

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn RD Manfred Naumann  
E-Mail: Manfred.Naumann@bmf.bund.de  
Herrn ORR Bernhard Groß  
E-Mail: Bernhard.Gross@bmf.bund.de

Bearbeitet von / E-Mail  
Dr. Harald Hendel  
hendel.harald@berlin.dihk.de

Telefon  
(030) 20308 - 26 06

Telefax  
(030) 20308 - 26 66

Berlin, 16. Mai 2008

## **Entwurf einer Rechtsverordnung zur Funktionsverlagerung**

Sehr geehrter Herr Naumann, sehr geehrter Herr Groß,

die mit der Unternehmensteuerreform 2008 eingeführte Neuregelung der Besteuerung von Funktionsverlagerungen ins Ausland war schon im Gesetzgebungsverfahren erheblicher Kritik in der Wirtschaft und auch der Wissenschaft ausgesetzt, weil ein Ansatz gewählt wurde, der international unüblich ist und daher eine hohe Gefahr von Doppelbesteuerungen impliziert. Besonders schädlich wirkt sich die vorgesehene schärfere Besteuerung im Bereich von Forschung und Entwicklung aus, einem Bereich, der auch nach der Einschätzung der Bundesregierung unter dem Gesichtspunkt des internationalen Wettbewerbs einer besonderen Förderung bedarf.

Diese Auswirkung ist bereits in der gesetzlichen Neuregelung angelegt. Mit der Rechtsverordnung sollte jedoch nach dem Willen des Gesetzgebers der Anwendungsbereich von § 1 AStG erheblich eingeschränkt werden, um eine annähernd international akzeptable Regelung zu erreichen.

Der erste Verordnungsentwurf wurde diesen Vorgaben nicht gerecht, im Gegenteil: Die internationalen Standards wurden nach wie vor überschritten und der Anwendungsbereich von § 1 Abs. 3 AStG teilweise contra legem erweitert.

Der nun vorliegende Entwurf vom April 2008 enthält demgegenüber zwar gewisse Verbesserungen. Von Kompatibilität mit international üblichen Standards, wie sie der Gesetzgeber fordert, kann jedoch keine Rede sein. Es werden lediglich die durch den ersten Entwurf der Rechtsverordnung eindeutig nicht vom Gesetz gedeckten Ausweitungen der Besteuerung wie die pauschale Gleichstellung von Verdoppelungen mit Verlagerungen zurückgenommen.

Zudem enthält die Begründung zum FVerIV-E an mehreren Stellen viel strengere Anforderungen, als es der Wortlaut des FVerIV-E vorsieht, sowie Regelungen, die so aus dem Wortlaut des FVerIV-

E und des AStG nicht zu entnehmen sind. Gesetzliche Regelungen sollten jedoch so formuliert sein, dass sie aus sich heraus – ohne Hinzuziehung von Gesetzes- und/oder Verordnungsbegründungen - vollständig und verständlich sind, da allein sie die Rechtsgrundlagen darstellen.

Im Einzelnen haben wir folgende Anmerkungen:

#### **Zu § 1 Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 4 FVerIV-E (Begriff der Funktionsverlagerung)**

Der Begriff der Funktionsverlagerung ist zu weit gefasst. Nach dem Wortlaut des Entwurfs reicht bereits jede Einschränkung der Funktion. Hier ist eine Regelung nötig, nach der bei einer nur unwesentlichen Einschränkung der Funktion keine Transferpaketbewertung erforderlich wird (z. B. Einführung einer Bagatellgrenze als absolute Grenze oder als Prozentgrenze).

