im Ausland zu verlagern. Zu diesem Zweck wird die ausländische Tochtergesellschaft A gegründet, die in Deutschland als Kapitalgesellschaft anerkannt wird. Die D Gesellschaft überträgt mit der Produktionsfunktion das dazugehörige Know-How, den Kundenstamm, die aus vergangener Forschungs- und Entwicklungstätigkeit resultierenden immateriellen Wirtschaftsgüter sowie die der Funktion innewohnenden Geschäftschancen an die A Gesellschaft, die als Eigenfertiger mit Entscheidungskompetenz tätig wird.
Als Folge der Verlagerung wird durch die innerbetriebliche Plan-Gewinn- und Verlustrechnung ein operatives Ergebnis nach Steuern von 30 T€ für D prognostiziert. Für die ausländische Gesellschaft A wird ein operatives Ergebnis nach Steuern von 1000 T€ erwartet. Für die Berechnung des jeweiligen Gewinnpotenzials wird zur Vereinfachung von einem unendlichen Kapitalisierungszeitraum und einem Kapitalisierungszinssatz von 10% ausgegangen[394]. Die Gesamtheit der Einzelpreise der mit der Funktion übergehenden Wirtschaftsgüter entspricht einem Wert von 1.000 T€. Eine Preisanpassungsklausel wird nicht vereinbart.

391 Vgl. Hervé/Hofer/Voltmer-Darmanyan, BC 2007, 258, 260.
392 Vgl. Schlie/Stetzelberger, IStR 2008, 269, 274.
393 Vgl. auch die Beispiele von Hervé/Hofer/Voltmer-Darmanyan, BC 2007, 258, 260ff.; Crüger/Wintzer, GmbHR 2008, 308, 309ff.; Bernhardt/van der Ham/Kluge, IStR 2008, 1, 10f; Jenzen, Internationale Funktionsverlagerungen, 2003, S. 9432ff.
394 Der Kapitalisierungszinssatz ergibt sich aus einem risikolosen Investitionszinssatz sowie einem funktions- und risikoadäquaten Zuschlag. Der Zinssatz für eine Bundesanleihe liegt derzeit bei 4,4% [Stand: Oktober 2008; Quelle: http://sdw.ecb.europa.eu/quickview.do?SERIES_KEY=143.FM.M.U2.EUR.4F.BB.U2_10Y.YLD]. Zur Vereinfachung wird daher ein Risikozins von 5,6% angenommen, so dass sich insgesamt ein Kapitalisierungszinssatz von 10% ergibt.

	D-Gesellschaft (in T€)	A-Gesellschaft (in T€)
GuV für 2008		
Operatives Ergebnis nach Steuern	150	0
Plan-GuV für 2009 als Folge der Funktionsverlagerung		
Operatives Ergebnis nach Steuern	30	1.000
Ermittlung des Einigungsbereichs		
Differenz der zu erwartenden Gewinne vor und nach der Funktionsverlagerung	120	1.000
Kapitalisierungssatz	10%	10%
Gewinnpotential	1.200	10.000
Einigungsbereich	1.200 - 10.000	
Mittelwert	5.600	

Tabelle 2: Ermittlung des Preises für das Transferpaket

Die Summe der Einzelpreisbestimmungen für die übertragenen Wirtschaftsgüter liegt nicht im Einigungsbereich. Würde das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen von 1.000 T€ innerhalb des Einigungsbereichs liegen, wäre dieser als Verrechnungspreis anzuerkennen. Des Weiteren wird angenommen, dass kein anderer Wert innerhalb des Einigungsbereichs glaubhaft gemacht werden kann, so dass der Mittelwert des Einigungsbereichs von 5.600 T€ als Verrechnungspreis heranzuziehen ist. Folglich ist der Betrag des Mittelwerts von 5.600 T€ in Deutschland als ergebniswirksam zu besteuern.
Ein Jahr nach der Funktionsverlagerung wird festgestellt, dass die Planrechnungen nicht zutreffend waren und die tatsächliche Gewinnentwicklung bei A deutlich höher ausgefallen ist. Es ergibt sich ein neuer Einigungsbereich, mit einem Mindestwert von 1.200 T€ und einem Höchstpreis von 20.000 T€. Angenommen innerhalb dieses Einigungsbereichs wird kein anderer Wert vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht, so ist der Mittelwert des neuen Einigungsbereichs von 10.600 T€ als Verrechnungspreis maßgebend. Dieser liegt außerhalb des ursprünglichen Einigungsbereichs, so dass eine erhebliche Abweichung vorliegt. Eine nachträgliche Anpassung des ursprünglichen Verrechnungspreises um den Unterschiedsbetrag zwischen neuem Mittelwert und ursprünglich angesetztem Verrechnungspreis ist vorzunehmen.

