

Zu 1.1. Regelungsziel

Befremdlich wirkt, dass der Entwurf unter 1.1. ein eigenes „Regelungsziel“ formuliert, anstatt sich zur Aufgabe zu machen, die vorhandenen Regelungen zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen – § 1 Absatz 3 Sätze 9 bis 12 des Außensteuergesetzes (AStG) und die Funktionsverlagerungsverordnung – für die Zwecke der Betriebsprüfung zu erläutern. Der falschen Logik folgend, heißt es dann auch konsequent:

- „Die Regelungen dienen dazu, zu bestimmen:
- ob eine Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Absatz 3 Satz 9 vorliegt,
 - ...“

Die „Funktionsverlagerung“ ist der alles entscheidende Tatbestand der Besteuerung von Funktionsverlagerungen. Der Versuch, zu bestimmen (zu regeln, zu definieren), was eine Funktion ist, ist im Außensteuergesetz zu Unrecht nicht gemacht worden. In § 1 Absatz 1 der Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) wird er unternommen, führt jedoch lediglich zu einer Umschreibung, die die in der Eingriffsverwaltung erforderliche Trennschärfe vermissen lässt und mit dem Teilbetriebskriterium allenfalls eine Abgrenzung "nach oben“, jedoch keinerlei Abgrenzung „nach unten“ liefert. Die Versäumnisse des Gesetzgebers auszugleichen, hätte dem Ordnungsgeber unter Umständen gerade noch zugestanden. Einem verwaltungsinternen Schreiben ist dies jedoch zwingend aus verfassungsrechtlichen Gründen verwehrt.

Darüber hinaus ist bereits an dieser Stelle anzumerken, dass der Entwurf dem selbstgestellten Anspruch „zu regeln“, ob eine Funktionsverlagerung vorliegt, nicht gerecht wird, denn auch unter 2.1.1. des Entwurfs wird keine schärfere Abgrenzung tatbestandlicher von nicht tatbestandlichen Sachverhalten geboten als in § 1 Absatz 1 FVerlV. Das aufgeführte Beispiel der Produktion **eines** Produkts **oder** einer Produkt**gruppe** verdeutlicht den fortbestehenden Mangel an hinreichender tatbestandlicher Abgrenzung.

Ein deutlicher Mangel ist das Fehlen eines markant hervorgehobenen Hinweises auf das vom Gesetzgeber in § 1 Absatz 3 Satz 13 AStG dem Ordnungsgeber vorgegebene Ziel „die Übereinstimmung mit den internationalen Grundsätzen zur Einkunftsabgrenzung sicherzustellen“, das schon in der Funktionsverlagerungsverordnung zu wenig zum Tragen kommt, dessen Verwirklichung die Erläuterungen des beabsichtigten Schreibens aber erst recht dienen müssten.

Petition: Ergänzung um das Ziel, die Übereinstimmung mit internationalen Grundsätzen sicherzustellen.

Zusätzliche Hervorhebung der in 2.2.1.1. gegebenen Klarstellung:

„In Fällen, in denen die Preisbestimmung für die Funktionsverlagerung aufgrund uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbarer Vergleichswerte für das Transferpaket erfolgen kann, ist vorrangig § 1 Absatz 3 Satz 1 bis 4 AStG anzuwenden. Der hypothetische Fremdvergleich ist auch für Funktionsverlagerungen – wie in allen Verrechnungspreisfällen – grundsätzlich nur nachrangig anzuwenden.“

Zu 1.2.1. § 1 AStG

Der am Ende des Abschnitts stehende Satz:

„Fremden Dritten käme es in einem vergleichbaren Fall auf die Übernahme der Funktion als Ganzes und damit vor allem auf die mit der Funktion verbundenen Gewinnaussichten an und weniger auf den Erwerb oder die Überlassung der im Transferpaket enthaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter“,

ergibt allenfalls dann Sinn, wenn man nach **Prüfung des Einzelfalles** zu dem Ergebnis gekommen ist, dass nicht der Erwerb der Einzelwirtschaftsgüter, sondern der Erwerb eines organischen Unternehmensteils in seiner besonderen organisatorischen Gestaltung gewollt ist. Es ist zu berücksichtigen, dass die „Verpflanzung“ eines betrieblichen Ablaufs mit den dazugehörigen Wirtschaftsgütern in ein anderes – wenn auch verbundenes – Unternehmen über die Grenze hinweg in aller Regel zu Anpassungen an die dortigen Abläufe zwingt. Wie groß die Identität zwischen dem aufgegebenen Bestandteil des abgebenden Unternehmens und dem aufgenommenen Bestandteil des aufnehmenden Unternehmens ist, muss daher immer im Einzelfall betrachtet werden. Das Fehlen des Hinweises auf die Notwendigkeit der Einzelfallprüfung verleiht dem letzten Absatz des Abschnitts 1.2.1. einen – sicherlich nicht gewollten – tendenziösen Charakter. Der Passus „in einem vergleichbaren Fall“ geht entweder ins Leere oder verweist auf den (unscharfen) Tatbestand der Funktionsverlagerung. Es ist aber wenig hilfreich zu sagen, dass eine Funktionsverlagerung vorliegt, wenn eine Funktionsverlagerung vorliegt und dass es dann fremden Dritten auf ein Transferpaket ankomme. Vielmehr wäre eine Funktionsverlagerung anzunehmen, wenn es fremden Dritten auf ein Transferpaket ankäme – aber das wäre eine Frage des im Einzelfall zu prüfenden (unscharfen) Tatbestandes und keine des unter 1.2. abzuhandelnden Regelungsrahmens.

Petition: Streichen des letzten Satzes.

Zu 1.2.3.

Unter 1.2.3. wird eingeräumt, dass in den einschlägigen OECD-Veröffentlichungen Funktionsverlagerungen „nicht gesondert angesprochen“ werden. Umso notwendiger wäre es, auch die Betriebsprüfer in dem beabsichtigten Schreiben darauf hinzuweisen, dass bereits

ausweislich der gesetzlichen Verordnungsermächtigung ein Ziel der untergesetzlichen Regelungen darin besteht, „die Übereinstimmung mit den internationalen Grundsätzen zur Einkunftsabgrenzung sicherzustellen“. Zweck dieses Abstellens auf die Übereinstimmung mit den internationalen Grundsätzen zur Einkunftsabgrenzung ist, Doppelbesteuerung zu vermeiden. In Abschnitt 1.2.3. und Abschnitt 1.1. ist daher dringend ein Passus aufzunehmen, der deutlich macht, dass die Erläuterungen des beabsichtigten Schreibens im Lichte dieser Vorgabe des Gesetzgebers zu lesen sind.

Eher zur Unklarheit trägt der Verweis auf die Ausführungen der OECD zum *package deal* bei. Der Entwurf verweist insofern auf die Absätze 1.42 bis 1.44 der *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Erwähnt ist der Begriff „*package deal*“ in den Absätzen 1.43 und 1.44. In Absatz 1.43 heißt es:

„... other transactions contracted between such enterprises as a package may need to be **evaluated separately**. ... This type of arrangement is often referred to as a **package deal**. ...“

In Absatz 1.44, der hauptsächlich dem Zweck dient, darauf hinzuweisen, dass zwischen verbundenen Unternehmen dieselben Bewertungsgrundsätze für *package deals* wie unter fremden Dritten gelten sollen, heißt es ferner:

„... package deals may combine elements that are **subject to different tax treatment** ...“

Angesprochen werden insoweit also Fälle, in denen zusammengefasst verpreiste Vertrags-elemente gerade einzeln identifiziert werden sollen und – zumindest insoweit – nicht, wie es in dem Entwurf heißt, um „Aussagen zur Zusammenfassung mehrerer Geschäftsvorfälle“. Nur daneben werden in den Absätzen 1.42 bis 1.44 der *Transfer Pricing Guidelines* auch Fallkonstellationen erwähnt, in denen die zusammengefasste Betrachtung von einzeln bepreisten Leistungen sinnvoll sein kann, wobei jedoch die entscheidende, in Satz 1 des Absatzes 1.42 festgehaltene Prämisse bleibt, dass „der Fremdvergleichsgrundsatz auf der Basis von Einzeltransaktionen angewandt werden sollte“.

Die mangelnde Passgenauigkeit des Verweises auf die Ausführungen der OECD-Leitlinien zum *package deal* mag der mangelnden Übereinstimmung der deutschen Regeln zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen geschuldet sein. Im Lichte des oben referierten gesetzlichen Auftrags sollte aber gerade besonderes Augenmerk auf die Herstellung von Übereinstimmung der deutschen Regelung mit den OECD-Vorgaben gelegt werden.