Geschäftsvorfälle, die innerhalb von 5 Wirtschaftsjahren verwirklicht werden, sollen nach dem Wortlaut des Entwurfs zu dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung wirtschaftlich erfüllt sind, als einheitliche Funktionsverlagerung zusammengefasst werden. Das ist vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt. Zumindest sollte klargestellt werden, dass eine Zusammenfassung nur zulässig ist, wenn ein unmittelbarer innerer und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Geschäftsvorfällen besteht. Andernfalls besteht das Risiko, dass die Finanzverwaltung sämtliche Geschäftsvorfälle, die in diesen Zeitraum fallen, in die Funktionsverlagerung mit einbezieht.

Es ist zu begrüßen, dass Funktionsverdoppelungen nunmehr grundsätzlich nicht als Funktionsverlagerungen gelten. § 1 Abs. 3 S. 2 FVerIV-E sieht jedoch vor, dass jede Einschränkung der verdoppelten Funktion durch das übertragende/überlassende Unternehmen innerhalb eines 5-Jahres-Zeitraums ab diesem Zeitpunkt eine einheitliche Funktionsverlagerung begründet. Hier ist eine Klarstellung nötig, dass nicht jede nachträgliche Einschränkung sondern nur eine bedeutende Einschränkung eine nachträgliche Funktionsverlagerung begründen kann (z. B. Einführung einer Bagatellgrenze als absolute Grenze oder als Prozentgrenze).

§ 1 Abs. 3 AStG und die FVerIV-E erfassen nicht nur Übertragungen, sondern auch Überlassungen von Funktionen inkl. Chancen und Risiken und von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen. Gemäß § 1 Abs. 4 S. 1 FVerIV-E liegt nur dann keine Funktionsverlagerung vor, wenn ausschließlich Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen werden; diese Ausnahme gilt aber nicht, wenn die Überlassung Teil einer Funktionsverlagerung ist. Hier ist die Abgrenzung zwischen reiner Lizenzierung und Funktionsverlagerung unklar.

Beispiel: Immaterielle/materielle Wirtschaftsgüter werden überlassen; das überlassende Unternehmen muss das übernehmende Unternehmen in Zusammenhang damit schulen, damit es in der Lage ist, die Wirtschaftsgüter zu nutzen. Liegt hier eine reine Lizenzierung oder eine Funktionsverlagerung vor?

Hier ist eine klare Regelung nötig, dass für eine Lizenzierung nicht zwingend eine Bewertung als Transferpaket erforderlich ist, sondern eine Bewertung nach allgemeinen Verrechnungspreis-

Grundsätzen anerkannt wird. Ferner ist die Rechtsfolge unklar, wenn die zeitweise Überlassung endet. Gibt es dann eine zweifache Besteuerung als Funktionsverlagerung (out-bound und in-bound) ?

Unklarheiten bieten aber auch die Fälle der Personalentsendung. Gemäß § 1 Abs. 4 S.2 FVerIV-E liegt keine Funktionsverlagerung vor, wenn Personal im Konzern entsandt wird, ohne dass eine Funktion übergeht. Laut Begründung (S. 13) kann aber eine Funktionsverlagerung vorliegen, wenn das entsandte Personal seinen bisherigen Zuständigkeitsbereich mitnimmt und im aufnehmenden Unternehmen die gleiche Tätigkeit ausübt und in Folge dessen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen oder zur Nutzung überlassen werden bzw. Chancen und Risiken übergehen. In solchen Fällen sollen die Regelungen zur Funktionsverlagerung vorrangig gelten. Dies widerspricht Tz. 2.3. der Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung vom 09.11.2002. Danach sind Gewinnzuschläge nicht zulässig, nur eine Kostenweiterbelastung.

Die Einordnung als Funktionsverlagerung würde einen Großteil der Personalentsendungen betreffen, da die Mitarbeiter i.d.R. in Bereichen eingesetzt werden, die ihrem bisherigen Bereich entsprechen oder vergleichbar sind, da sie nur dann sinnvoll und effektiv eingesetzt werden können. Außerdem ist eine Personalentsendung ohne Know-how-Überlassung in der Praxis kaum denkbar, da Mitarbeiter ihr Wissen immer mitnehmen und im aufnehmenden Unternehmen anwenden und meist auch weitergeben. Fraglich ist, wie in diesen Fällen der Know-how-Transfer und das Gewinnpotential bewertet werden sollen.