	D-Gesellschaft (in T€)	A-Gesellschaft (in T€)
Ist-GuV für 2009		
Operatives Ergebnis nach Steuern	30	2.000
Ermittlung des Einigungsbereichs		
Differenz der zu erwartenden Gewinne vor und nach der Funktionsverlagerung	120	2.000
Kapitalisierungssatz	10%	10%
Gewinnpotential	1.200	20.000
Einigungsbereich	1.200 - 20.000	
Mittelwert	10.600	
Ursprünglicher Verrechnungspreis	5.600	
Anpassungsbetrag	5.000	

Tabelle 3: Berechnung der nachträglichen Preisanpassung

Der Differenzbetrag zwischen dem ursprünglichen Verrechnungspreis und dem neuen Mittelwert von 5000 T€ ist im darauf folgenden Wirtschaftsjahr der deutschen Besteuerung zu unterwerfen.

G. Zusammenfassung und Ausblick

Mit den Änderungen des Außensteuerrechts im Zuge der UntStRef 2008 hat sich der Gesetzgeber dazu entschlossen, Funktionsverlagerungen ins Ausland stärker steuerlich zu berücksichtigen. Die Regelungen sollen dazu beitragen, die Besteuerung von in Deutschland geschaffenen Werten sicherzustellen, wenn diese ins Ausland übertragen werden.

Ausgangspunkt der vorliegenden Analyse ist in diesem Zusammenhang die Frage gewesen, ob die Neuregelungen zur Erfassung von Funktionsverlagerungen geeignet sind, grenzüberschreitende Übertragungen bzw. Überlassungen von Wirtschaftsgütern und den damit verbundenen stillen Reserven zu erfassen.

Vor der UntStRef 2008 existierten im deutschen Steuerrecht keine speziellen Vorschriften zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen. Die bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2007 geltende Rechtslage und Rechtsprechung erlaubte eine Berichtigung der Einkünfte im Falle unangemessener Verrechnungspreise auf Basis des Grundsatzes der Einzelbewertung. Die im Rahmen einer Funktionsverlagerung übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter waren einzeln zu bewerten und vorhandene stille Reserven aufzudecken. Als ungeklärt galt, inwieweit Geschäftschancen eine Verrechnungspreispflicht begründen und inwieweit diese einer Bewertung zugänglich sind. Hierzu wurde vom BFH die Geschäftschancenlehre entwickelt, die mit den Neuregelungen in § 1 Abs. 3 AStG allerdings in den Hintergrund tritt.

In § 1 Abs. 3 S. 9 AStG begründet der Gesetzgeber einen neuen Geschäftsvorfall "Funktionsverlagerung" und schreibt für diesen im Falle eines hypothetischen Fremdvergleichs eine ertragswertorientierte Gesamtbewertung in Form eines Transferpakets vor. Danach sollen die übertragenen und überlassenen Wirtschaftsgüter nicht mehr einzeln bewertet, sondern einschließlich der mit der Funktion verbundenen Chancen und Risiken sowie sonstigen Vorteile als Ganzes erfasst werden. Der Ansatz eines Transferpakets erscheint m.E. als sachgerecht, da auch Fremde Dritte bereit sind einen Preis für die Übernahme von betrieblichen Funktionen zu zahlen, der über die Summe der Einzelwerte der übertragenen und überlassenen Wirtschaftsgüter hinausgeht.

Zu kritisieren ist, dass auch ausländische Synergieeffekte und Standortvorteile zur Ermittlung der Preisobergrenze des Einigungsbereichs zu berücksichtigen sind und somit in die deutsche Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden. Dadurch wird ein Gewinnpotential besteuert, welches weder in Deutschland entstanden ist noch hätte entstehen können. Die Bundesrepublik hat daher m.E. nur ein Anrecht auf eine Besteuerung des kapitalisierten Gewinns, den das Unternehmen aus der Fortführung der Funktion in Deutschland erzielt hätte. Dies entspricht der unteren Grenze des Einigungsbereichs. Vertretbar wäre, auf diesen einen Gewinnaufschlag zu berechnen, um einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer einen Anreiz zu geben, die Funktion zu veräußern. Ein solcher würde eine Funktion verlagern, wenn er dafür mehr als die daraus zu erwartenden Gewinne erhalten würde. Zu bedenken ist allerdings, dass es sich bei dem für die Funktion zu zahlenden Verrechnungspreis um zukünftige, noch nicht realisierte, Gewinne handelt und die prognostizierten Gewinnerwartungen unsicher sind. Bei einer Verlagerung werden diese aber sofort und in voller Höhe realisiert, so dass auch ein gewisser Abschlag vertretbar ist. Nicht sachgerecht ist m.E. der Ansatz des Mittelwerts. Damit würde der deutsche Fiskus die Hälfte des aus der Funktionsverlagerung erzielten Mehrwerts besteuern. Von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer ist nicht zu erwarten, dass dieser bereit ist, die Hälfte seines noch zu erwirtschaftenden Gewinns freiwillig abzugeben und gleichzeitig das volle Risiko für die Ausübung der Funktion zu tragen.

