

Protokoll zum  
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden  
vom 18. Februar 2011\*

Dr. Till Zech  
ORR an der Bundesfinanzakademie im  
Bundesministerium der Finanzen

**„Die Behandlung sogenannter Funktions-  
verlagerungen im Außensteuergesetz“**

---

\*Dipl.-Kff. Dr. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1. Einleitung .....	2
2. Grundlagen .....	2
2.1 Grundsätzliches zu § 1 Abs. 1 AStG.....	2
2.2 Grundsätzliches zu § 1 Abs. 3 S. 1 bis 8 AStG.....	4
2.3 Grundsätzliches zur Funktionsverlagerung.....	5
3. Struktur der neuen Regelungen .....	6
4. Begriffsbestimmungen .....	7
4.1 Funktion .....	8
4.2 Funktionsverlagerung .....	9
4.3 Funktionsverdoppelung.....	12
4.4 Transferpaket.....	12
4.5 Gewinnpotential .....	13
4.6 Reingewinn nach Steuern.....	13
5. Regelungen zum Transferpaket.....	13
6. Bewertung .....	14
Literaturhinweise.....	15

## 1. Einleitung

Einführend macht *Herr Dr. Zech* deutlich, dass die Funktionsverlagerung kein neues Thema sei, weil die Betriebsprüfer schon lange damit umgehen müssten. Das einzig Neue sei die Transferpaketbetrachtung. *Herr Dr. Zech* nimmt vorweg, dass er diese Art der Besteuerung für richtig halte und weist darauf hin, dass das jetzige Vorgehen von Steuerberatern erfunden worden sei. Er gibt zu bedenken, dass es vielleicht besser gewesen wäre, wenn Deutschland betreffend einer gesetzlichen Regelung auf diesem Gebiet auf die OECD gewartet hätte, weil man sich hier im internationalen Bereich bewegt.

## 2. Grundlagen

### 2.1 Grundsätzliches zu § 1 Abs. 1 AStG

*Herr Dr. Zech* gibt dann einen Überblick über § 1 Abs. 1 und Abs. 3 AStG und stellt die Struktur der beiden Absätze dar. § 1 Abs. 1 AStG enthalte eine Präzisierung des Fremdvergleichs, die Transparenzklausel und stelle das Verhältnis von § 1 AStG zu anderen Korrekturnormen dar. § 1 Abs. 3 S. 1 bis 8 AStG regelten Verrechnungspreismethoden, Bandbreiten, den Korrekturumfang und den hypothetischen Fremdvergleich. § 1 Abs. 3 S. 9 und 10 AStG gingen dann auf die eigentliche Funktionsverlagerung ein. § 1 Abs. 3 S. 11 und 12 AStG enthielten eine Preisanpassungsklausel, die für alle Fälle des hypothetischen Fremdvergleichs

gelte. Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen gibt *Herr Dr. Zech* zu bedenken, dass keine Notwendigkeit bestanden habe, 13 Sätze in einem Absatz, also in Absatz 3, unterzubringen. Hier hätte man stattdessen weitere Absätze bilden können.

*Herr Dr. Zech* geht dann auf die frühere, bis zur Unternehmensteuerreform 2008 geltende Regelung des § 1 AStG ein. Hier hätte es keine gesetzlichen Regelungen zum Verhältnis zu anderen Vorschriften, zum doppelten Geschäftsführer, zu den Methoden, zur Funktionsanalyse, zu den Arten des Fremdvergleichs und zur Funktionsverlagerung gegeben.

*Herr Dr. Zech* geht dann auf die geltende Regelung des § 1 Abs. 1 AStG ein und führt im Zusammenhang mit der Funktionsanalyse das folgende Beispiel an: Das deutsche Mutterunternehmen (MU) hat in Deutschland zwei Tochtergesellschaften und zwar die Vertriebs-GmbH (V-GmbH) und die Produktions-GmbH (P-GmbH). Die P-GmbH stellt ein Gut für 70 Geldeinheiten her. Der Gewinnaufschlag beträgt 5 Geldeinheiten. Die Summe von 75 Geldeinheiten entspricht auch einem Fremdpreis, der zwischen 74 und 76 Geldeinheiten liegen soll. Die V-GmbH kommt dann durch weitere Wertschöpfung in Höhe von 20 Geldeinheiten und einem Gewinnaufschlag von 5 Geldeinheiten zu einem Preis für das Gut von 100 Geldeinheiten, der ebenfalls dem Marktpreis entspricht. Wenn die Produktion nun durch die im Ausland liegende Tochter P-Kft. zu 22 Geldeinheiten, wovon 20 Geldeinheiten auf die Herstellung entfallen und 2 Geldeinheiten den Gewinnaufschlag darstellen, erfolgt, stelle sich die Frage zu welchem Preis die P-Kft. an V liefern müsse. Die frühere Praxis der Betriebsprüfung sei gewesen hier den Mittelwert von 50 anzusetzen.