Außerdem ist diese Regelung nicht fremdvergleichskonform, da ein Mitarbeiter-Wechsel zu einem fremdem Unternehmen und ein damit verbundener Know-how-Transfer nicht zur Besteuerung führt.

Hier ist eine Klarstellung nötig, dass eine Personalentsendung und ein damit in Zusammenhang stehender Know-how-Transfer nicht als Funktionsverlagerung besteuert werden, sondern wie bisher nur die Kosten weiter zu belasten sind.

## **Zu § 2 Abs. 2 FVerIV-E (Anwendungsbereich des Transferpakets)**

### Zu § 2 Abs. 2 S. 1 FVerIV-E

Gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 FVerIV-E soll keine Transferpaketbewertung erfolgen, wenn das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt und das hierfür anzusetzende Entgelt nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln ist. Nach der Begründung (S. 16) sind damit vor allem die Fälle gemeint, in denen es sich um ein „Unternehmen mit Routinefunktionen“ i.S.d. Tz. 3.4.10.2.a) des BMF-Schreibens vom 12.04.2005 handelt. Aus dem FVerIV-E und der Begründung dazu geht nicht klar und zweifelsfrei hervor, was hiermit gemeint ist. Nach dem o.g. BMF-Schreiben erbringt ein Unternehmen mit Routinefunktionen z. B. „konzerninterne Dienstleistungen, die ohne weiteres am Markt auch bei Dritten in Auftrag gegeben werden könnten, oder einfache Vertriebsfunktionen“ und erzielt regelmäßig geringe, aber relativ stabile Gewinne. Gleiches (bzgl. des Gewinns) soll nach Tz. 3.4.10.2.b) dieses

BMF-Schreibens auch für sog. Lohnfertiger gelten. Die Begründung zum FVerIV-E verweist hingegen nur auf „Unternehmen mit Routinefunktionen“, nicht aber auf sog. Lohnfertiger, die oft auch über Routinefunktionen hinausgehende Tätigkeiten ausüben.

Hier ist eine Klarstellung nötig, dass auch bei sog. Lohnfertigern/Auftragsfertigern/verlängerten Werkbänken keine Transferpaketbewertung erfolgt.

#### Zu § 2 Abs. 2 S. 2 FVerIV-E

Gemäß § 2 Abs. 2 S. 2 FVerIV-E soll (auch in den in § 2 Abs. 2 S. 1 FVerIV-E genannten Fällen) beim verlagernden Unternehmen zum Zeitpunkt der erstmaligen Erbringung durch das übernehmende Unternehmen gegenüber dem anderen Unternehmen eine Transferpaketbewertung erforderlich sein, wenn das übernehmende Unternehmen die bisher ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen erbrachten Leistungen eigenständig, ganz oder teilweise, gegenüber anderen Unternehmen zu Preisen erbringt, die höher sind als das Entgelt nach der Kostenaufschlagsmethode oder die entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz höher anzusetzen sind. Dies gilt nach der Begründung (S. 16) unabhängig davon, ob es sich bei dem anderen Unternehmen um einen unabhängigen Dritten oder um ein anderes nahestehendes Unternehmen handelt.

Unklar ist die Behandlung, wenn von Anfang an Leistungen auch an andere erbracht werden. In der Praxis fertigt eine verlängerte Werkbank fast nie nur für eine Gesellschaft im Konzern, sondern meist für mehrere Gesellschaften. Auch in Fällen von Shared Services, d. h., wenn Servicezentren in einem/einigen von mehreren Unternehmen eines internationalen Konzerns eingerichtet werden aus Gründen der Arbeitsteilung und um Synergieeffekte zu nutzen, müsste eine Transferpaketbewertung der Funktionsverlagerung erfolgen.