Petitum: Der Problematik der (bislang fehlenden) Übereinstimmung der deutschen Regelungen mit den OECD-Vorgaben ist stärker Rechnung zu tragen, um den gesetzlichen Auftrag, „die Übereinstimmung mit den internationalen Grundsätzen sicherzustellen“, zu erfüllen.

Zu 1.3.1.

In Abschnitt 1.3.1. über das „Verhalten fremder Dritter“ irritiert dessen Eingangsabsatz, der einerseits sehr allgemeine – und deswegen an dieser Stelle entbehrliche –, andererseits sehr spezielle – und deswegen verwirrende – Aussagen enthält. Erst ab dem zweiten Absatz finden sich Ausführungen, die zur Abschnittsüberschrift passen. Hinzu kommt, dass beispielsweise Äußerungen zur Beendigung von Verträgen auch noch auf Seite 21 des Entwurfs (unter 2.1.7.3.) und auf Seite 39 f. (unter 2.8.) zu finden sind. Der Absatz 1 ist daher entbehrlich.

Petitum: Absatz 1 von Abschnitt 1.3.1. streichen.

Ein schwieriger Punkt der praktischen Umsetzung der Besteuerung von Funktionsverlagerungen wird aller Voraussicht nach die Berücksichtigung von Handlungsalternativen sein. Das Gesetz äußert sich hierzu nicht; die Verordnung spricht in ihrem § 3 Absatz 2 von tatsächlich bestehenden Handlungsmöglichkeiten, während der Entwurf unter 1.3.1. auf „einen Vergleich mit anderen realistisch bestehenden Möglichkeiten (Handlungsalternativen)“, unter 2.3.2.1. (Seite 25 f.) auf „tatsächlich bestehende Handlungsalternativen“ abstellt. Sowohl in der Formulierung „tatsächlich bestehend“ als auch in der Formulierung „realistisch bestehend“ kommt das Bemühen zum Ausdruck, der Notwendigkeit einer Einschränkung der zu betrachtenden und zu dokumentierenden Handlungsalternativen Rechnung zu tragen. Dennoch bleiben beide Ausdrücke so vage, dass Unsicherheiten größeren Ausmaßes bestehen bleiben und der Dokumentationsaufwand unnötig anschwillt. Um nutzlosem Dokumentationsaufwand entgegenzuwirken, sollten die notwendigen Einschränkungen durch weitere Attribute verdeutlicht werden. Ohnehin wird sich bei der Betrachtung von Handlungsalternativen ein spekulatives Element, das der Besteuerung eigentlich fremd sein sollte, nie völlig ausschließen lassen.

Petitum: Ergänzung dahingehend, dass es nur auf **andere realistisch bestehende, aus Konzernsicht ökonomisch valide, sich förmlich aufdrängende Möglichkeiten** (Handlungsalternativen) ankommen kann.

Angesichts des Umstandes, dass das Thema unter 2.3.2.3. abgehandelt wird, sollte auch der zweite Absatz unter 1.3.1., der ohnehin nur allgemeinen Cha-

rakter hat, im Sinne einer Straffung des umfangreichen Entwurfs **gestrichen** werden. Die Konkretisierung der relevanten Möglichkeiten (Handlungsalternativen) wäre dann unter 2.3.2.3. vorzunehmen.

Absatz 3 beschäftigt sich wiederum mit Fällen der Vertragsbeendigung, die auch unter 2.1.7.3. (Seite 21) des Entwurfs und unter 2.8. (Seite 39 f.) behandelt wird. Absatz 3 erscheint daher entbehrlich und sollte im Interesse der Straffung des Schreibens gestrichen werden.

Petition: Absatz 3 des Abschnitts 1.3.1. streichen.

Auch Absatz 4 überschneidet sich mit anderen Teilen des Entwurfs (2.3.2.). Im Interesse der Übersichtlichkeit und Straffung des Entwurfs sollte auch dieser Absatz gestrichen werden.

Petition: Absatz 4 des Abschnitts 1.3.1. streichen.

Zu 1.3.2. Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Absatz 2 des Abschnitts 1.3.2. stellt in seinem Satz 1 zu Recht für die Vorteilhaftigkeit einer Restrukturierung auf die Konzernsicht ab. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Aufgabenverteilung im Konzern der Verrechnungspreisfrage vorgelagert und nicht selbst am Fremdvergleichsgrundsatz zu messen ist. Kryptisch erscheint jedoch Satz 2 desselben Absatzes, der eine weitere – allerdings nicht nachvollziehbare – Kategorie auf Unternehmensebene einführen zu wollen scheint, die Verwirrung aber noch dadurch steigert, dass er in einer offenen Formulierung, die nicht zur Lösung irgendeines Problems beitragen kann, auf den Fremdvergleichsgrundsatz verweist, dessen Anwendung auf Beziehungen zwischen Unternehmen derselben Gruppe im vorliegenden Zusammenhang selbstverständlich sein sollte.

Petition: Der letzte Satz des Punktes 1.3.2. ist zu streichen.

Zu 2.1.1. Definition des Begriffs der Funktion

Durch den Entwurf wird der zentrale Begriff Funktion, was bereits angemerkt wurde, wie schon zuvor durch das Außensteuergesetz und die Funktionsverlagerungsverordnung nicht definiert. Der Entwurf wiederholt im Wesentlichen die in der Verordnung enthaltene Umschreibung und reichert diese durch eine Aufzählung von – teils sehr vagen – Beispielen an. Klarheit über das entscheidende Tatbestandsmerkmal des steuerlichen Zugriffs auf Funktionsverlagerungen wird nicht hergestellt. Deutlich wird lediglich, dass mangels trennscharfer

Definition einer unheilvollen Atomisierung des Funktionsbegriffs das Wort geredet wird. Diese gegenständliche Betrachtung entspricht nicht einmal der Umschreibung einer Funktion in § 1 Absatz 1 FVerIV. Eine Funktion darf nicht objektbezogen, sondern muss aufgabenbezogen definiert werden.

Darüber hinaus würde eine derartige Auslegung der Verordnung gegen den Willen des Verordnungsgebers verstoßen. Ein Blick in die Genese der Verordnung zeigt, dass in früheren Entwürfen § 1 Absatz 2 Satz 2 wie folgt formuliert war:

„²Eine Funktionsverlagerung kann auch vorliegen, wenn das übernehmende Unternehmen die Funktion nur zeitweise oder nur **teilweise** übernimmt; wird die Funktion nur teilweise übernommen, ist diese Verordnung auf den übernommenen Teil anzuwenden.“

Der Begründung zu dieser Entwurfsfassung ließ sich diesbezüglich die Erläuterung entnehmen:

Eine **teilweise** Funktionsverlagerung liegt z.B. vor, wenn von einer Funktion, z.B. dem Vertrieb eines Unternehmens, ein Teilbereich, **z.B. der Vertrieb einer bestimmten Produktgruppe**, verlagert, d.h. von dem anderen Unternehmen in eigener Verantwortung ausgeübt wird.

In der in Kraft getretenen Fassung der Verordnung wird demgegenüber in § 1 Absatz 2 Satz 2 nicht mehr die teilweise, sondern nur noch die zeitweise Übernahme durch ein anderes Unternehmen tatbestandlich erfasst. Dennoch finden sich in Absatz 2 des Abschnitts 2.1.1. des nunmehr entworfenen Schreibens genau diejenigen Beispiele als Beispiele für eine Funktionsverlagerung, die in der verworfenen Entwurfsfassung der Verordnung als Beispiele für die später herausgestrichene teilweise Funktionsverlagerung dienen. Denn dort heißt es:

„Als Funktionen kommen in Betracht: Geschäftstätigkeiten, die zur Geschäftsleitung, Forschung und Entwicklung, Materialbeschaffung, Lagerhaltung, Produktion, Verpackung, Vertrieb, Montage, Bearbeitung oder Veredelung von Produkten, Qualitätskontrolle, Finanzierung, Transport, Organisation, Verwaltung, Marketing, Kundendienst usw. gehören. Als Funktionen können demgemäß bestimmte Geschäftstätigkeiten, z.B. die Produktion eines bestimmten Produkts oder einer bestimmten Produktgruppe, der **Vertrieb eines bestimmten Produkts, einer bestimmten Produktgruppe** oder für eine bestimmte Region, anzusehen sein.“

Diese Überschreitung des Willens des Verordnungsgebers muss dringend vollständig aus dem beabsichtigten Schreiben herausgenommen werden. Da sich hierdurch der Charakter der Ausführungen grundlegend ändert, ist eine neuerliche öffentliche Konsultation nach Vorlage eines korrigierten Entwurfs unabdingbar.