Die Funktionsanalyse sei die Basis zur Ermittlung des Fremdvergleichspreises. Man müsse hierzu die Wertschöpfungskette des Unternehmens analysieren. Sie diene einer Klassifizierung der konzernangehörigen Unternehmen nach ihrem Wertschöpfungsbeitrag und der Chancen- und Risikoverteilung. Um ein System für Verrechnungspreise zu entwickeln, habe man sich darauf geeinigt, international eine Klassifizierung vorzunehmen. Wenn man annimmt die P-Kft. sei ein Lohnfertiger, d. h. sie bekommt einen festen Auftrag, ein bestimmtes Produkt in einer bestimmten Anzahl zu einer bestimmten Zeit zu produzieren, wobei sie nicht auf eigenes Risiko produziert, könne man diese Idee auch auf den Konzern übertragen. Der im Folgenden dargestellten Unternehmenstypologie, die der Klassifizierung diene und eine Orientierungshilfe darstelle, liege der Gedanke zugrunde, dass man jemanden braucht, der im Konzern das Risiko trägt und jemanden, der produziert. Demnach werde zwischen „Routine-Unternehmen“, „Entrepreneur“ und „Mittlerem Unternehmen“ unterschieden. Merkmale des Routine-Unternehmens seien, dass der Einsatz von Wirtschaftsgütern nur in geringem Umfang erfolgt und es nur geringe Risiken trägt. Beispiele hierfür seien konzerninterne Dienstleistun-

gen, einfache Vertriebsfunktionen und Lohnfertiger. Für Routine-Unternehmen würden sich nur geringe, aber relative stabile Gewinne ergeben. Die Merkmale des Entrepreneur seien, dass er wesentliche materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter hält, er entscheidende Funktionen hat und das wesentliche Risiko trägt. Deshalb stünde dem Entrepreneur das Konzernergebnis abzüglich der Gewinne der „Routine-Unternehmen“ und der „Mittleren Unternehmen“ zu. Die Merkmale des Mittleren Unternehmens seien, dass es Routinefunktionen mit eigenen Risiken, z. B. als Vollvertreiber, bzw. keine Routinefunktionen ohne große Risiken ausübt. Das „Mittlere Unternehmen“ stünde zwischen Routine-Unternehmen und Entrepreneur und sei deshalb differenziert zu behandeln.

## **2.2 Grundsätzliches zu § 1 Abs. 3 S. 1 bis 8 AStG**

Im weiteren Verlauf seines Vortrags geht *Herr Dr. Zech* auf die gesetzliche Neuregelung des § 1 Abs. 3 AStG aus dem Jahr 2008 ein. Hier würden sich mindestens die folgenden vier Themen ergeben:

- Grundlagen: Methoden, Funktionsanalyse, Arten des Fremdvergleichs, Einigungsbereich, Mittelwert (Satz 1 bis 8)
- Funktionsverlagerung (Satz 9 und 10)
- Preisanpassungsklausel (Satz 11 und 12)
- Rechtsverordnung (Satz 13).

*Herr Dr. Zech* weist darauf hin, dass die Funktionsverlagerungsbesteuerung auf Arten des Fremdvergleichs abstelle, die Fremdpreisermittlung aber schwierig sein könne. Er stellt die drei Arten des Fremdvergleichs vor. Der „uneingeschränkte Fremdvergleich“ des § 1 Abs. 3 S. 1 AStG gelte vorrangig. Hierbei handele es sich um einen tatsächlichen Fremdvergleich, der mit Standardmethoden ermittelt werde und uneingeschränkt vergleichbare Werte liefere. Wenn solche Fremdvergleichspreise nicht zu ermitteln sind, sei der „eingeschränkte Fremdvergleich“ nach S. 2 anzuwenden. Hierbei seien dann Werte mit sachgerechten Anpassungen zu ermitteln. Auch dies sei ein tatsächlicher Fremdvergleich, der geeignete Verrechnungsmethoden verwenden würde und eingeschränkt vergleichbare Werte liefere. Wenn auch dies nicht möglich sei, müsse durch den in S. 5 geregelten „hypothetischen Fremdvergleich“ eine Annäherung erfolgen. Hier werde mit einem doppelten ordentlichen Geschäftsleiter gearbeitet und ein fiktiver Einigungsbereich ermittelt. Problematisch in diesem System seien einmalige Vorgänge, für die es keinen Fremdvergleich gibt. Das seit 2008 geltende Gesetz

habe in § 1 Abs. 3 S. 5 bis 8 Regeln für den hypothetischen Fremdvergleich aufgestellt. Dabei enthalte Satz 5 die Grundregel. Satz 6 beinhalte zwei weitere Regelungen, im 1. Halbsatz werde der Einigungsbereich definiert und im 2. Halbsatz das Gewinnpotential. Satz 7 enthalte ebenfalls zwei Regeln, und zwar im 1. Halbsatz zur Annäherung an den Fremdvergleich und im 2. Halbsatz zur Bestimmung des Mittelwerts. Der unzutreffende Einigungsbereich sei Inhalt von Satz 8.