Es ist nicht fremdvergleichskonform, die Einzelbewertung solcher konzerninterner Dienstleistungen abzulehnen und eine Bewertung des Transferpakets zu verlangen, denn die Vergabe an einen externen Dienstleister würde auch nicht zu einer Besteuerung führen. Leistungen des Lohnfertigers/Auftragsfertigers/verlängerten Werkbänke an andere Gesellschaften müssen unschädlich sein, zumindest soweit es sich dabei um nahestehende Unternehmen handelt, und dürfen nicht zu einer Besteuerung als Funktionsverlagerung führen. Wenn vom verlagernden Unternehmen zur Verfügung gestellte Wirtschaftsgüter/Vorteile für Leistungen an Dritte verwendet werden, darf dafür allenfalls ein nach allgemeinen Verrechnungspreisgrundsätzen zu ermittelnder Preis angesetzt werden.

#### Zu § 2 Abs. 3 S. 2 FVerIV-E

Nach § 1 Abs. 3 S. 10 Alt. 2 AStG ist der gewählte Verrechnungspreis anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, „dass das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen, gemessen an der Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.“ Gemäß § 2 Abs. 3 S. 2 FVerIV-E sind in diesem Fall sowohl der Einigungsbereich als auch der Wert für das Transferpaket als Ganzes nach § 1 Abs. 3 S. 7-9 AStG zu ermitteln.

Hier gibt es keine Erleichterung für den Steuerpflichtigen, da stets eine ertragswertorientierte Bestimmung des Gesamtpreises für das Transferpaket erforderlich ist.

### **Zu § 3 FVerIV-E (Bemessung des Werts des Transferpakets)**

#### Zu § 3 Abs. 1 FVerIV-E

Gemäß Begründung (S. 17) ist der Steuerpflichtige verpflichtet, für das übergehende Transferpaket einen betriebswirtschaftlich begründeten Gesamtwert („net present value“) zu bestimmen. Die Bestimmung des Wertes soll ähnlich wie beim „Commensurate with Income Standard“ (§ 1.482-4 (a) US-Regulations) für immaterielle Wirtschaftsgüter erfolgen.

In der Praxis sind Funktionsverlagerungen sehr oft rein unternehmenspolitisch motiviert und nicht steuerrechtlich. Daher finden umfassende betriebswirtschaftliche Bewertungen oft nicht statt, es liegen oft nur grobe Projektrechnungen vor. Daher ist es nicht akzeptabel, dass zur Ermittlung des Werts des Transferpakets auf ausländische Steuervorschriften zurückgegriffen werden soll. Vielmehr ist eine Klarstellung erforderlich, dass keine einer (Teil-) Unternehmensbewertung vergleichbare Bewertung durchzuführen ist.

In die FVerIV selbst sollte folgende, gegenwärtig nur in der Begründung (S. 14) enthaltene Regelung aufgenommen werden: „Die internen betriebswirtschaftlichen Bewertungsgrundsätze und –methoden sind anzuerkennen, wenn sie einheitlich auf die beteiligten Unternehmen angewandt werden und dies nicht zu erkennbar dem Fremdvergleichsgrundsatz widersprechenden Ergebnissen führt.“

#### Zu § 3 Abs. 2 FVerIV-E

Gemäß § 3 Abs. 2 S. 1 FVerIV-E sollen auch ausländische Standortvorteile oder -nachteile und Synergieeffekte bei der Ermittlung der Gewinnpotenziale berücksichtigt werden. Dies ist nicht akzeptabel, weil dadurch ein erhebliches Risiko der Doppelbesteuerung geschaffen wird.