Des Weiteren unterstellt der Gesetzgeber durch § 1 Abs. 3 S. 11 AStG, dass fremde Dritte eine Preisanpassungsklausel vereinbaren würden. Sowohl das deutsche Konzept der Transferpaketbesteuerung als auch eine nachträgliche Preisanpassungsklausel entsprechen aber nicht dem international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 9 OECD-MA. Folglich ist davon auszugehen, dass ausländische Fisken das Transferpaketkonzept sowie eine nachträgliche Korrektur nicht anerkennen werden. Das Problem der Doppelbesteuerung wird geschaffen und eine Vielzahl von Verständigungs- und Schiedsverfahren sind zu erwarten.

Es lässt sich feststellen, dass die neuen Grundsätze der Funktionsverlagerungsbesteuerung über das Ziel, die Besteuerung von im Inland gebildeter stiller Reserven sicherzustellen, hinausgehen. Vielmehr wird im Interesse des deutschen Steueraufkommens versucht, inländische Unternehmen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen abzuhalten, indem diese einer nicht gerechtfertigten Besteuerung unterworfen werden.
Zudem hat der Gesetzgeber die Gelegenheit nicht genutzt, die Bedenken, die bzgl. der Vereinbarkeit des § 1 AStG a.F. mit EU-Recht bestanden, zu beseitigen. Stattdessen wurde die bisherige Diskussion um die Europarechtskonformität des § 1 AStG a.F. verstärkt. Ferner werden grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen gegenüber vergleichbaren inländischen Sachverhalten unterschiedlich behandelt. Eine Verletzung von EU-Recht ist deshalb anzunehmen, so dass die weitere Anwendung des § 1 AStG innerhalb der europäischen Gemeinschaft bis zu einer klärenden BFH- bzw. EuGH-Entscheidung mit Unsicherheit verbunden ist.
Rechtsunsicherheit besteht auch auf Grund der Tatsache, dass sich nicht alle notwendigen Anforderungen an den Steuerpflichtigen aus dem Gesetz und der FVerlV ergeben. Ein erläuterndes BMF-Schreiben ist bislang nicht veröffentlicht worden, während die Grundsätze zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen bereits ab 01. Januar 2008 anzuwenden sind. Auch die Menge der zu beachtenden Regelungen sowie erhöhte Dokumentationspflichten führen zu erheblichen Mehrbelastungen international agierender Unternehmen. Es besteht daher die Gefahr, dass Unternehmen Investitionsentscheidungen aufschieben oder vorsorglich zu Gunsten anderer Standorte treffen. Insbesondere für forschende und international agierende Unternehmen besteht ein zusätzlicher Anreiz Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten ins Ausland zu verlagern, um einen späteren, grenzüberschreitenden Wissenstransfer zu erleichtern.
Der deutsche Gesetzgeber hat mit seinem Ansatz zur Besteuerung von Funktionsverlagerung einen Alleingang innerhalb der OECD bestritten. Dort beschäftigt sich die "Business Restructuring Group" mit der Frage der Ausweitung einer Besteuerung von Funktionsverlagerungen. Ein erster Berichtsentwurf wird zum Ende des Jahres 2008 erwartet. Der Gesetzgeber hätte die Ergebnisse dieser Kommission abwarten und im Anschluss eine international akzeptable Regelung treffen können. Stattdessen hat er fiskalisch motiviert, die Schaffung eigener Regelungen einer international abgestimmten Lösung vorgezogen. Es besteht daher die Gefahr, dass die deutschen Regelungen international nicht anerkannt werden und in naher Zukunft angepasst werden müssen. Zudem ist ein solches Vorgehen konträr zu den Bestrebungen, die direkten Steuern in Europa zu harmonisieren. Solange zwischen den EU-Mitgliedstaaten Unterschiede im Niveau der Besteuerung vorhanden sind, bestehen für Unternehmen steuerliche Anreize Funktionsverlagerungen vorzunehmen.