*Herr Dr. Zech* geht dann auf zukünftige Entwicklungen ein. Er weist darauf hin, dass eine Rechtsverordnung geplant sei. Anlass hier sei, dass die VWG aus dem Jahr 1983 kämen. Die Mittel seien hier der Aus- und Umbau der FVerlVO zu einer umfassenden RVO für Verrechnungspreise. Dies würde nach Ansicht der Finanzverwaltung durch § 1 Abs. 3 S. 13 AStG ermöglicht. Es werde eine umfassende Ausgestaltung durch den Verordnungsgeber, d. h. das BMF, und nicht durch das Parlament geben. Vielleicht würde anschließend noch ein BMF-Schreiben folgen.

### **2.3 Grundsätzliches zur Funktionsverlagerung**

*Herr Dr. Zech* stellt im weiteren Verlauf seines Vortrags die Hauptmotive für Produktionsverlagerungen vor. Diese seien Arbeitskosten mit 45 %, Steuern und Abgaben mit 38 %, Wechselkursrisiken mit 7 %, Bürokratie mit 5 % und sonstige Motive mit ebenfalls 5 %. Grundsätzlich könne alles verlagert werden, also die Produktion, der Vertrieb, die Forschung und Entwicklung oder Dienstleistungen. Als Motive, Unternehmensverlagerungen ins Ausland zwischen verbundenen Unternehmen zu besteuern, führt *Herr Dr. Zech* die Sicherung des deutschen Steueraufkommens und die Besteuerung wertvoller (immaterieller), mit hohen Kosten in Deutschland geschaffener Wirtschaftsgütern bei Nutzung im Ausland an. Argumente gegen dieses letzte Motiv verstehe er nicht. Aus dem *Publikum* wird daraufhin angemerkt, dass die künftigen Gewinne nicht aus dem geschaffen würden, was in der Funktion, so wie sie in Deutschland geschaffen wurde, angelegt ist. *Herr Prof. Seer* ist der Ansicht, dass aus rein rechtsdogmatischer Sicht solche Konstrukte gar nicht besteuert werden dürften. Denn das Besteuerungsrecht Deutschlands werde auf Wirtschaftsgüter beschränkt, die eine zeitlang in Deutschland steuerverstrickt waren und wo sich diese Steuerverstrickung jetzt löst. Man müsse auch den spiegelbildlichen Ansatz, wenn etwas nach Deutschland verlagert wird, betrachten. Aus dem *Publikum* wird darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung es anerkenne, wenn (immaterielle) Wirtschaftsgüter nach Deutschland geschafft und angesetzt würden. Zudem wird im *Publikum* angemerkt, dass derartige Konstellationen häufig in ein Verständni-

gungsverfahren münden würden. Der Steuerpflichtige könnte hier ein Verständigungsverfahren beantragen. *Herr Dr. Zech* sagt, dass dies misslich sei, weil ein Verständigungsverfahren stets der letzte Schritt sein sollte. Er geht dann auf die Probleme der Betriebsprüfung bei entsprechenden Sachverhalten ein. Diese entstünden insbesondere bei der Sachverhaltsermittlung, besonders bei der Identifizierung selbst geschaffener und damit nicht bilanzierter immaterieller Wirtschaftsgüter und bei der Bewertung der verlagerten, häufig sehr wertvollen (immateriellen) Wirtschaftsgüter bzw. sonstiger Vorteile. Diese Probleme sollten durch das Transferpaket gelöst werden. Dabei diene die Funktion als Anknüpfungspunkt, Funktionsverlagerungen würden wie ein Unternehmensverkauf behandelt und es würde das Transferpaket bewertet.

### **3. Struktur der neuen Regelungen**

Zu Beginn seiner Ausführungen zur Struktur der neuen Regelungen stellt *Herr Dr. Zech* die Entwicklung der Regelungen dar. 2007 sei § 1 AStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007<sup>1</sup> mit Wirkung zum 1.1.2008 geändert worden. Durch das EU-VorgabenG vom 8.4.2010<sup>2</sup> sei § 1 Abs. 3 S. 9 und 10 AStG erneut geändert worden. Die gesetzliche Regelung aus dem Jahr 2007 sei 2008 durch die Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlVO)<sup>3</sup> vom 12.8.2008 ergänzt worden. Am 13.10.2010 sei das BMF-Schreiben<sup>4</sup> „VWG Funktionsverlagerung“ erlassen worden. *Herr Dr. Zech* bezeichnet dieses Aufeinanderfolgen von Gesetz, Rechtsverordnung und BMF-Schreiben als „Triaslösung“.

*Herr Dr. Zech* geht dann auf die gesetzlichen Grundlagen des § 1 Abs. 3 Sätze 9 bis 13 AStG ein. Satz 9 definiere die Begriffe „Funktionsverlagerung“ und „Transferpaket“. Bei der Funktionsverlagerung habe der Steuerpflichtige den Einigungsbereich als Ganzes (Transferpaket) auf der Basis funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen. Die in diesem Satz enthaltenen Definitionen seien nach Auffassung von *Herrn Dr. Zech* handwerklich schlecht gemacht. Satz 10 ermögliche statt des Transferpakets eine Einzelbewertung, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass

- keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter übergegangen sind oder
- die Einzelpreisbestimmung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

---

<sup>1</sup> BGBl. I 2007 S. 1912.

<sup>2</sup> BGBl. I 2010, S. 386.