Wenn jede – auch noch so kleine – Organisationsänderung innerhalb einer internationalen Gruppe potentiell zu dokumentieren und einer Transferpaketbewertung zu unterwerfen wäre, dann entstünde den Unternehmen ein nicht zu bewältigender Aufwand. Die damit verbundene Sisyphosarbeit entspricht etwa der, die der Fiskus hätte, wenn er – dächte man sich das derzeitige Umsatzsteuersystem hinweg – jeden Verbraucher bei seinen Einkäufen durch einen Finanzbeamten begleiten lassen wollte, um die Umsatzsteuer korrekt zu erheben.

Tragfähig wäre – dies ist auch an dieser Stelle erneut zu betonen – nur das Abstellen auf einen Teilbetrieb.

Unverständlich ist der letzte in Absatz 1 enthaltene Satz: „Zu einer Funktion gehören die für ihre Ausübung erforderlichen Wirtschaftsgüter, insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter und die sonstigen Vorteile sowie die damit zusammenhängenden Chancen und Risiken“, nachdem es in § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG heißt:

„Wird ... eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mitübertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert, ...“

Während in der Formulierung des Gesetzes deutlich wird, dass eine Funktion einschließlich der Chancen und Risiken übertragen wird und gegebenenfalls Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile hinzutreten können, erfasst der letzte in Absatz 1 des Abschnitts 2.1.1. enthaltene Satz Wirtschaftsgüter automatisch mit. Dieser Akzentverschiebung ist durch eine striktere Orientierung am Gesetzeswortlaut zu begegnen.

Petition:

- Funktion trennscharf definieren. Teilfunktion ausschließen.
- Atomisierung vermeiden.
- Strikte Orientierung am Wortlaut des Gesetzes.
- Neuerliche öffentliche Konsultation nach Abschluss der Änderungen.

Zu 2.1.2.1. Definition der Funktionsverlagerung

Unter 2.1.2.1. heißt es im ersten Satz:

„Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn ein Unternehmen ... überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben **kann**, ...“

Der letzte Satz lautet:

„Für die Tatbestandsverwirklichung ist es unerheblich, ob das verlagernde Unternehmen aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen in der Lage ist, die betreffende Funktion weiterhin selbst auszuüben.“

Darin kommt zum Ausdruck, dass die bereits die bloße Möglichkeit, die Funktion im Ausland auszuüben, den steuerlichen Zugriff auslösen soll. Eine Funktion kann aber schon rein begrifflich nicht verlagert sein, wenn sie nirgends ausgeübt wird. Der gesetzliche Rahmen wird auch hier überdehnt.

Petition:

- Den ersten Satz ändern in:
 „Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn ein Unternehmen ... überlässt und das übernehmende Unternehmen die Funktion ausübt, ...“
- Den letzten Satz streichen.

Bei den als typisch bezeichneten Beispielen sollten nur steuerlich relevante und eindeutige Funktionsverlagerungsfälle aufgeführt werden. Daher sollten folgende Beispiele gestrichen werden:

- Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär (streichen)
 - o Hier findet „lediglich“ eine Funktions- und insbesondere *Risikoeinschränkung* statt.
 - o Es werden keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter (z.B. Kundenstamm) verlagert (d.h. es können damit auch keine Gewinnpotentiale verlagert werden).
 - o Der Kommissionär muss nach der Verlagerung eine angemessene Provision erhalten, welche in der Praxis regelmäßig anhand von Benchmarkingstudien überprüft werden kann.
- Auslagerung der Produktion auf einen Auftragsfertiger (streichen)
- Umstellung des Kommissionärs zum Eigenhändler (streichen)
- Umstellung vom Eigenproduzenten zum Auftragsfertiger und umgekehrt (streichen)

Die Umstellung der Produktionsfunktion führt nicht automatisch zu einer Funktionsverlagerung (da sich bzgl. der Produktionsfunktion funktional nichts ändern muss), allenfalls die damit verbundene Tätigkeit als Eigenhändler kann betroffen sein.

Petition: Streichung der oben aufgeführten Beispiele.

Zu 2.1.2.2. Einstellung und Einschränkung der Funktion

Die Behandlung der Einschränkung einer Funktion als Merkmal eines Besteuerungstatbestandes „Funktionsverlagerung“ findet im Gesetz keine Stütze und ist aus dem beabsichtigten Schreiben zu streichen. Die Einschränkung ist lediglich ein tatbestandlich irrelevantes *minus* zur eigentlich notwendigen vollständigen Verlagerung. Sofern in der Überlegung, Einschränkungen erfassen zu wollen, der Gedanke der Missbrauchsbekämpfung zum Ausdruck kommen sollte, würde auch dies die Überdehnung des gesetzlichen Tatbestandes nicht rechtfertigen.

Selbst wenn die Einschränkung einer Funktion gesetzliches Tatbestandsmerkmal wäre, wäre die diesbezügliche Anknüpfung an den Umsatz nur als Erleichterung zugunsten des Steuerpflichtigen optional zuzulassen. Die Logik der Besteuerung von Funktionsverlagerungen würde jedoch eine Anknüpfung an den **net present value** der jeweiligen Funktion verlangen.

Verheerend für den Wirtschaftsstandort Deutschland ist darüber hinaus der in dem Entwurf gegebene Hinweis, dass das „Tatbestandsmerkmal“ der Einschränkung der Funktion auch Fälle der **Substitution** erfasse. Selbst wenn die Einschränkung einer Funktion gesetzliches Tatbestandsmerkmal wäre und sie die eigentlich notwendige vollständige Verlagerung ersetzen könnte, wäre es unsinnig, wenn in Fällen, in denen die Unternehmenstätigkeit gerade nicht eingeschränkt wird, steuerlich zugegriffen werden soll. Damit würde der Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland nachhaltig gefährdet. Die damit verbundenen Nachteile könnten auch durch noch so ambitionierte Programme der Förderung von Forschung und Entwicklung nicht aufgewogen werden. Zudem würde sich auch im Inland nachteilig auswirken, dass diese prohibitiv wirkende Besteuerung die Chance gefährden würde, im Ausland zu wachsen. Die Ausführungen des Entwurfs widersprechen damit auch der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 16/4841 vom 27. März 2007, S. 34), dass „wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen und die Erschließung ausländischer Märkte“ durch die Neuregelung „nicht behindert“ werden sollen.

Zudem entstünde auch insoweit massiver Dokumentationsaufwand, der in der bisherigen Unternehmenswirklichkeit – zu Recht – keine Entsprechung findet. Die Entscheidung, ein altes Produkt durch ein neues zu ersetzen, ist Ausdruck der unternehmerischen Dispositionsfreiheit, die von vielen Überlegungen getragen, aber keinesfalls durch das unternehmensinterne Controlling in Frage gestellt oder überhaupt nur durch entsprechende Berechnungen begleitet oder gar dokumentiert wird. Zur Ersetzung eines Auslaufprodukts durch ein Nachfolgeprodukt gibt es regelmäßig auch keine ernstzunehmende Alternative. Im Übrigen wäre Deutschland nicht Exportweltmeister, wenn nicht überwiegend im Inland produziert würde.

Petition: Herausnahme sämtlicher Punkte aus dem Entwurf, in denen die Einschränkung einer Funktion als Tatbestandsmerkmal einer Funktionsverlagerung behandelt wird.
Herausnahme des Substitutionsfalls.

Zu 2.1.2.3.

Der Abschnitt bedarf – wegen der Überschreitung des Willens des Gesetzgebers – derselben grundlegenden Überarbeitung wie 2.1.1. (siehe dort).

Zu 2.1.2.4. Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen – Fünfjahresfrist

Der Entwurf erläutert in 2.1.2.4. die Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen über einen Fünfjahreszeitraum hinweg. Er lehnt sich damit an § 1 Absatz 2 Satz 3 FVerIV an. Das Gesetz sieht eine solche Zusammenfassung nicht vor – schon gar nicht über einen so übermäßig langen Zeitraum wie den von fünf Jahren hinweg. Selbst wenn die gesetzliche Ermächtigung die Missbrauchsbekämpfung umfassen würde, überschritte der Fünfjahreszeitraum das Maß dessen, was zur Missbrauchsbekämpfung erforderlich wäre.

Die Festlegung auf einen Fünfjahreszeitraum erschwert die notwendige Dokumentation und erhöht das Risiko der Doppelbesteuerung noch beträchtlich weiter. Die Chance, dem ausländischen Fiskus gegebenenfalls eine entsprechende Korrektur abzurufen, ist minimal.

Zu 2.1.3. Transferpaket

Im letzten Satz des Abschnitts 2.1.3. werden als Beispiele geschäftswertbildender Faktoren genannt:

- guter Ruf,
- gute Lage,
- gut ausgebildete Arbeitnehmer,
- gut eingespielte Betriebsorganisation.