Literaturverzeichnis

Baumhoff, Hubertus
Überprüfung internationaler Verrechnungspreise, Mitwirkungspflichten, Schätzung, Internationales Steuerrecht 2001, S. 745-753

Baumhoff, Hubertus / Bodenmüller, Ralph:
Verrechnungspreispolitik bei der Verlagerung betrieblicher Funktionen ins Ausland, in Grotherr, Siegfried (Hrsg.): Handbuch der Internationalen Steuerplanung, 2 Auflage, Herne / Berlin, 2003, S. 345-384

Baumhoff, Hubertus / Ditz, Xaver / Greinert, Markus:

Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach der Funktionsverlagerungsverordnung vom 12. 8. 2008, Deutsches Steuerrecht 2008, S. 1945-1952

Baumhoff, Hubertus / Ditz, Xaver / Greinert, Markus:
Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, Deutsches Steuerrecht 2007, S. 1649-1655

Baumhoff, Hubertus / Ditz, Xaver / Greinert, Markus:
Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, Deutsche Steuerrecht 2007, S. 1461-1467

BDI:
Funktionsverlagerung: Die neue Besteuerung in der Kritik, BDI-Drucksache F0013 (Veröffentlicht unter http://www.bdi-online.de/Dokumente/Steuer-Haushaltspolitik/FlyerFuntionsverlagerung.pdf), [Stand 15.10.2008]

BDI:
Unternehmensteuerreform 2008: BDI-Workshop Funktionsverlagerung, Workshop-Bericht(Veröffentlicht unter http://www.bdi-online.de/Dokumente/WorkshopBerichtBDI410547_BDI_415056.pdf), [Stand 15.10.2008]

Bernhardt, Lorenz / van der Ham, Susan / Kluge, Sven:
Die Expansion Deutscher Unternehmen ins Ausland: Steuerliche Implikationen der Gründung von Vertriebstochtergesellschaften - Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen im Fall von "Vertriebsabspaltungen", Internationales Steuerrecht 2008, S. 1-11

Brandenberg, Hermann B.:
Aktuelle Entwicklung im Internationalen Steuerrecht, Betriebs-Berater 2008, S. 864-875

Blumers, Wolfgang:
Funktionsverlagerung per Transferpaket, Betriebs-Berater 2007, S. 1757-1768

Bodenmüller, Ralph:
Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen ins Ausland, Ertragsteuerliche Folgen, Strategien und Modelle, Düsseldorf, IDW Verlag, 2004, (zugl. Diss. Köln 2003)

Borstell, Thomas:
Verrechnungspreisprobleme bei Funktionsverlagerungen, in: Steuerberater-Jahrbuch, Otto Schmidt, Köln 2001/2002, S. 201-237

Borstell, Thomas / Brüninghaus, Dirk / Dworaczek, Michael:
Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Verrechnungspreiskorrekturen nach § 1 AStG - Ausblick nach dem BFH-Beschluss vom 21. 6. 2001, Internationales Steuerrecht 2001, S. 757-760

Borstell, Thomas / Schäpperclaus, Jens:
Was ist eigentlich eine Funktion?, Internationales Steuerrecht 2008, S. 275-284

Brockhagen, Julia:
Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerungen, Edition Wirtschaft und Recht, Band 4, Marburg, Tectum Verlag, 2007

Brügger, Urs / Brülisauer, Peter:
Konzerninterne Funktionsverlagerung innerhalb der OECD, Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 307-314

Burkert, Manfred:
Funktionsverlagerungen im internationalen Konzern - Management der Steuerfolgen in Deutschland - Teil I, Internationales Steuerrecht 2003, S. 320-324

Burkert, Manfred:
Funktionsverlagerungen im internationalen Konzern - Management der Steuerfolgen in Deutschland - Teil II. Internationales Steuerrecht 2003, S. 356-360

Cordewener, Axel:
Deutsche Unternehmensbesteuerung und europäische Grundfreiheiten - Grundzüge des materiellen und formellen Rechts-schutzsystems der EG, Deutsches Steuerrecht 2005, S. 6-15

Cox, John C. / Ingersoll, Jonathan E.:
A Theory of the Term Structure of Interest Rates, Econometrica 1985, S. 385-407.

Crüger, Arwed / Wintzer, Erik:
Funktionsverlagerung ins Ausland, GmbH-Rundschau 2008, S. 306-311

Dautzenberg, Norbert / Gocksch, Sebastian:
Die europarechtliche Problematik des § 1 AStG, Betriebs-Berater 2000, S. 904-914

Ditz, Xaver:
Entwurf einer Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) von der Bundesregierung beschlossen, Status:Recht 2008, S. 193-194

Ditz, Xaver:
Besteuerungen von Funktionsverlagerungen - Gestaltungsalternativen aus Beratersicht, in Made in Germany - taxed in Germany?, Vier verschiedene Perspektiven zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen, Status:Recht 2008, S. 108-109

Ditz, Xaver:
Übertragung von Geschäftschancen bei Funktionsverlagerungen ins Ausland - Darstellung an ausgewählten Beispielen, Deutsches Steuerrecht 2006, S. 1625-1613

Djanani, Christina / Brähler, Gernot:
Internationales Steuerrecht - Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 4. Auflage, Gabler, Wiesbaden, 2008

Eisele, Florian:
Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, Herne/Berlin, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2003, (zugl. Diss. München 2002)