<sup>3</sup> BGBl. I 2008, S. 1680.

<sup>4</sup> BStBl. I 2010, S. 774

Es müsse hier aber eine Gesamtbewertung vorgelegt werden.

Satz 11 enthalte eine Preisanpassungsklausel, die unterstelle, dass bei einer Funktionsverlagerung Fremddaten häufig nicht vorliegen und Fremde eine Anpassungsklausel für diesen Fall vereinbaren würden. Die Regelung gilt, wenn spätere Gewinnentwicklungen erheblich von den prognostizierten Ergebnissen abweichen. Satz 12 gelte für Fälle, in denen eine Anpassungsklausel nicht vereinbart wurde und innerhalb von 10 Jahren eine erhebliche Abweichung erfolgt. Dann sei eine einmalige Berichtigung nach Abs. 1 S. 1 AStG in dem Jahr, das der Abweichung folgt, vorzunehmen. Satz 13 ermächtige das BMF mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu bestimmen.

*Herr Dr. Zech* stellt dann den wesentlichen Inhalt der FVerlVO vor. Dieser sei:

- Definitionen zu Funktionen, Transferpaket und Gewinnpotential
- Definition zum Begriff wesentlicher immaterieller Wirtschaftsgüter
- Regelungen zur Funktionsverdoppelung
- im Zweifel Annahme einer Nutzungsüberlassung
- Festlegung eines unbegrenzten Kapitalisierungszeitraums, wobei ein kürzerer Zeitraum glaubhaft gemacht werden kann
- Bestimmung des angemessenen Kapitalisierungszinssatzes durch Zins für eine risikolose Investition mit Risikozuschlag
- Definition des Begriffs „erhebliche Abweichung für Anpassungen“.

Das BMF-Schreiben „VWG Funktionsverlagerung“ enthalte in Tz. 1 Allgemeines, in Tz. 2 Erläuterungen, in Tz. 3 ergänzende Hinweise und Einzelfragen und in Tz. 4 besondere Aspekte bestimmter Funktionsverlagerungen. Die Erläuterungen im BMF-Schreiben erfolgten in der Reihenfolge der einzelnen Paragraphen der FVerlVO.

#### **4. Begriffsbestimmungen**

Im weiteren Verlauf seines Vortrags geht *Herr Dr. Zech* auf Begriffsbestimmungen ein. In § 1 FVerlVO und Tz. 2.1 des BMF-Schreibens seien die Begriffe „Funktion“, „Funktionsverlagerung“, „Transferpaket“, „Gewinnpotential“, „wesentlich“ und „Funktionsverdopplung“ definiert.

## 4.1 Funktion

Zunächst solle geprüft werden, ob etwas verlagert wurde, bevor man sich mit dem Tatbestandsmerkmal der „Funktion“ beschäftigt. Die Funktion sei in § 1 FVerlVO definiert als eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden. Diese seien ein organischer Teil eines Unternehmens, aber kein Betrieb oder Teilbetrieb. Es solle also ein Teil erfasst werden, der nicht zwangsläufig ein Teilbetrieb sein muss. Das BMF-Schreiben definiere die Funktion in Tz. 2.1.1 als Zusammenfassung betrieblicher Aufgaben, z. B. Geschäftsleitung, Forschung und Entwicklung, Materialbeschaffung, Lagerhaltung, Produktion, Vertrieb, Verwertung von Patenten und Know-how (Rn. 15). In Rn. 16 erfolge eine tätigkeits- und objektbezogene Abgrenzung anhand der mit der Funktion verbundenen Wirtschaftsgüter, Vorteile, Chancen und Risiken. Die Unterdefinitionen im BMF-Schreiben machten deutlich, dass eine Geschäftstätigkeit gemäß Tz. 2.1.1.1 (Rn. 17) auch konzernintern möglich sei und ein organischer Teil gemäß Tz. 2.1.1.1 (Rn. 18) eine zweckgerichtete, abgrenzbare Tätigkeit unter Nutzung bestimmter immaterieller Wirtschaftsgüter sei. Beispiele für Funktionen seien die Geschäftsleitung, die Forschung und Entwicklung, die Materialbeschaffung, die Produktion, die Lagerhaltung, die Finanzierung, das Marketing, der Vertrieb oder der Kundendienst. Trotz dieser Definition sei es schwierig zu bestimmen, was eine Funktion tatsächlich ist und ab wann sie beginne. Das maximale Level sei die Verlagerung eines Betriebs. Das Problem sei aber, was das minimale Level ist. Es müsse mehr als ein Wirtschaftsgut sein. Man könne sich aber fragen, ob schon zwei Wirtschaftsgüter eine Funktion darstellen, ob mehrere Personen beteiligt sein müssen, ob es eine Funktion ohne Personen gibt und ob eine Funktion nur aus Personen bestehen kann. Die Finanzverwaltung wolle das minimale Level in Einzelfallentscheidungen festlegen. Das Problem der Festlegung was eine Funktion ist, stellt *Herr Dr. Zech* anhand dreier Beispiele dar. Zum einen könne man sich fragen, ob es sich bei einer Gruppe von Investmentbankern, die von einer deutschen Bank nach London versetzt werden, um eine Funktion handelt. Zudem könne man fragen, ob ein automatischer Prozess eine Funktion sei, wenn also z. B. eine Versicherung die automatische Buchung von Lebensversicherungen anbietet und dieser Prozess nach Indien verlegt wird. Als drittes Beispiel nennt *Herr Dr. Zech* die Restrukturierung einer Verkaufsabteilung. Hier sei abzugrenzen, ob der Kundenstamm, der Kundenstamm und der Direktor oder der Kundenstamm, der Direktor und die Marke eine Funktion seien. Ersteres sei wohl zu verneinen, weil ein einziges Wirtschaftsgut keine Funktion darstelle. Aber in diesem Beispiel bestünde viel Konfliktpotential. Das minimale Level der Funktion sei nicht definiert und eine Entscheidung müsse hier auf