### **Zu § 6 FVerIV-E (Kapitalisierungszeitraum)**

§ 6 FVerIV-E sieht einen unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum vor, wenn ein bestimmter, von den Umständen des Funktionsausübung abhängiger Kapitalisierungszeitraum nicht glaubhaft gemacht wird oder solche Gründe nicht ersichtlich sind. Gemäß § 3 Abs. 2 S. 3 FVerIV-E soll der Regelfall jedoch ein von den Umständen der Funktionsausübung abhängiger Kapitalisierungszeitraum sein.

In § 6 FVerIV-E selbst sollte daher eindeutig geregelt werden, dass nicht ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum, sondern ein von den Umständen der Funktionsausübung abhängiger Kapitalisierungszeitraum den Regelfall (Grundsatz) darstellt.

### **Zu § 7 Abs. 4 FVerIV-E (Berechnung des Einigungsbereichs)**

Gemäß § 7 Abs. 4 FVerIV-E soll das Gewinnpotenzial des übernehmenden Unternehmens regelmäßig der Höchstpreis des Einigungsbereichs sein. Ein fremder Dritter als aufnehmendes Unternehmen würde dies jedoch nicht akzeptieren, da eine Funktion nicht nur Gewinn- sondern auch Risiko-/ Verlustpotenzial beinhaltet und sich das Gewinnpotenzial auch aus eigenen Tätigkeiten in Rahmen der Ausübung dieser Funktion ergibt. Der Höchstpreis des Einigungsbereichs muss daher niedriger sein als das Gewinnpotenzial des übernehmenden Unternehmens aus der Funktion.

### **Zu § 8 FVerIV-E (Schadenersatz- und Ausgleichsansprüche)**

Lediglich in der Begründung (S. 25) zu § 8 FVerIV-E ist der Fall angesprochen, wenn dem Steuerpflichtigen die zur Berücksichtigung von Schadenersatz- und Ausgleichsansprüchen erforderlichen Glaubhaftmachungen nicht gelingen. In § 8 FVerIV-E sollte die auf S. 25 aufgeführte Folge (Bestimmung des Entgelts für Funktionsverlagerungen nach den allgemeinen Regeln) aufgenommen werden.

### **Zu § 9 FVerIV-E (Anpassungsregelungen)**

Nur in der Begründung (S. 25) zu § 9 FVerIV-E ist geregelt, dass – abweichend von dem in § 1 Abs. 3 S. 12 AStG vorgesehenen 10-jährigen Anpassungszeitraums – im Einzelfall tatsächlich vereinbarte, kürzere Fristen für Preisanpassungsklauseln oder Lizenzvereinbarungen anzuerkennen sind, wenn sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Diese Aussage sollte in die FVerIV selbst (§ 9) aufgenommen werden.

Preisanpassungsklauseln können in manchen Ländern nicht durchgesetzt werden (z. B. in China überhaupt nicht möglich, auch nicht bei Lizenzverträgen). In § 9 FVerIV-E muss daher klargestellt werden, dass die Finanzverwaltung in solchen Fällen keine nachträglichen Anpassungen i.S.d. § 1 Abs. 3 S. 11 AStG vornehmen darf.

### **Zu §§ 10, 11 FVerIV-E (Erhebliche Abweichungen, angemessene Anpassungen)**

§ 10 FVerIV-E erläutert, wann erhebliche Abweichungen vorliegen. Deren Ermittlung erfordert in der Praxis eine regelmäßige Überprüfung der Gewinnentwicklung und der ursprünglichen Planzahlen (Simultanrechnungen). Für die Unternehmen führt dies zu erhöhten Dokumentationspflichten mit einem erheblichen administrativen Aufwand, weil u.a. eine umfassende Änderung der internen Prozesse nötig ist.

Ferner ist unklar, welche Anpassungsregelungen im Einzelnen gefordert werden, sowie ob, auf welche Weise und wie oft eine „spätere Gewinnentwicklung“ vom Steuerpflichtigen zu überwachen und nachzuweisen ist. Dies müsste in der FVerIV noch konkretisiert werden.