Es handelt sich dabei um Faktoren, die für das nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewertende Transferpaket irrelevant sind. Für die gute Lage ergibt sich dies *per se*, da insoweit eine grenzüberschreitende Verlagerung im Zeitalter unverrückbarer Grenzen offensichtlich unmöglich ist. Ebenso werden – im Fremdvergleich – die mit der Ausführung der jeweiligen Funktion beschäftigten Arbeitnehmer nicht an einen ausländischen Standort wechseln. Auch der gute Ruf eines inländischen Produzenten geht nicht auf den ausländischen über. Die Betriebsorganisation des ausländischen Erwerbers wird nur in seltenen Ausnahmefällen mit derjenigen des inländischen Veräußerers hinreichend übereinstimmen.

Petition: In Abschnitt 2.1.3. den letzten Satz streichen.

Zu 2.1.4. Gewinnpotentiale

Die Einleitung des Abschnitts 2.1.4. über Gewinnpotentiale greift den Begriff der Informationstransparenz auf. Er weicht von den OECD-Vorgaben ab und ist gerade keine Ausprägung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Selbst unter Geltung dieser sinnwidrigen Vorgabe ist aber für den Fall einer Funktionsverlagerung von einer inländischen Tochtergesellschaft auf eine ausländische Muttergesellschaft die BFH-Rechtsprechung zum Fehlen gesellschaftsrechtlicher Möglichkeiten der Tochtergesellschaft, ihre Muttergesellschaft zur Herausgabe von Unterlagen zu zwingen, zu beachten.

Petition: Aufnahme eines Hinweises auf die BFH-Rechtsprechung zum Fehlen gesellschaftsrechtlicher Möglichkeiten der Tochtergesellschaft, die Herausgabe von Unterlagen durch die Muttergesellschaft zu erzwingen.

Zu 2.1.4.1. Reingewinn nach Steuern

In Abschnitt 2.1.4.1. über den Reingewinn nach Steuern heißt es:

„Eine ordnungsgemäße Ableitung der bewertungsrelevanten Zahlungsströme setzt aufeinander abgestimmte Plan-Bilanzen, Plan-Gewinn- und Verlustrechnungen sowie Finanzplanungen voraus.“

Damit werden kumulierte Maximalanforderungen gestellt, die dazu führen müssen, ein zusätzliches Funktionsverlagerungsrechnungswesen vorzuhalten, zumal da im anschließenden Satz noch weitere „ergänzende Rechnungen“ für erforderlich gehalten werden. Derartige Anforderungen sind praxisfremd, denn in der Regel wird lediglich eine Produkt-Ergebnis-Rechnung oder ein Businessplan über die Laufzeit verfügbar sein.

Anstatt im Abschnitt 2.1.4.1. eine verwirrende Anforderungsfülle in den Raum zu stellen, sollten die beiden bezeichneten Sätze gestrichen und durch einen Verweis auf den Abschnitt 2.3.2. usw., der die entsprechenden Detailerläuterungen enthält, ersetzt werden. Damit würden unergiebigere Doppelungen vermieden und das überlange Schreiben könnte sinnvoll gestrafft werden.

Petition: Ersetzung des oben zitierten Satzes und des nachfolgenden Satzes durch einen Hinweis auf Abschnitt 2.3.2.

Zu 2.1.4.2.

Nach dem Entwurf gehören zu den zu berücksichtigenden Steuern „grundsätzlich auch die steuerlichen Auswirkungen der jeweils anzusetzenden Werte des Transferpakets für das verlagernde und das übernehmende Unternehmen“. Die kontrovers diskutierte Frage, welche Steuern bei der Ermittlung des „Reingewinns“ zu berücksichtigen sind, hat damit eine Vorgabe erfahren. Nicht geklärt wird aber, in welchen Fällen anhand welches Kriteriums bzw. welcher Kriterien ein Regel- („grundsätzlich“) oder Ausnahmefall anzunehmen ist.

Petition: Angabe von Kriterien für Regel- bzw. Ausnahmefälle.

Die Vorgabe des Entwurfs, grundsätzlich auch die steuerlichen Auswirkungen der jeweils anzusetzenden Werte des Transferpakets für das verlagernde und das übernehmende Unternehmen zu berücksichtigen, verstehen wir so, dass bei der Ermittlung des Barwertes für den wegfallenden Gewinn beim verlagernden Unternehmen die Steuer auf das tatsächliche Übertragungsergebnis (= Entgelt abzüglich entfallener Buchwert) zu berücksichtigen ist. Umgekehrt ist beim aufnehmenden Unternehmen bei der Ermittlung des Gewinnpotentials aus der übertragenen bzw. überlassenen Funktion das gezahlte Entgelt (als Anschaffungskosten bzw. als Lizenz im Fall der Nutzungsüberlassung) bereits steuerwirksam zu berücksichtigen. Bei diesem Verständnis können die beiden Barwerte nur über zum Teil komplexe iterative Näherungsrechnungen ermittelt werden. Wir schlagen vor, die Beispiele in der Anlage des Entwurfs entsprechend zu erweitern und die sich hieraus ergebenden Konsequenzen auf den Einigungsbereich explizit darzustellen.

Im Fall der Wertermittlung des Transferpaketes in Schätzungsfällen sollen die eben beschriebenen Besteuerungswirkungen des Entgelts für die Funktionsverlagerung „aus Vereinfachungsgründen“ unberücksichtigt bleiben (Abschnitt 3.2.2.4.). Aus Gleichbehandlungsgründen sollte für den „Normalfall“ der Funktionsverlagerung daher zumindest ein Wahlrecht bestehen, ob diese Besteuerungswirkungen für die Ermittlung des Gewinnpotentials berücksichtigt werden.

Petition:

1. Explizite Erläuterung der Behandlung von Steuern im Rahmen der Bewertung des Transferpakets.
2. Aufnahme entsprechender Berechnungen in die Beispiele der Anlage.
3. Einführung einer Option der Nichtberücksichtigung von Steuern auch im Falle der Zugrundelegung einer Transferpaketbewertung.

Zu 2.1.5.

Mit der Aussage:

„Immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile sind für die Funktion erforderlich, wenn sie aus betriebswirtschaftlicher Sicht für die Ausübung der Funktion notwendig sind.“

wird eine Umschreibung geliefert, die auf ersten Blick plausibel und selbstverständlich scheint, sie erweist sich in der Praxis jedoch als unbrauchbar. Die Aussage, dass etwas dann erforderlich ist, wenn es notwendig ist, ersetzt den Wertungsbegriff „erforderlich“ mit dem Wertungsbegriff „notwendig“. Ebenso könnte die Aussage umgekehrt lauten: „etwas ist notwendig, wenn es betriebswirtschaftlich erforderlich ist“, ohne dass sich dadurch der Sinn des Satzes ändert. Leider hat dies auch zur Folge, dass sich damit letztlich keine sinnvolle Aussage ergibt.

Petition: Streichung des Satzes.

Zu 2.1.6. Funktionsverdoppelung

Die Aufnahme der Funktionsverdoppelung als Besteuerungstatbestand entbehrt der gesetzlichen Grundlage. Sie wurde während des Gesetzgebungsverfahrens diskutiert, jedoch bewusst nicht in das Gesetz aufgenommen. Nach entsprechender Kritik am Entwurf der Verordnung, war diese „halbherzig“ dahingehend geändert worden, dass eine Funktionsverdoppelung nur unter bestimmten Voraussetzungen als Funktionsverlagerung zu behandeln sein soll. Angesichts dieser Prämissen sollte das beabsichtigte Schreiben sich auf die Erfassung echter Missbrauchsfälle, die die Überdehnung der gesetzlichen Ermächtigung eventuell rechtfertigen würde, beschränken. Gegenwärtig käme es zu einer uferlosen Erfassung von Organisationsänderungen.

Die in 2.1.6.2.4. enthaltene Bagatellregelung schafft insofern nur bedingt Abhilfe. Sie ist, mit ihrem Abstellen auf eine Umsatzeinbuße von einer Million Euro in einem einzigen Jahr so eng, dass Expansionen größeren Stils ins Ausland nahezu unmöglich gemacht werden. Der Aufbau zusätzlicher Kapazitäten im Ausland vollzieht sich nicht notwendigerweise als lineare, kontinuierliche Zunahme der Produktion. So kann es erforderlich sein, innerhalb einer über mehrere Jahre hinweg gehenden Phase der Produktionssteigerung zunächst die Produktion in Deutschland für zwei bis drei Jahre zurückzunehmen, um eine notwendige Minimalauslastung der neuen, ausländischen Anlage zu ermöglichen. Würden solche Wachstumsstrategien durch steuerliche Zusatzlasten gefährdet, könnte sich dies zu einem **GAU für den Standort Deutschland** entwickeln.