Basis einer Einzelfallanalyse erfolgen. Das Problem sei hier allerdings die daraus resultierende Unsicherheit für den Steuerpflichtigen. Aus dem *Publikum* wird angemerkt, dass der Begriff der Funktion ein Pseudobegriff sei, weil keiner wisse, was damit gemeint ist. Ferner wird im *Publikum* geäußert, dass die Funktionsverlagerung von der Idee ausgehe, dass es zwischen einem Wirtschaftsgut und einem Teilbetrieb noch etwas gibt. *Herr Dr. Zech* führt an, dass es unterhalb des Teilbetriebs auch noch etwas geben würde. Auf die Frage aus dem *Publikum*, was dies sei, antwortet er, dass es darum gehe, Vorgänge zu erfassen, die ein gewisses Ganzes abbilden. Auch eine Gruppe von Wirtschaftsgütern könne für sich genommen einen Geschäftswert haben. *Herr Prof. Seer* stellt die Frage, ob das „dumpfe Gefühl“, dass aus Deutschland Steuersubstrat ins Ausland abwandert, ausreichen könne, um ein derartiges Konzept zu entwickeln. Das sei bloßer Fiskalismus und sei für ihn weder justiziabel noch überzeugend. Bis jetzt fehle im etwas, was über die bloße „Lizenzidee“ hinausgeht.

## 4.2 Funktionsverlagerung

*Herr Dr. Zech* geht dann auf den Begriff der Funktionsverlagerung ein. Diese liege nach § 1 Abs. 2 FVerlVO dann 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.

Nach Tz. 2.1.2 Rn. 19 des BMF-Schreibens sei es für das Vorliegen einer Funktionsverlagerung unerheblich, ob die Gewinnerwartungen des verlagernden Unternehmens steigen oder gemindert werden oder ob das verlagernde Unternehmen die Funktion noch selbst weiter ausüben kann. Nach Tz. 2.1.2.2 Rn. 24 sei es ferner unerheblich, ob das übernehmende Unternehmen die Funktion in gleicher Form ausübt. Die Definition erfasse die Überlassung, Übertragung oder Vervielfachung von

- einzelnen betrieblichen Aufgaben (Funktionen) einschließlich Wirtschaftsgüter und/oder Risiken oder
- einer Bewertungseinheit (Transferpaket) oder
- eines (Teil-)Betriebs

aus dem Gesamtwertschöpfungsprozess eines Unternehmens auf eine andere rechtliche Einheit der Unternehmensgruppe (Tochtergesellschaft) oder auf eine Betriebsstätte.

*Herr Dr. Zech* nennt dann ein Beispiel für eine Funktionsausgliederung. Diese liege vor, wenn ein deutsches Automobilunternehmen eine Automarke auf ein Eigenunternehmen im Ausland übertragen würde, das alle Chancen und Risiken trägt. *Herr Prof. Seer* ergänzt, dass wenn Jaguar schließt und Tata nach der Blaupause Jaguars in Indien mit der Produktion anfängt, man fragen müsse, was Tata zahlen würde, um die Blaupause von Jaguar zu bekommen. *Herr Dr. Weckerle* weist darauf hin, dass bei einer derartigen Konstellation kein Unternehmenswert verkauft werde. Im *Publikum* wird angemerkt, dass eine Funktions- und Risikoanalyse durchgeführt werden müsse. Man bezeichne es hier als „Funktion“ mache aber eine Transferpaketbetrachtung. *Herr Dr. Zech* führt an, dass dem die Idee zugrunde liege, dass es bei einer Funktionsverlagerung mehrere Interessenten gibt, wenn man z. B. eine Auktion um den verlagerten Auftrag durchführen würde. Wenn man aber nachweisen könne, dass die Funktion keinen Wert hat, würde dies auch die Betriebsprüfung anerkennen. Er ergänzt, dass eine Funktionsabspaltung vorliege, wenn eine Funktion, z. B. die Produktion ins Ausland verlagert wird. Eine Funktionsabschmelzung würde in dem Fall vorliegen, in dem das Risiko ins Ausland gezogen wird und auch die Gewinnchancen genommen würden. Hier müsse man sich fragen, ob eine Funktionsverlagerung existiert, wenn nur die Geschäftsleitung ins Ausland verlegt wird. Von einer Funktionsausweitung werde gesprochen, wenn erst z. B. die Produktion ins Ausland verlegt wird und nach und nach dort ein Betrieb aufgebaut wird. Aus dem *Publikum* wird ergänzt, dass das BMF vermeiden wolle, dass Gewinn, der bisher in Deutschland besteuert wurde nun im Ausland besteuert wird. *Herr Prof. Seer* fragt daraufhin, ob dies nicht eine bürokratisch-statische Denkweise sei. Man habe den Gewinn jetzt, wisse aber nicht, ob weiterhin Gewinn in Deutschland realisiert wird. Es sei doch eine rein statische Denkweise, Gewinne in die Zukunft fortzuschreiben. Ein *Vertreter der Finanzverwaltung im Publikum* antwortet, dass man dieses Problem durch den fremden fiktiven Dritten zu lösen versuche. *Herr Prof. Seer* weist darauf hin, dass es diesen fremden Dritten dann aber auch tatsächlich geben müsse und dieser eben nicht nur fiktiv sein dürfe. *Herr Dr. Weckerle* ist der Ansicht, dass es hier auf eine Soll-Ertrags-Besteuerung hinauslaufe, was problematisch sei.