EZB,
Europäische Zentralbank, Euro area economic and financial data, (Veröffentlicht unter: http://www.ecb.europa.eu/stats/keyind/html/sdds.en.html), [Stand: 15.10.2008]

Finck von Finckenstein, Karl Graf / Lehn, Jürgen / Schellhaas, Helmut / Wegmann, Helmut:
Arbeitsbuch Mathematik für Ingenieure, Band II Differentialgleichungen, Funktionstheorie, Numerik, Statisitik, 1.Auflage, Teubner, Stuttgart / Leibzig / Wiesbaden, 2002

Fischer, Wilhelm / Looks, Christian / im Schlaa, Stefan:
Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise - Bisherige Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und aktuelle Entwicklungen, Betriebs-Berater 2007, S. 918-922

Flick, Hans / Wassermeyer, Franz / Baumhoff, Hubertus:
Außensteuerrecht, Kommentar, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1973/2008 (Stand: 62. Ergänzungslieferung, Juli 2008)

Freytag, Ulf:
Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 - Geplante Änderungen für den Bereich Verrechnungspreise, in: IWB 2007, Fach 3, Gruppe 1, S. 2193-2200

Frischmuth, Markus:
Die Konzeption der Funktionsverlagerungsbesteuerung nach dem UntStRefG 2008, Steuern und Bilanzen 2007, S. 386-392

Frischmuth, Markus:
Unternehmensteuerreform 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F, Internationales Steuerrecht 2007, S. 485-491

Frischmuth, Markus:
Funktionsverdoppelung im Visier des deutschen Fiskus - Quo vadis?, in IWB 2007, Fach 3, Gruppe 1, S. 2253-2258

Frotscher, Gerrit:
Grundfragen der Funktionsverlagerung, Finanzrundschau 2008, S. 49-57

Frotscher, Gerrit:
Handout zum 25. Berliner Steuergespräch, (Veröffentlicht unter http://www.berlinersteuergespraeche.de/25BSG_Frotscher_Handout.pdf), [Stand 15.10.2008]

Fuhrmann, Claas:
Die Funktionsverlagerungsverordnung, Kölner Steuerdialog 2008, S. 16188-16191

Gebhardt, Günther / Daske, Holger:
Zukunftsorientierte Bestimmung von Kapitalkosten, Working Paper Series: Finance & Accounting, No. 134, 2004, ISSN 1434-3401.

Greinert, Markus:
Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen, S. 541-582, in: Schaumburg, Harald/ Rödder, Thomas (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, München, Beck, 2007

Haas, Wolfgang:
Funktionsverlagerung: Doppelbesteuerung sind unausweichlich!, in: Made in Germany - taxed in Germany?, Vier verschiedene Perspektiven zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen, Status:Recht 2008, S. 107-108

Hardock, Petra:
Produktionsverlagerung von Industrieunternehmen ins Ausland: Formen, Determinanten, Wirkung, Wiesbaden, Gabler, 2000, (zugl. Diss. Mannheim 1999)

Hervé, Yves / Voltmer-Darmanyan / Hofer, Mirko:
Neuregelungen im Bereich Verrechnungspreise durch die Unternehmensteuerreform 2008, Bilanzen und Controlling 2007, S. 196-198

Hervé, Yves / Voltmer-Darmanyan / Hofer, Mirko:
Praxis der Funktionsverlagerung nach der Unternehmensteuerreform 2008, Bilanzen und Controlling 2007, S. 258-262

Hey, Johanna:
Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Betriebs-Berater 2007, S. 1303-1309

IHK Darmstadt:
Rhein Main Neckar, Steuernewsletter 22/2008, (Veröffentlicht unter http://www.darmstadt.ihk24.de/produktmarken/starthilfe/steuerinfo/Steuerinforma/SteuernewsGesamtarchiv/Steuer-Newsletter_2008/Steuer-Newsletter_22-2008.pdf?oid=14831), [Stand: 15.10.2008]

Jacobs, Otto H.:
(Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 5 Aufl., München, Beck, 2002

Jacobs, Otto H.:
(Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 6 Aufl., München, Beck, 2007

Jahndorf, Christian:
Besteuerung der Funktionsverlagerung, Finanzrundschau 2008, S. 101-111

Jenzen, Holger:
Internationale Verrechnungspreise. Die Einkunftsabgrenzung im Besteuerungsverfahren, in: NWB 2005, Fach 2, S. 8867-8881

Jenzen, Holger:
Internationale Funktionsverlagerungen. Die Besteuerung von Gewinnpotenzialen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen im Konzern, in: NWB 2007, Fach 2, S. 9419-9438

Kaminski, Bert / Strunk, Günther:
Funktionsverlagerungen im Rahmen von e-Business-Aktivitäten, Internationales Steuerrecht 2002, S. 789-798

Klapdor, Ralph:
Grundsätze der Verrechnungspreisermittlung, Steuern und Wirtschaft 2008, S. 83-92

Kluge, Volker:
Das Internationale Steuerrecht - Gemeinschaftsrecht Außensteuerrecht, Abkommensrecht, 4. Auflage, München, Beck, 2000.