Petitum: Beschränkung der Erfassung von Funktionsverdoppelungen auf echte Missbrauchsfälle.

Orientierung am Willen des Gesetzgebers.

Hilfsweise: Erhöhung der relativen Bagatellgrenze auf 50 % nachhaltiger Umsatzeinbuße oder optionales Abstellen auf den *net present value*.

Wegfall der absoluten Bagatellgrenze.

Zu 2.1.7.1. und 2.1.7.2.

Mangels hinreichender positiver Abgrenzung der Funktion und ihrer Verlagerung (siehe oben), erweist sich die unter 2.1.7. versuchte negative Abgrenzung als Suche nach einer Nadel in einem Heuhaufen, die mehr zur Verwirrung als zur Erhellung beiträgt. Hier sollte der Entwurf stärker auf seine Grundlagen rekurrieren. Hinsichtlich der Überlassung von Personal muss im Hinblick auf den Fremdvergleich wie unter fremden Dritten gelten, dass keine „Ablösesummen“ oder sonst vergleichbare Entgelte beim Wechsel eines Arbeitnehmers zu einem anderen Arbeitgeber gezahlt werden.

Petitum: Die Ausführungen zu 2.1.7.1. und 2.1.7.2. ersetzen durch den Satz:

„Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern, deren Überlassung zur Nutzung, die Erbringung von Dienstleistungen sowie die Überlassung von Personal im Konzern sind für sich genommen keine Funktionsverlagerung.“

Zu 2.1.7.3.

Der Einleitungssatz würde Abgrenzungsschwierigkeiten leichter vermeiden, wenn formuliert würde:

„Vorgänge, die von fremden Dritten nicht einer Transferpaketbewertung unterworfen würden, sind nicht nach den Grundsätzen der Funktionsverlagerung zu behandeln.“

Ebenso wäre im zweiten Absatz des unter 2.1.7.3. gegebenen Beispiels mehr Klarheit zu erreichen, wenn formuliert würde:

„Formal liegt eine Funktionsverlagerung vor, die aber zeitlich begrenzt ist (siehe Tz. 2.1.2.3.). Aufgrund dessen **ist davon auszugehen, dass** ...“

Petitum: Übernahme der obigen Formulierungsvorschläge.

Zu 2.2.1.1.

Die gegebene Klarstellung zum Ausnahmecharakter des hypothetischen Fremdvergleichs ist zu begrüßen. Sie sollte in der Einleitung des Schreibens stärker hervorgehoben werden.

Zu 2.2.1.2.

Absatz 1 und Absatz 2 sind entbehrlich. Es reicht aus zu formulieren:

„In den von 2.2.1.1. nicht erfassten Fällen gilt gemäß § 2 Absatz 1 Satz 2 FVerIV der hypothetische Fremdvergleich.“

Der letzte Satz unter 2.2.1.2. suggeriert ein „Alles-oder-Nichts-Prinzip“, nach dem schon Meinungsverschiedenheiten über die Frage der Vergleichbarkeit von Daten zu einem vernichtenden Urteil über die Verwertbarkeit der Aufzeichnungen führen können. Damit werden die Gewichte übermäßig zu Lasten der Steuerpflichtigen verschoben. Der Satz ist zu streichen. Hinzuzufügen ist, dass ein interner Fremdvergleich möglich ist.

Petitur: 1. Absätze 1 und 2 durch die oben stehende Formulierung ersetzen.
 2. Den letzten Satz unter 2.2.1.2. streichen.
 3. Hinweis auf Möglichkeit des internen Fremdvergleichs einfügen.

Zu 2.2.2.1.

In Abschnitt 2.2.2.1. sollte deutlicher darauf abgestellt werden, dass es letztlich nur auf eine angemessene Gewinnausstattung des Routineunternehmens ankommt. Ob das angemessene Residualergebnis mit Hilfe der Kostenaufschlagsmethode, der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder einer Provisionsvereinbarung zustandekommt, muss unerheblich sein. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass länderspezifische Besonderheiten einer unmittelbaren *contract manufacturing*-Vereinbarung entgegenstehen können. Insoweit ist eine Öffnungsklausel erforderlich.

Petitur: Abstellung auf die Gewinnausstattung bzw. das Residualergebnis.
 Öffnung für länderspezifische Besonderheiten.

Zu 2.2.2.2.

Zweifelhaft ist, ob dem verlagernden Unternehmen alle Informationen zugänglich sind, die nach dem Entwurf beizubringen wären. Dem verlagernden Unternehmen ist weder bekannt, ob das Unternehmen Leistungen gegenüber anderen Unternehmen erbringt, noch ob die Leistung zu höheren Preisen als nach der Kostenaufschlagsmethode verrechnet wird. Das übernehmende Unternehmen müsste hierzu dem verlagernden Unternehmen seine Preis-

kalkulation offenlegen. Dies geht über die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen weit hinaus.

Unklar ist, wann die Leistung von dem übernehmenden Unternehmen „eigenständig“ erbracht wird. Darüber hinaus ist Tatfrage und von der jeweiligen konkreten Ausgestaltung des Einzelfalls abhängig, für wen eventuell vorhandene immaterielle Wirtschaftsgüter eingesetzt werden. Dies muss stärker hervorgehoben werden.

- Petition:
1. Vermeidung übermäßiger, unerfüllbarer Mitwirkungspflichten.
 2. Klärung des Begriffs „eigenständig“.
 3. Hervorhebung, dass die Zuordnung eventueller immaterieller Wirtschaftsgüter aus den individuellen Verhältnissen im Einzelfall abgeleitet werden muss.

Zu 2.2.3.

Die Anforderung an den Steuerpflichtigen, die Differenz zwischen der Gesamtsumme der Einzelverrechnungspreise und dem Verrechnungspreis für das Transferpaket als Ganzes aufzuklären, ist ein Beispiel dafür, dass dem Steuerpflichtigen alle Risiken bis hin zur Unerfüllbarkeit der Voraussetzungen von Erleichterungen aufgebürdet werden. Eine transaktionsbezogene Bewertung nach den allgemeinen Grundsätzen und eine Bewertung nach dem Transferpaketansatz werden – wie alle Parallelbewertungen unter Verwendung verschiedener Bewertungsmethoden – kaum je zu exakt den gleichen Ergebnissen kommen. Dies liegt schon darin begründet, dass die Bestimmung von Verrechnungspreisen keine exakte Wissenschaft ist (*OECD Transfer Pricing Guidelines*, Absatz 1.12).

Zu 2.3.2.1.

Im letzten Absatz bleibt offen, wie „die nach § 3 Absatz 2 Satz 2 FVerIV vorzulegenden Unterlagen“ weiterzuentwickeln sind.

- Petition: Es ist klarzustellen, dass die vorhandenen betrieblichen Unterlagen tatsächlich maßgebend sind.
(Siehe dazu auch die Ausführungen unten zu 2.3.2.2.)

Die Formulierung

„... und keine Fehler enthalten“

ist zu eng.

Petition: Eingrenzung auf grundlegende, gravierende Fehler.

Zu 2.3.2.2. Bewertungsverfahren

Unter 2.3.2.2. heißt es unter anderem (Seite 27, 5. Absatz):

(Für) „die Identifikation der spezifischen Einnahmen und Ausgaben, die der zu bewertenden Funktion zuzurechnen sind, ... bilden die Unterlagen, auf deren Grundlage das Unternehmen über die Funktionsverlagerung entschieden hat, **den entscheidenden Ausgangspunkt.**“

Zu unscharf ist die Formulierung „entscheidender Ausgangspunkt“. Sie lässt zuviel Unklarheit über die „Weiterentwicklung“ dessen, was als „Ausgangspunkt“ markiert worden ist. Es muss vielmehr deutlich gemacht werden, dass die betriebswirtschaftliche Entscheidungsrechnung in der Betriebsprüfung formal und inhaltlich zu akzeptieren ist. Ausnahmen können nur in den Fällen gelten, in denen evident willkürliche Zahlen verwendet worden sind. Zudem ist sicherzustellen, dass die unternehmerische Dispositionsfreiheit bei der Entscheidung über die Organisation der Gruppe nicht in Frage gestellt wird.

Petition: Änderung der Formulierung in:

... (für) „die Identifikation der spezifischen Einnahmen und Ausgaben, die der zu bewertenden Funktion zuzurechnen sind, ... aus den vorhandenen betrieblichen Unterlagen zu entnehmen.“

Auf Seite 28 werden beispielsweise auch Investitionshilfen als zu berücksichtigende Standortvorteile genannt. Eine solche Einbeziehung regionaler Förderungen im Ausland in die deutsche Besteuerung entbehrt der Berechtigung und ist daher abzulehnen.