Die aufgekommene Diskussion zur Buchungsfähigkeit lässt *Herrn Dr. Peuss* daran zweifeln, dass die Funktionsverlagerung auf der richtigen dogmatischen Grundlage beruht. Man müsse sich fragen, ob es sich bei der Funktionsverlagerung nicht um eine Entscheidung der Beteiligungsverwaltung handle. Es dürfe nicht außer Acht gelassen werden, dass die Funktionsverlagerungsidee von den zivilrechtlichen Grundlagen abhängt. Es ginge nicht um die Frage des

Gütertransports über die Grenze, sondern es ginge um die Befugnisse der Geschäftsführung zu sagen, dass es Unternehmensteil mehr bekommt. Im *Publikum* wird darauf hingewiesen, dass die Divergenz zwischen Besteuerung und wirtschaftlicher Betrachtung wichtig sei. Man müsse überlegen, was angemessen für das ist, was ins Ausland übergeht. Dies sei die Summe der Werte und Erträge, die man nachher realisieren kann. Die Norm wolle die Divergenz von Wertvorstellungen lösen. Aus dem *Publikum* wird erwidert, dass dieser Gedanke nur für Konzernbilanzen richtig sei. Wenn die Produktion von Deutschland nach Tschechien verlagert würde, habe man einen Unternehmenswertverlust in Deutschland. Generell müsse der Know-how-Transfer bewertet werden.

*Herr Dr. Zech* geht im weiteren Verlauf seines Vortrags auf verordnungsrechtliche Ausnahmen bei der Funktionsverlagerung ein. So liege nach der FVerlVO keine Funktionsverlagerung vor bei:

- Funktionsverdoppelungen (§ 1 Abs. 6 FVerlVO)
- ausschließlicher Übertragung/Überlassung von Wirtschaftsgütern (§ 1 Abs. 7 FVerlVO)
- ausschließlicher Erbringung von Dienstleistungen (§ 1 Abs. 7 FVerlVO)
- Personalentsendungen im Konzern, wenn damit keine Übertragung von Unternehmensfunktionen verbunden ist (§ 1 Abs. 7 FVerlVO).

Nach Tz. 2.1.7.3 Rn. 57 des BMF-Schreibens werde zusätzlich klargestellt, dass die Neuaufnahme einer Funktion keine Funktion darstelle.

*Herr Prof. Seer* führt an dieser Stelle an, dass das statische Denken der Finanzverwaltung schlimm sei. Die Wirtschaft sei nicht statisch, sondern es müsse jede Minute neu erwirtschaftet werden. Daher sei nicht „der Kuchen, der da ist“ interessant.

*Herr Dr. Zech* führt des Weiteren an, dass obwohl der Tatbestand der Funktionsverlagerung erfüllt ist, nach § 1 Abs. 7 S. 2 2. HS der FVerlVO keine Funktionsverlagerung angenommen werde, wenn der Vorgang zwischen voneinander unabhängigen Dritten nicht als Veräußerung oder Erwerb einer Funktion angesehen wird. Zudem werden nach § 2 Abs. 2 S. 1 FVerlVO auch dann keine Funktionsverlagerung angenommen, wenn ein Outsourcing auf einen Lohn- oder Auftragsfertiger vorgenommen wurde oder wenn es fremdübliche Vertragsänderungen oder Vertragskündigungen gegeben habe.