Köplin, Manfred / Sedemund, Jan:
Ist § 1 AStG europarechtswidrig?, Internationales Steuerrecht 2000, S. 305-307

Kroppen, Heinz-Klaus / Rasch, Stephan / Eigelshoven, Axel:
Die Behandlung der Funktionsverlagerungen im Rahmen des Unternehmensteuerreform 2008 und der zu erwartenden Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, 2007, in: IWB 2007/5, Gruppe 1, Fach 3, S. 2201-2229

Kroppen, Heinz-Klaus / Rasch, Stephan:
Die Funktionsverlagerungsverordnung, 2008, in: IWB 2008/11, Gruppe 1, Fach 3, S. 2339 - 2354

Kuckhoff, Harald / Schreiber Rolf:
Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung aus Sicht der Betriebsprüfung, in: Internationales Steuerrecht 1999, Teil 1, S. 321 330

Kuckhoff, Harald / Schreiber Rolf:
Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung aus Sicht der Betriebsprüfung, in: Internationales Steuerrecht 1999, Teil 2, S. 353-362

Looks, Christian / Scholz, Christian M.:
Funktionsverlagerung nach der Neufassung des § 1 Abs. 3 AStG, Betriebs-Berater 2007, S. 2541-2545

Müller, Claudia / Henning, Tobias:
24. Hamburger Tagung zur internationalen Besteuerung - Tagungsbericht, IStR 2008, Heft 3, III-IV

Oestreicher, Andreas / Hundeshagen, Christian:
Bewertung von Transferpaketen bei Funktionsverlagerungen, Teil 1, Der Betrieb 2008, S. 1637-1643

Oestreicher, Andreas / Hundeshagen, Christian:
Bewertung von Transferpaketen bei Funktionsverlagerungen, Teil 2, Der Betrieb 2008, S. 1693-1700

Richter, Andreas / Welling, Berthold:
Tagungs- und Diskussionsbericht des 25. Berliner Steuergespräch mit dem Thema Funktionsverlagerung, Finanzrundschau 2008, S. 71-78

Schaumburg, Harald:
Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1998.

Scherm, Ewald / Pietsch, Gotthardt:
Organisation - Theorie, Gestaltung, Wandel, Oldenbourg, München 2007

Scheuerle, Ulrich:
§ 1 AStG und Gemeinschaftsrecht, Internationales Steuerrecht 2002, S. 798-802

Schlie, Ina / Stetzelberger, Anna:
Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Internationales Steuerrecht 2008, S. 269-275.

Scholz, Christian M.:
Die Fremdüblichkeit einer Preisanpassungsklausel nach dem Entwurf zu § 1 Abs. 3 AStG, Internationales Steuerrecht 2007, S. 521-526

Schwenke, Michael:
Funktionsverlagerungen und Doppelbesteuerung - Neuregelung ist besser als ihr Ruf!, in: Made in Germany - taxed in Germany?, Vier verschiedene Perspektiven zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen, Status:Recht 2008, S. 106-107

Serg. Oliver:
Die Behandlung von Geschäftschancen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, Deutsches Steuerrecht 2005, S. 1916- 1920

Strahl, Martin:
Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung nach der Unternehmensteuerreform 2008, Kölner Steuerdialog 2008, S. 15861-15865

Strahl, Martin:
Steuerliche Begünstigungen von Forschungseinrichtungen - Offene und geklärte Rechtsfragen nach dem Urteil des BFH vom 4. 4 2007, I R 76/05, Deutsches Steuerrecht 2007, S. 1468- 1471

Strunk, Günther / Kaminski, Bert / Köhler, Stefan:
Außensteuergesetz | Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, (Stand: Juni 2008)

Vogel, Klaus / Lehner, Moris:
DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Auflage, München, Beck, 2008

Wassermeyer, Franz:
Funktionsverlagerung: Statement, Finanzrundschau 2008, S. 67-68

Wassermeyer, Franz:
Modernes Gesetzgebungsniveau am Beispiel des Entwurfs zu § 1 AStG, Der Betrieb 2007, S. 535-539

Wassermeyer, Franz:
Sind Verrechnungspreise justitiabel?, in Schaumburg (Hrsg.), Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Köln, Otto Schmidt, 1994

Wassermeyer, Franz:
Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, in StbJb 1998/1999, S. 157-172

Wassermeyer, Franz:
Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, Internationales Steuerrecht 2001, S. 633-638

Wehnert, Oliver:
Generalthema I: Verrechnungspreise und immaterielle Wirtschaftsgüter, Internationales Steuerrecht 2007, S. 558-561