Wenn der Entscheidung nachweislich unternehmensstrategische und weniger ertragsorientierte Überlegungen zugrunde lagen, ist es nicht zumutbar, dass das Unternehmen trotzdem zwingend – d.h. in jedem Fall – eine komplexe ertragswertorientierte Bewertung durchführt. Angesichts mangelnder Datenlage wird hier vom Steuerpflichtigen grundsätzlich Unmögliches verlangt. Der vorletzte Absatz muss daher angepasst werden. Unzweifelhaft ist, dass auch in diesen Fällen die Liefer- und Leistungsbeziehungen entsprechend dem Fremdvergleichsprinzip ermittelt und dokumentiert werden müssen. Dies kann aber auch nach den allgemeinen Grundsätzen erfolgen.

Petition: Zulassung der Bewertung nach allgemeinen Grundsätzen, wenn einer Organisationsentscheidung nicht ertragsorientierte, sondern unternehmensstrategische Überlegungen zugrunde lagen.

2.3.2.3. Handlungsalternativen

Auf die Anmerkungen zu 1.3.1. zur Frage tatsächlich bestehender Handlungsmöglichkeiten wird verwiesen.

Petition: Ergänzung dahingehend, dass es nur auf **andere realistisch bestehende, aus Konzernsicht ökonomisch valide, sich förmlich aufdrängende Möglichkeiten** (Handlungsalternativen) ankommen kann.

Zu 2.4.2.

Die Formulierung:

„Der Ablauf wird regelmäßig erkennen lassen, **dass** die betreffenden Wirtschaftsgüter und das Gewinnpotenzial jedenfalls bis zur Funktionsverlagerung dem verlagernden Unternehmen zuzuordnen waren und ...“

nimmt ein Ergebnis vorweg.

Petition: Richtigerweise wäre zu formulieren:

„Der Ablauf wird regelmäßig erkennen lassen, **ob** die betreffenden Wirtschaftsgüter ...“

Zu 2.5. Kapitalisierungszinssatz

Der Satz:

„Zusätzliche Zuschläge für Länderrisiken sind nicht vorzunehmen.“

ist zweideutig.

Petition: Es sollte formuliert werden:

„Zusätzliche Zuschläge für Länderrisiken brauchen nicht vorgenommen zu werden.“

Hinsichtlich der Ableitung des funktions- und risikoadäquaten Zuschlags aus den Gewinnerwartungen des Gesamtunternehmens ist –

Petition –: ... deutlicher auf betriebsinterne Sätze abzustellen,

soweit diese nicht vollständig unplausibel sind.

Die pauschal unzutreffende Annahme, dass für beide Unternehmen die gleiche und aus der übrigen Geschäftstätigkeit abgeleiteten Risikostruktur zu unterstellen ist, ist ökonomisch nicht zwingend, als optionaler Ansatz jedoch sinnvoll. Es muss aber auch eine separate – funktionspezifische – Risikoanalyse für jede einzelne Gesellschaft zugelassen werden.

Petition: Zulassung einer separaten Risikoanalyse für jede einzelne Gesellschaft.

Zu 2.6. Kapitalisierungszeitraum

Es wird noch nicht hinreichend deutlich, dass hierbei auf die jeweiligen unternehmensinternen Planungen und die diesen zugrundeliegenden Berechnungen abzustellen ist. Ferner ist unklar, warum für beide Unternehmen im „Regelfall“ von einem einheitlichen Kapitalisierungszeitraum auszugehen ist. Insoweit ist eine Klarstellung erforderlich.

Nicht nachvollziehbar ist, warum bei einer „teilbetriebsähnlichen Einheit“ standardmäßig von einem unbegrenzten Zeitraum auszugehen sein soll. So ist beispielsweise bei dem Ausgleichsanspruch nach 89b HGB der „Anspruchszeitraum“ begrenzt.

Daneben ist zu kritisieren, dass Absatz 2 des Abschnitts für den Fall, dass einzelne Bestandteile eines Transferpakets eine unterschiedliche Nutzungsdauer haben, auf die jeweils längste abzustellen sein soll. Dies führt zwingend zu einer Übermaßbesteuerung. Richtigerweise kann nur auf die jeweils kürzeste Nutzungsdauer abzustellen sein.

Petition: 1. Klarstellung, dass auf die unternehmensinternen Kalkulationen abzustellen ist.
2. Bei unterschiedlichen Nutzungsdauern ist auf die jeweils kürzeste abzustellen.

Ferner suggeriert das gegebene Beispiel unzutreffender Weise, dass vom aufnehmenden Unternehmen selbst entwickelte und finanzierte Folgeprodukte beim Kapitalisierungszeitraum regelmäßig einzubeziehen sein sollen. Dies ist ökonomisch nicht nachvollziehbar. Die damit verbundene pro-fiskalische Interpretation ist mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht vereinbar und auch international nicht darstellbar.

Petition: Streichung des Beispiels.

Gemäß dem letzten Satz des Abschnitts 2.6. soll zu prüfen sein, ob eine neue Funktionsverlagerung vorliegt, wenn das übernehmende Unternehmen die Geschäftstätigkeit über den ursprünglich vorgesehen Zeitraum hinaus fortsetzt. Dies widerspricht, soweit der ursprünglich prognostizierte Zeitraum *ex ante* sachgerecht war, dem Fremdvergleichsgrundsatz.

Petition: Der letzte Satz des Abschnitts 2.6. ist zu streichen.

2.7. Berechnung des Einigungsbereichs

Zur Kritik an der Erfassung des Substitutionsfalls siehe oben zu 2.1.2.2.

Die Bedingungen, unter denen der Null-Ansatz zum Tragen kommen soll, sind kaum nachvollziehbar. Dies betrifft sowohl den vollständigen Ausschluss jeder Absatzmöglichkeit, als auch die Erforderlichkeit der Verlagerung durch die Nachfolgeproduktion und insbesondere das weitergehende Verbleiben der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten im Inland. Darüber hinaus würde durch die sachgerechte Lizenzierung *per se* eine angemessene Verpreisung erreicht.

Petition: (wie oben) Herausnahme des Substitutionsfalls.

Zu 2.7.6. Mittelwert

Nach wie vor kritikwürdig ist das Abstellen auf den Mittelwert. Die Festlegung auf den Mittelwert steht nicht im Einklang mit Artikel 9 des OECD-Musterabkommens. Danach entspricht jeder Preis innerhalb der Bandbreite dem Fremdvergleichspreis. Im Hinblick auf den Entwurf kommt hinzu, dass zur Identifikation eines fremdvergleichskonformen Preises im Einigungsbereich kaum Aussagen gemacht werden. Im Ergebnis wird die Festlegung des Mittelwerts als Grundsatz definiert, obgleich damit die Hälfte der ausländischen Standortvorteile und Synergieeffekte der deutschen Besteuerung unterworfen wird. Die Abweichung vom Mittelwert wird faktisch zur erklärungsbedürftigen Ausnahme.

Bei der Prüfung des Verrechnungspreises soll die Finanzverwaltung im Rahmen ihres Ermessensspielraums berücksichtigen, ob eine eventuelle Berichtigung ein Verständigungs- oder Schiedsverfahren auslösen wird und wie das Bundeszentralamt für Steuern die Aussichten für ein solches Verfahren einschätzt. Diese Vorgehensweise impliziert einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Denn ob ein Verständigungsverfahren in Aussicht steht, hängt möglicherweise davon ab, ob und wie der Steuerpflichtige steuerlich beraten ist und ob er sich die Kosten eines solchen langwierigen und kostenintensiven Verfahrens leisten kann und will. Die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen darf aber keinen Einfluss auf die Ermessensspielräume der Finanzverwaltung haben. Mit diesem Abschnitt wird zudem deutlich, dass die deutsche Finanzverwaltung jetzt schon mit Konflikten auf Grund der international nicht abgestimmten neuen Regelungen rechnet.

Zu 2.8. Schadensersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche

Die Ausführungen sind in sich nicht schlüssig. Einerseits reicht es „nach dem Fremdvergleichsgrundsatz aus, derartige Ansprüche zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass voneinander unabhängige Drittelediglich diese Ansprüche geltend gemacht hätten....“ Andererseits wird ausgeführt, dass „die Begrenzung auf Schadensersatz,oder sonstige Ausgleichsansprüche steuerlich anzuerkennen ist, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dasskeine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen.....oder überlassen.. worden sind,....“ Richtig ist lediglich die erste Aussage. Gesetzliche Ansprüche sind ja gerade geschaffen worden, weil fremde Dritte andernfalls in den betreffenden Fällen überhaupt nichts zahlen würden. Dementsprechend ist der gesetzliche Anspruch in den betroffenen Fällen exakt der anzulegende Fremdvergleich – mehr würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer eines übernehmenden Unternehmens nicht zahlen.