### 4.3 Funktionsverdoppelung

*Herr Dr. Zech* weist darauf hin, dass Funktionsverdoppelungen durch § 1 Abs. 6 FVerlVO der Funktionsverlagerung gleichgesetzt würden, „wenn es trotz des Vorliegens der übrigen Voraussetzungen des Absatzes 2 S. 1 innerhalb von fünf Jahren nach Aufnahme der Funktion durch das nahe stehende Unternehmen zu keiner Einschränkung der Ausübung der betreffenden Funktion kommt“. Dabei beziehe sich die „Einschränkung“ auf den mit der konkreten Funktion erzielten Umsatz und erfasse auch Fälle der Substitution der Funktion durch eine andere. In Tz. 2.1.6.4 sei eine Bagatellregelung enthalten, nach der eine geringfügige Umsatzeinschränkung unerheblich ist (Rn. 48). Eine Umsatzauswirkung sei dann unerheblich, wenn der Umsatz aus der Funktion, den das ursprünglich tätige Unternehmen im letzten vollen Wirtschaftsjahr vor der Funktionsänderung aus der Funktion erzielt hat, innerhalb des Fünfjahreszeitraums in einem Wirtschaftsjahr um mehr als 1.000.000 € absinkt. Aus dem *Publikum* wird gefragt, wo die Umsatzauswirkung bei der Produktion sei, wenn man den Betrieb nicht verlagert. *Herr Dr. Weckerle* führt an, dass es auf den Ertrag ankommen müsse und nicht auf den Umsatz.

### 4.4 Transferpaket

Des Weiteren geht *Herr Dr. Zech* auf die Definition des Transferpakets ein. Ein Transferpaket im Sinne des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG bestehe aus einer Funktion und den mit dieser Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie den Wirtschaftsgütern und Vorteilen, die das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt, und den in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen. Dies habe eine Gesamtbetrachtung zur Folge, in die die übergegangenen Funktionen, übertragene, funktional zugehörige Wirtschaftsgüter, zugehörige Chancen und Risiken und vom abgebenden Unternehmen erbrachte Dienstleistungen, mit denen Gewinnpotential übergeht, einbezogen werden müssten. Ein Transferpaket bestehe auch nach den OECD-Leitlinien aus materiellen Wirtschaftsgütern, immateriellen Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen, wie z.B. Produkt- und Prozess-Know-how oder der personellen Unterstützung.

#### **4.5 Gewinnpotential**

*Herr Dr. Zech* führt aus, dass nach § 1 Abs. 4 FVerlVO unter Gewinnpotentialen im Sinne des § 1 Abs. 3 AStG die aus der verlagerten Funktion jeweils zu erwartenden Reingewinne nach Steuern zu verstehen seien. In Abgrenzung zur „Geschäftschance“ könne es sich hierbei auch um ein eigenständiges Wirtschaftsgut handeln. *Herr Prof. Seer* fragt daraufhin, ob die „Geschäftschance“ ein Wirtschaftsgut sei. Aus dem Publikum wird geantwortet, dass sie dann ein Wirtschaftsgut sei, wenn sie konkret ist, ansonsten nicht. *Herr Prof. Seer* fragt zudem, was der Unterschied zwischen Gewinnchance und Gewinnpotential sei. Aus dem Publikum wird geantwortet, dass ein sich stärker manifestiertes Gewinnpotential eine Gewinnchance sei. Mit dem „Potential“ ließen sich im Gegensatz zur „Chance“ mehr Dinge erfassen, die man sonst nicht erfassen würde.

#### **4.6 Reingewinn nach Steuern**

Die in § 1 Abs. 4 FVerlVO enthaltene Definition zum Gewinnpotential führe nach Ansicht von *Herrn Dr. Zech* zu der Frage, was der „Reingewinn nach Steuern“ genau sei. Hier seien aus den zu erwartenden Jahresergebnissen nach Steuern als Ausgangsgröße die Zahlungszuflüsse/-abflüsse abzuleiten. Betriebswirtschaftlich – so auch bei der Unternehmensbewertung – seien ausschließlich die zu erwartenden Zahlungszuflüsse/-abflüsse wertrelevant. In einem ersten Schritt sei also das zu erwartende Jahresergebnis z. B. nach EStG, HGB, IAS/IFRS oder US-GAAP zu ermitteln, das in einem zweiten Schritt um nicht zahlungswirksame Ergebnisbeiträge zu korrigieren sei. Nach § 1 Abs. 4 FVerlVO (Rn. 33 ff.) seien die KSt und die GewSt zu berücksichtigen. Steuern der Anteilseigner aufgrund der Ausschüttungen könnten einbezogen werden. Sie müssten dann aber auch beim Kapitalisierungszinssatz berücksichtigt werden. Bei Personenunternehmen oder Einzelunternehmen sei die Berücksichtigung der persönlichen Ertragsteuern grundsätzlich erforderlich. Dabei sei eine Pauschalierung in Höhe der Ertragsteuern von Kapitalgesellschaften möglich.

### **5. Regelungen zum Transferpaket**

Bezüglich der Regelungen zum Transferpaket geht *Herr Dr. Zech* auf die Preisbestimmung bei Funktionsverlagerungen ein. Der Regelfall sei eine Gesamtbewertung. Hier würde i. d. R. der hypothetische Fremdvergleich durchgeführt, d. h. ein betriebswirtschaftlich begründeter