Welling, Berthold:
Unternehmensteuerreform 2008 - Erste Bewertung aus Sicht der Wirtschaft, Steuer-Consultant 2007, S. 24-27

Welling, Berthold:
Überzogene Aufkommenserwartungen provozieren nationalen Alleingang, in: Made in Germany - taxed in Germany?, Vier verschiedene Perspektiven zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen, Status:Recht 2008, S. 105-106

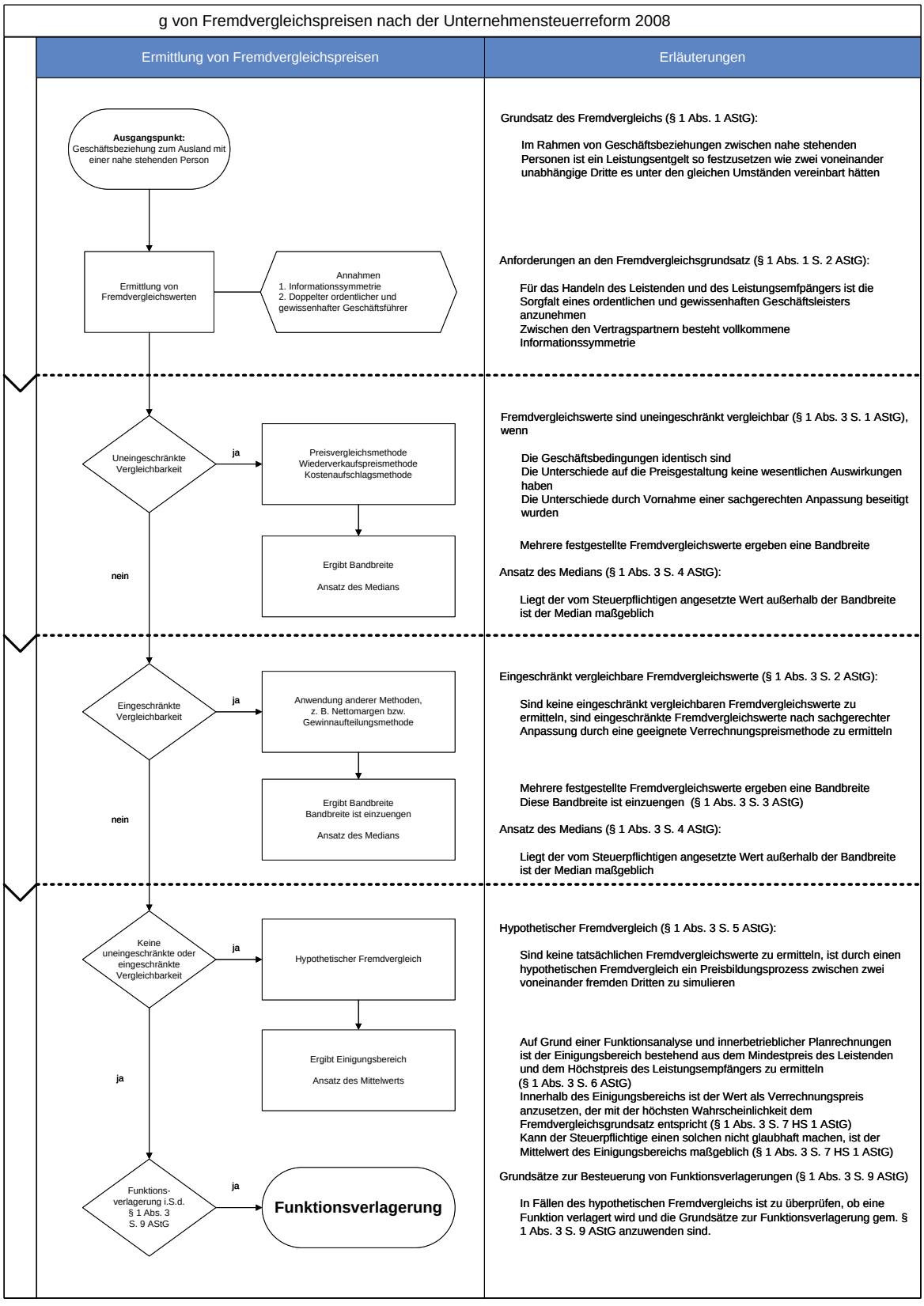
Welling, Berthold / Tiemann, Konstantin
Die Funktionsverlagerungsverordnung im Widerstreit mit internationalen Grundsätzen, Finanzrundschau 2008, S. 68-78

Zielke, Rainer:
Internationale Steuerplanung nach der Unternehmensteuerreform 2008, Der Betrieb, 2007, S. 2781-2791