Zu 2.9.

Es wird von der irrigen Annahme ausgegangen, dass ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer Preisanpassungsklauseln vereinbaren, wenn die Wertbestimmung für das Transferpaket mit erheblichen Unsicherheiten behaftet ist. Das ist falsch. Ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer brauchen vor allen Dingen auch Planungs- und Rechtssicherheit, um vernünftig arbeiten zu können. In der Praxis gibt es daher allenfalls Earn-out-Klauseln, die eine beschränkte Preisanpassung bei Eintreten bestimmter Benchmarks innerhalb von zwei bis drei Jahren vorsehen.

Zu 2.10 Erhebliche Abweichung der Gewinnentwicklung

Nach § 10 FVerIV liegt eine erhebliche Abweichung vor, wenn der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende Verrechnungspreis außerhalb des ursprünglichen Einigungsbereichs liegt. Der zutreffende Verrechnungspreis kann sich ändern, wenn sich nach Verlagerung die Gewinne nicht entsprechend den Erwartungen entwickeln. Die tatsächlichen Gewinne führen dann zu einem anderen Höchstpreis. Nicht klar ist aber, wie der angepasste Höchstpreis zu ermitteln ist, wenn z. B. bei einem Kapitalisierungszeitraum von zehn Jahren im Jahr 5 nach der Funktionsverlagerung festgestellt wird, dass sich die Gewinne der verlagerten Einheit besser als ursprünglich prognostiziert, entwickelt haben. Zur Neuberechnung des Höchstpreises könnten die Gewinne der zukünftigen Jahre des Kapitalisierungszeitraums auf der Grundlage der Entwicklung der Gewinne in den bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahren hochgerechnet werden. Es ist aber auch denkbar, lediglich für die abgelaufenen Wirtschaftsjahre die tatsächlichen (höheren) Gewinne zu berücksichtigen. Die Gewinne der zukünftigen Jahre würden weiterhin auf der Basis der ursprünglichen Prognoserechnung angesetzt. Letzteres entspricht am ehesten dem Wortlaut des § 10 FVerIV, da danach die tatsächliche Gewinnentwicklung zugrunde zu legen ist. Hier besteht Klarstellungsbedarf.

Das trifft auch für die folgenden weiteren Punkte zu:

Nach dem Wortlaut des Gesetzes in § 1 Absatz 3 Satz 12 AStG kommt nur eine einmalige Anpassung in Frage. Es kann daher nicht mehrere Anpassungen innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums geben.

Es wird herausgestellt, dass auch Abweichungen des tatsächlichen Nutzungszeitraums vom Kapitalisierungszeitraum erfasst sind. Nicht erwähnt sind Änderungen des Zinsniveaus. Über den Kapitalisierungszinssatz wird dadurch der Höchstpreis beeinflusst.

Petitur: Es muss geregelt werden, wie der Höchstpreis an den geänderten Gewinn anzupassen ist. Hierbei sollte auch der Hinweis erfolgen, dass die gleiche Bewertungsmethode wie bei der ursprünglichen Bewertung anzuwenden ist. Ferner sollten Klarstellungen zur Einmaligkeit der Anpassung und zu Auswirkungen eines geänderten Zinsniveaus aufgenommen werden.

Zu 2.12. Rückwirkung

Das BMF- Schreiben interpretiert die Anwendungsregelung der Funktionsverlagerungsverordnung frei zu Ungunsten der Steuerpflichtigen, da im BMF-Schreiben ausgeführt wird, die Funktionsverlagerungsverordnung sei:

„... für alle Fälle von Funktionsverlagerungen anwendbar, die in einem Wirtschaftsjahr abgeschlossen werden, das im Veranlagungszeitraum 2008 endet.“

Das steht so weder im Gesetz noch im Verordnungstext. Diese Auslegung kann auch sachlich nicht richtig sein, da sie zu zweifellos fremdvergleichswidrigen Ergebnissen führen würde: unter fremden Dritten werden Konditionen, vor allem die Preisbestimmung, vor einem Vorgang vereinbart und nicht währenddessen.

Zu kritisieren ist weiter, dass die in 2008 neu eingeführte gesetzliche Regelung, dass im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs im Zweifel der mittlere Wert innerhalb des Einigungsbereichs herangezogen werden soll, auch für Veranlagungsfälle vor 2008 entsprechend anzuwenden ist. Dies wird mit dem „Erfahrungssatz“ begründet, dass sich fremde Dritte in der Regel auf einen mittleren Wert einigen. Die Praxis kennt keine dahingehende Regel, sondern vielmehr individuelle Preisfindungen auf der Grundlage des Kenntnisstands über die Umstände und der unterschiedlichen Vorstellungen im Zeitpunkt des Abschlusses. Da die Parteien in Veranlagungsfällen vor 2008 ein Abstellen der Finanzverwaltung im Zweifel auf den mittleren Wert nicht bekannt war, dürfte die Rückwirkung der Hypothese in zahlreichen Fällen im Nachhinein zu ungerechtfertigten Verwerfungen mit belastender Wirkung führen.

Petitur: Beseitigung der Rückwirkung.

Zu 3.1.3.

Auf die verheerenden Wirkungen der Atomisierung des Funktionsbegriffs ist bereits hingewiesen worden. Jede Organisationsänderung auf der Basis des atomisierten Funktionsbegriffs zu dokumentieren, überfordert jedes betriebliche Rechnungswesen.

Petitur: (siehe oben) Beschränkung des Tatbestandes auf Teilbetriebe als kleinste Einheit.

Zu 3.2.2.1.

Die unzutreffende (pro-fiskalische) Annahme, dass grundsätzlich von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum auszugehen sei, ist ökonomisch nicht nachvollziehbar und muss – als Grundsatz – daher gestrichen werden.

Zu 3.2.2.4.

Die Ermittlung einer – funktionsspezifischen – Rendite für eine Vergleichsinvestition wird hier zu einfach dargestellt. Sie ist schon im Rahmen von Unternehmensbewertungen sehr komplex. Bei spezifischen Teilfunktionen stellt sie eine nahezu unlösbare Herausforderung für die Steuerpflichtigen und auch die Finanzverwaltung dar.

Unklar ist, wie der Entwurf zu der ökonomischen Erkenntnis gelangt, dass bzgl. des Risikozuschlages „typisierend“ lediglich von einem Zuschlag von nur 50% des inländischen Basiszinssatzes auszugehen sei. (Warum nicht 100% oder sogar 200%.)

Ferner ist unklar, ob die hier methodisch unterstellte finanzmathematische Korrelation der Höhe des Basiszinssatzes und des Risikozuschlages ökonomisch zutreffend ist. Nach dem Ansatz des Entwurfs steigt mit steigendem Basiszins auch die absolute Höhe des „Risikozuschlages“. Dieser Zusammenhang muss (makro-) ökonomisch nicht zwingend zutreffen. Beispielsweise sind in der derzeitigen Krise die Zinsen relativ niedrig, allerdings ist das Marktrisiko als sehr hoch einzuschätzen.

Zu 3.9.

Die in 3.9. enthaltenen Äußerungen zu Betriebsstätten sind fehl am Platze. Die Aussage, dass der Fremdvergleichsgrundsatz auch für Betriebsstätten gelte, würde ohne weitere Konkretisierungen dem Anwender sicherlich kaum weiterhelfen. Abgesehen von der Unklarheit der Intention dieser Aussage, setzt sie sich in dieser Allgemeinheit zudem in Widerspruch zu den Betriebsstättenverwaltungsgrundsätzen (BMF-Schreiben vom 24.12.1999, Tz. 2.2). Dort wird für Innentransaktionen ausdrücklich anerkannt, dass Betriebsstätten nicht mit selbständigen Unternehmen gleichzustellen sind.

Ausweislich des in Punkt 1.1. angesprochenen „Regelungsziels“ des beabsichtigten Schreibens soll:

„... die Prüfung von im Inland Steuerpflichtigen in den Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen i.S.d. § 1 Abs. 3 Satz 9 bis 12 AStG ...“

erläutert werden. § 1 AStG setzt jedoch vertragliche Beziehungen zu nahestehenden Personen im Ausland voraus. Eine solche nahestehende Person ist eine Betriebsstätte nicht. Schuldrechtliche Beziehungen zwischen ihr und dem inländischen Stammhaus existieren nicht.