Gesamtwert (Barwert) ermittelt. Nach § 4 Abs. 1 FVerlVO sei bei unterschiedlichen Vereinbarungen eine Aufteilung erforderlich. Zudem könne eine Einzelbewertung durchgeführt werden, wenn die Voraussetzungen einer Öffnungsklausel erfüllt sind. Hier werde ein tatsächlicher Fremdvergleich für die einzelnen Bestandteile des Transferpakets ermittelt, wenn Vergleichsdaten vorhanden sind. Für einzelne immaterielle Wirtschaftsgüter würde ein hypothetischer Fremdvergleich durchgeführt, wenn keine Vergleichsdaten vorhanden sind. *Herr Dr. Zech* geht dann auf die Sonderfälle des § 1 Abs. 3 S. 10 AStG ein. Hier gebe es drei Öffnungsklauseln, die zu einer Einzelbewertung berechtigen. Hierzu dürften entweder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter oder Vorteile nicht Gegenstand der Funktionsverlagerung sein oder die Summe der Einzelverrechnungspreise müsse, gemessen an der Bewertung des Transferpakets als Ganzem dem Fremdvergleichspreis entsprechen. Die dritte Öffnungsklausel des § 1 Abs. 3 S. 10 AStG sei, dass zumindest ein einzelnes wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist. Das Vorliegen einer der Öffnungsklauseln müsse durch den Steuerpflichtigen geltend gemacht werden. In der Folge sei die Bestimmung von Einzelverrechnungspreisen für Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen möglich.

## 6. Bewertung

Im weiteren Verlauf seines Vortrags geht *Herr Dr. Zech* auf die Bewertung bei der Funktionsverlagerung ein. Er fordert in diesem Zusammenhang die Einführung eines einheitlichen Bewertungsgrundsatzes für Unternehmensbewertungen im deutschen Steuerrecht. Bei der Funktionsverlagerung sei eine ertragswertorientierte Gesamtbewertung durchzuführen. Hierbei gelte nach § 1 Abs. 3 S. 6 AStG und § 3 FVerlVO (Rn. 82 ff.) das Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Die Kaufpreisvorstellungen des verlagernenden Unternehmens i. S. eines Mindestpreises nach § 7 Abs. 1 FVerlVO würden sich aus einer Multiplikation der Minderung oder des Zuwachses des Gewinnpotentials durch die Funktionsabgabe mit einem Kapitalisierungsfaktor (§§ 5, 6 FVerlVO) ergeben, eventuell seien dann noch Schließungskosten zu addieren. Die Kaufpreisvorstellung des übernehmenden Unternehmens i. S. eines Höchstpreises nach § 7 Abs. 4 FVerlVO würden sich aus der Multiplikation des Zuwachs des Gewinnpotentials durch die Funktionsübernahme mit einem Kapitalisierungsfaktor (§§ 5, 6 FVerlVO) ergeben. Dabei seien die Gewinnpotentiale der Funktion vor und nach der Verlagerung zu ermitteln und beinhalteten Standortvorteile oder -nachteile und Synergieeffekte. Dabei bestünde das Wahlrecht, die Funktion direkt zu bewerten. Dann orientiere sich die Bewertungsmethode unmittelbar an dem finanziellen Nutzen aus der Funktion

und es seien zwei Bewertungen erforderlich. Es könnte aber auch eine indirekte Bewertung der Funktion erfolgen. Hierbei sei die Differenz der Unternehmenswerte vor und nach der Funktionsverlagerung maßgeblich und deshalb seien bis zu vier Bewertungen erforderlich. Diese Methode eigne sich besonders für Verlagerungen ganzer Betriebe, Teilbetriebe oder Einheiten, die wirtschaftlich weitgehend einem Teilbetrieb entsprechen. *Herr Dr. Zech* weist darauf hin, dass die FVerlVO in Anlehnung an IDW S 1 von einem unendlichen Bewertungszeitraum ausgehen würde.

*Herr Prof. Seer* hält fest, dass die mit der Funktionsverlagerung verbundenen Probleme durch den Vortrag von *Herrn Dr. Zech* sehr deutlich geworden seien. Das zuletzt genannte Beispiel der ewigen Rente sei keine überzeugende Regelung. Generell gelte, dass, wenn von der Finanzverwaltung getroffene Regelungen wirtschaftlich nicht logisch seien, die Finanzverwaltung auch keine Akzeptanz bekommen werde. Man stieße auf Widerstand. Die Praxis suche sich dann ihren Weg und lebe mit einer derartigen Regelung. Vielleicht ende man auch in der tatsächlichen Verständigung. So ein Gesetz – wie das heute diskutierte – sei nicht befriedigend, weil man sich von der Bestimmtheit des Gesetzes entfernt habe.

### **Literaturhinweise**

*Blumers, Wolfgang*: Funktionsverlagerung und ihre Grenzen, DStR 2010, S. 17-21;

*Brüninghaus, Dirk/Bodenmüller, Ralph*: Tatbestandsvoraussetzungen der Funktionsverlagerung, DStR 2009, S. 1285-1209;

*Micker, Lars*: Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung von Funktionsverlagerungen, IStR 2010, S. 829-834;

*Wehnert, Oliver/Sano, Yukika*: Internationale Regelungen zu Funktionsverlagerungen, IStR 2010, S. 53-57

*Zech, Till*: Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen 2009, Diss., Baden-Baden 2009

*Zech, Till*: Funktionsverlagerung durch Zusammenlegung von Produktion und Vertrieb? Praxisfall aus der Betriebsprüfung, IStR 2009, S. 418-421