Anhang

Anhang A 1

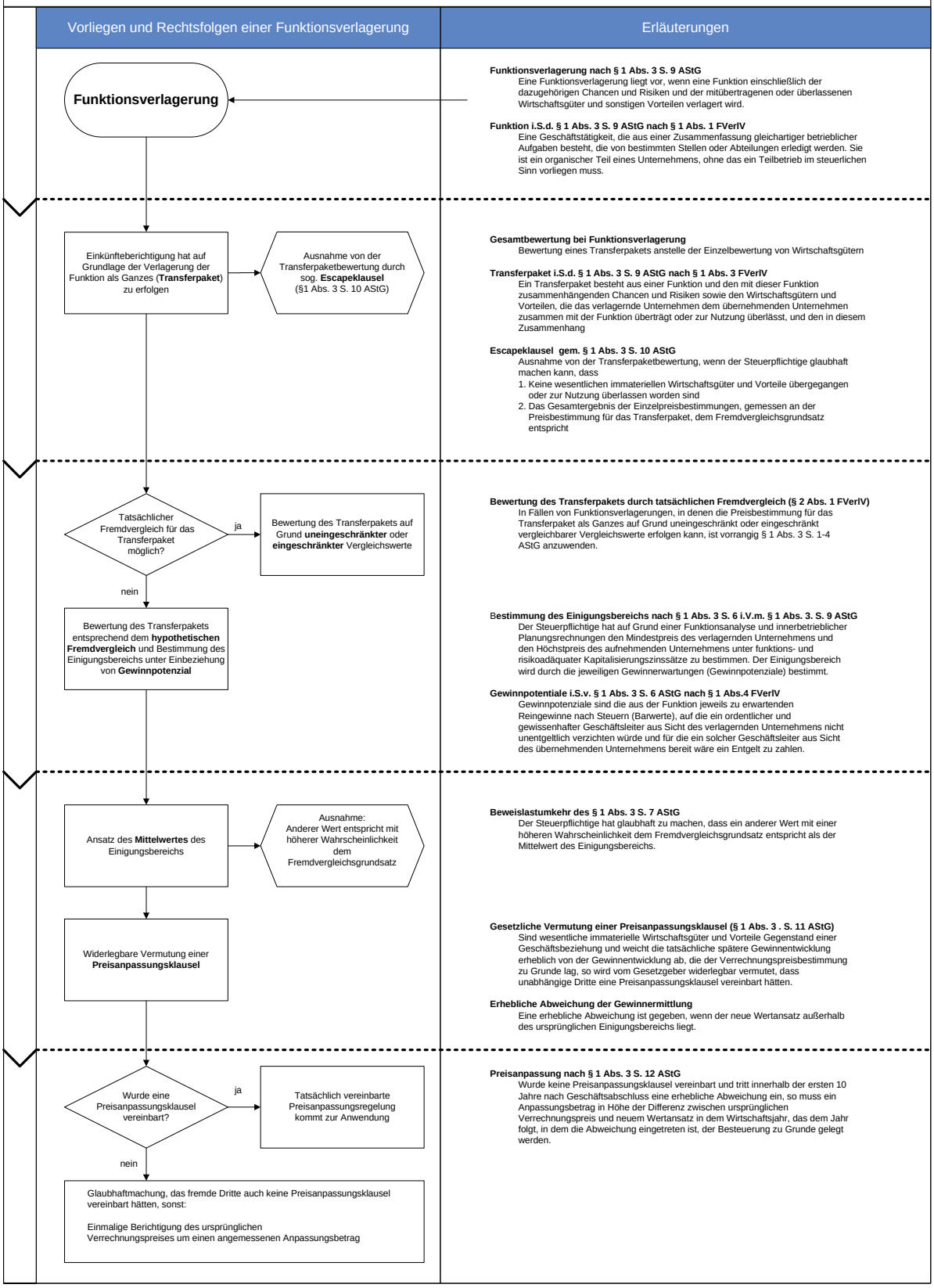
Anhand des folgenden Schaubilds kann die Ermittlung von Fremdvergleichspreisen nach der UntStRef 2008 nachvollzogen werden.



Anhang A2

Die Prüfung des Vorliegens und der Rechtsfolgen einer Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 9ff. AStG kann mit Hilfe des nachfolgenden Schaubilds erfolgen.

Schema zur Prüfung des Vorliegens und der Rechtsfolgen einer Funktionsverlagerung i.S.d. Außensteuerrechts



Bereits erschienene Titel

No. 1 **Reinhard Becker, Tobias König und Kristijan Marelja:**
Die Bilanzierung und Eigenmittelunterlegung von Kreditrisiken bei Kredit-Arbitrage-Programmen unter Einschaltung von Zweckgesellschaften – Lehren aus der Finanzmarktkrise 2007 ff. für die Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung des HGB, der IFRS/IAS und des KWG
Online verfügbar unter `http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1218`