Für Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte gelten § 4 Absatz 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes und § 12 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes. Danach führt die Entstrickung zu einer Aufdeckung stiller Reserven. Das gilt jedoch nur für Wirtschaftsgüter, nicht aber z. B. für den originären Geschäftswert. Die Regelungen zur Funktionsverlagerung können daher auch nicht analog angewandt werden.

Petition: 3.9. streichen.

Zu 3.10.

Eine rückwirkende Anwendung vor 2008 ist nicht akzeptabel. Entgegen der Auffassung des Entwurfs ist festzustellen, dass es sich bei den Regelungen nicht um Klarstellungen, sondern neues materielles Recht handelt, weshalb eine rückwirkende Anwendung ausscheiden muss. – Abgesehen davon sind die neuen Regelungen – sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung – bis heute nicht umsetzbar, da die meisten Kernfragen (z. B. Definition der Funktion, Bewertungsfragen, etc.) bis heute nicht, unzutreffend oder in widersprüchlicher Weise geregelt sind.

Insoweit sind die neuen Regelungen frühestens nach der Veröffentlichung einer „Praxistauglichen“ BMF-Schreibens anwendbar.

Zu 3.10.4. Wert im Einigungsbereich, Mittelwert, § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG

Das Schreiben geht davon aus, dass auch für Zeiträume vor 2008 im Zweifel der Mittelwert anzusetzen ist. Mit Urteil vom 17.10.2001 hatte der BFH (I R 103/00, BStBl. II 2004, 171) für den Fall eines tatsächlichen Fremdvergleichs entschieden, dass sich die Finanzverwaltung im Regelfall an der für den Steuerpflichtigen günstigeren Ober- oder Untergrenze zu orientieren habe. Diese Rechtsprechung hatte der BFH in seinem Urteil vom 15.9.2004 (I R 7/02, BStBl. II 2005, 867) auf den hypothetischen Fremdvergleich übertragen. Dem Steuerpflichtigen kommt daher – nach bisheriger Ansicht des BFH in Übereinstimmung mit den OECD-Grundsätzen – bei der Auswahl eines Wertes aus der Preisbandbreite ein weiter Ermessensspielraum zu.

Demgegenüber erschließt sich die Fundierung eines vermeintlichen „Erfahrungssatzes“, dass sich fremde Dritte auf den Mittelwert einigen würden, nicht. Belege hierfür führt der

Entwurf nicht an. Insbesondere kann die fremdvergleichswidrige Fiktion der Informationstransparenz keine Begründung einer Mittelwertvermutung liefern.

Petition: Akzeptanz aller Verrechnungspreise innerhalb der Preisbandbreite.

Zu 3.10.5.

Die Überdehnung des Bereichs der Preisanpassung und insbesondere die Überstrapazierung des Rechtsinstituts des Wegfalls oder der Störung der Geschäftsgrundlage werden in der gegenwärtigen Krise besonders deutlich, denn auch jetzt gilt: „*Pacta sunt servanda.*“ Das Fehlen nennenswerter Fälle von Vertragsanpassungen unter fremden Dritten verdeutlicht, wie weit sich der beabsichtigte steuerliche Zugriff vom angeblich nur interpretierten Fremdvergleichsgrundsatz entfernt hat.

Asymmetrie der Rechtsfolgen und Rückgängigmachung

Von den Regelungen im Außensteuergesetz wird aufgrund ihres Charakters als Einkommensermittlungsvorschrift zum einen (nur) die Verlagerung ins Ausland (zu einem zu niedrigen Preis) und zum anderen (nur) die Verlagerung ins Inland (zu einem zu hohen Preis) - im Verhältnis zu nahe stehenden Personen - erfasst und korrigiert. Anders als in der Gesetzesbegründung angegeben ist die Regelung damit nicht symmetrisch, da der jeweils umgekehrte Fall (Verlagerung ins Ausland zu einem zu hohen Wert und Verlagerung ins Inland zu einem zu niedrigen Wert) von § 1 AStG nicht erfasst wird.

Daraus ergibt sich die ganz praktische Konsequenz, dass z. B. die **Rückgängigmachung** einer Funktionsverlagerung gerade nicht zu einer Rückgängigmachung der Besteuerung führt. Nachdem dies bislang von Vertretern der Finanzverwaltung bestritten wurde, ist es jetzt unter Tz. 3.10.5 im Entwurf des BMF-Schreibens für den Bereich der Preisanpassungsklauseln direkt nachzulesen. Demnach ist eine Fehlprognose *zulasten* des deutschen Steueraufkommens nach § 1 AStG zu korrigieren, bei einer Fehlprognose *zugunsten* des deutschen Steueraufkommens wird der Steuerpflichtige dagegen auf das Verständigungs- und Schiedsverfahren nach den DBA verwiesen. Wird beispielsweise eine vorgenommene und nach § 1 AStG besteuerte Funktionsverlagerung z.B. nach drei Jahren – entgegen der ursprünglichen Planung – vollständig rückgängig gemacht, ergibt sich damit keine Einkunfts-korrektur, sondern nur der Verweis auf das mühsame Verständigungsverfahren.

Diese Asymmetrie gilt aber nicht nur im Bereich der Anpassungsklauseln, sondern generell. Damit wird u.E. in empfindlicher Weise die Niederlassungsfreiheit des EU-Vertrages berührt, da zum einen eine Funktionsverlagerung innerhalb Deutschlands völlig ohne Rechtsfolgen

bleibt und zum anderen die Verlagerung in ein EU-Land anders – und zwar erheblich schlechter – behandelt wird als eine (Rück-)Verlagerung aus einem EU-Land. Nach den Kriterien des EuGH dürfte die Regelung auch gegen das Gebot der Erforderlichkeit verstoßen.

Zu 4.1.3.

In diesem Abschnitt sollte klargestellt werden, dass nicht auf die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode abgestellt werden muss, sondern dass der Auftragsfertiger lediglich eine angemessene Vergütung für die Erbringung von Routinefunktionen erhält (TNMM). Letztlich kann nur die Gewinnausstattung entscheidend sein (siehe oben 2.2.2.1.).

Zu 4.2.1

Bei der Verlagerung des Vertriebs auf einen Eigenhändler sollte klargestellt werden, dass lediglich „ein Preis“ für die Verlagerung als solche denkbar ist, d.h. entsprechend analoger Anwendung des 89b HGB. Weitergehende Analysen und Bewertungen sind nicht notwendig. Sofern über das Verrechnungspreissystem der Eigenhändler aber nachhaltig lediglich eine Vergütung für die Erbringung einer Routinefunktion erhält (Vergütung ermittelt nach Resale-Minus oder TNMM), kann auf eine etwaige „Kompensationszahlung“ verzichtet werden, da aus ökonomischer Sicht keine wesentlichen IWG bzw. Gewinnpotentiale übergehen.

Zu 4.2.2

Da eine Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär oder Agenten als solche keine Funktionsverlagerung darstellt, sollte lediglich auf diesen Punkt hingewiesen werden.

Petition: Streichung aller weiteren Ausführungen.

Zu 4.4.

Auf einzelne Aspekte bestimmter Funktionsverlagerungen(szenarien) soll hier aus branchenübergreifenden Gesichtspunkten nicht weiter eingegangen werden. U. E. wäre in allen Fällen maßgeblich, inwieweit wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter übertragen werden. Auf eine u. E. unverständliche Unterscheidung im Bereich der Dienstleistungen soll aber hingewiesen werden:

Verlagert ein Unternehmen die Erbringung von Dienstleistungen, so hängt nach dem Entwurf die Beurteilung davon ab, wer der Kunde für diese Leistungen vor der Verlagerung war und nach der Verlagerung sein wird. Werden die Dienstleistungen vorher und nachher ausschließlich für das verlagernde Unternehmen erbracht, so käme dem Entwurf zufolge häufig

die Einzelbewertung der übertragenen Wirtschaftsgüter in Betracht. Erbringt das übernehmende Unternehmen die Dienstleistungen jedoch auch gegenüber anderen (konzerninternen) Unternehmen, so läge eine Funktionsverlagerung vor, die eine Transferpaketbetrachtung erfordern würde. Dies ist nicht nachvollziehbar; auch in diesen Fällen hat es bei Einzelbewertung der übertragenen Wirtschaftsgüter zu bleiben.

- Petition:
1. Klarstellung, dass in allen Fällen maßgeblich ist, inwieweit wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter übertragen werden;
 2. Klarstellung, dass bei der Erbringung von Dienstleistungen es nicht darauf ankommt, wer der Kunde für diese Leistungen vor der Verlagerung war und nach der Verlagerung sein wird.