Laut § 10 FVerIV-E wirkt sich Änderung der tatsächlichen Gewinnentwicklung nur auf den neuen Höchstpreis, nicht aber auf den Mindestpreis aus. Hier ist eine Regelung nötig, dass bei Ermittlung des neuen Verrechnungspreises auch der Mindestpreis neu ermittelt werden darf, da sich eine Änderung der Markt-/ Gewinnsituation auch auf den Mindestpreis auswirkt. Der Wortlaut des § 1 Abs. 3 S. 12 AStG schließt eine Anpassung auch zugunsten des Steuerpflichtigen nicht aus. Dies sollte in der FVerIV ausdrücklich klargestellt werden.

### **Sonstiges**

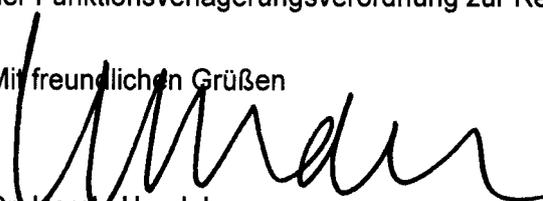
Folgende Punkte werden durch den FVerIV-E noch nicht geregelt und sollten ergänzt werden:

§ 1 Abs. 3 S. 13 AStG enthält eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung u.a. zu dem Zweck, die Übereinstimmung der Besteuerung der Funktionsverlagerung mit den internationalen Grundsätzen zu Einkunftsabgrenzung sicherzustellen. Von dieser Ermächtigung wird im FVerIV-E bislang kein Gebrauch gemacht. Es fehlt eine Regelung für den Fall, dass andere Staaten das für die Funktionsverlagerung nach deutschem Recht anzusetzende Entgelt für das Transferpaket nicht akzeptieren. Dieser Fall ist jedoch zu befürchten, da mit dem deutschen Besteuerungsansatz (Transferpaketbewertung) nicht nur auf die in Deutschland geschaffenen Wirtschaftsgüter und Vorteile zugegriffen wird, sondern auch auf im Ausland geschaffenes Besteuerungssubstrat (z. B. Standortvorteile im Ausland). Dieser Ansatz widerspricht der OECD-üblichen Bewertung. Es ist deshalb mit zahlreichen internationalen Besteuerungskonflikten zu rechnen.

Die Gesetzesbegründung zu § 1 AStG schlägt vor, für Fälle, in denen internationale Besteuerungskonflikte nicht in Verständigungs- und Schiedsverfahren gelöst werden können, eine tatsächlich eingetretene Doppelbesteuerung durch Billigkeitsmaßnahmen aufzuheben oder zu mildern. Weder im AStG noch im FVerIV-E findet dies einen Niederschlag. In die FVerIV muss eine Regelung aufgenommen werden, wie Doppelbesteuerungen vermieden oder bereits eingetretene Doppelbesteuerungen durch Billigkeitsmaßnahmen aufgehoben oder zumindest gemildert werden können.

Schließlich kündigt die Begründung zum Allgemeinen Teil am Ende an, dass zu einem späteren Zeitpunkt die Ermächtigung des § 1 Abs. 2 S. 13 AStG in vollem Umfang genutzt werden soll, um im Bereich der internationalen Verrechnungspreise zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung beizutragen und ein größeres Maß an Rechtssicherheit zu schaffen. Von dieser Ermächtigung sollte umgehend Gebrauch gemacht werden. Denn die übrigen im Rahmen des § 1 Abs. 1 und Abs. 3 AStG beschlossenen Gesetzesänderungen haben auch für den Bereich der Funktionsverlagerungen Geltung. Die angekündigte Verordnung zu den Verrechnungspreisen kann somit erst zusammen mit der Funktionsverlagerungsverordnung zur Rechtssicherheit beitragen.

Mit freundlichen Grüßen

  
Dr. Harald Hendel