

Bundesministerium der Finanzen

Referat IV B 5

IVB5@bmf.bund.de

17. Juli 2009

ENTWURF

**Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe
stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen
(Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung)**

Gliederung

1	Allgemeines.....	4
1.1	Regelungsziel	4
1.2	Regelungsrahmen.....	4
1.2.1	§ 1 AStG	4
1.2.2	Verhältnis des § 1 AStG zu anderen innerstaatlichen Berichtigungsvorschriften	5
1.2.3	DBA-Vorschriften, die Artikel 9 OECD-Musterabkommen entsprechen	5
1.3	Allgemeine Grundsätze zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Funktionsverlagerungen	6
1.3.1	Verhalten fremder Dritter.....	6
1.3.2	Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes	7
2	Erläuterung zu § 1 Abs. 3 Satz 9 bis 12 AStG und zur FVerIV	7
2.1	Begriffsbestimmungen.....	7
2.1.1	Funktion, § 1 Abs. 1 FVerIV.....	7
2.1.1.1	Geschäftstätigkeit, § 1 Abs. 1 Satz 1 FVerIV	8
2.1.1.2	Organischer Teil, § 1 Abs. 1 Satz 2 FVerIV	8
2.1.2	Funktionsverlagerung, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG, § 1 Abs. 2 FVerIV	9
2.1.2.1	Allgemeine Definitionen	9
2.1.2.2	Einstellung bzw. Einschränkung der Funktion beim verlagernden Unternehmen	9
2.1.2.3	Zeitweise Übernahme, § 1 Abs. 2 Satz 2 FVerIV	10
2.1.2.4	Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen (5 Jahresfrist), § 1 Abs. 2 Satz 3 FVerIV	11
2.1.3	Transferpaket, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG, § 1 Abs. 3 FVerIV	12
2.1.4	Gewinnpotenziale, § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG, § 1 Abs. 4 FVerIV	12
2.1.4.1	Reingewinn nach Steuern	13
2.1.4.2	Definition: „Steuern“	13
2.1.5	Wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile, § 1 Abs. 3 Satz 10 erste Alternative AStG, § 1 Abs. 5 FVerIV.....	14
2.1.6	Funktionsverdoppelung, § 1 Abs. 6 FVerIV	15
2.1.6.1	Abgrenzung zur Funktionsverlagerung	15
2.1.6.2	Funktionsverdoppelungen, die zu Funktionsverlagerungen werden	16
2.1.6.2.1	Maßgeblicher Zeitpunkt	16
2.1.6.2.2	Glaubhaftmachung	16
2.1.6.2.3	Unmittelbarkeit	17
2.1.6.2.4	Bagatellregelung	17
2.1.7	Negativabgrenzung, § 1 Abs. 7 FVerIV	18
2.1.7.1	Abgrenzung zur Erbringung von Dienstleistungen bzw. zur Veräußerung oder Überlassung von Wirtschaftsgütern, § 1 Abs. 7 Satz 1 FVerIV	18
2.1.7.2	Abgrenzung zur Personalentsendung, § 1 Abs. 7 Satz 2 erster Halbsatz FVerIV	19
2.1.7.3	Drittvergleich, § 1 Abs. 7 Satz 2 zweiter Halbsatz FVerIV	20
2.2	Regelungen zum Transferpaket, § 2 FVerIV.....	21
2.2.1	Allgemeines zur Preisbestimmung, § 2 Abs. 1 FVerIV	21
2.2.1.1	Standardmethoden zur Bestimmung des Verrechnungspreises	21
2.2.1.2	Hypothetischer Fremdvergleich	22
2.2.2	Routineunternehmen, § 2 Abs. 2 FVerIV.....	22
2.2.2.1	Funktionsverlagerung auf ein Routineunternehmen, § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerIV	22
2.2.2.2	Funktionsverlagerung durch Ausweitung einer Funktion, § 2 Abs. 2 Satz 2 FVerIV	23
2.2.3	Öffnungsklausel, § 1 Abs. 3 Satz 10 zweite Alternative AStG, § 2 Abs. 3 FVerIV.....	23
2.3	Wertermittlung für das Transferpaket, § 3 FVerIV.....	24
2.3.1	Barwertermittlung, § 3 Abs. 1 FVerIV.....	24
2.3.2	Berechnung der Gewinnpotenziale, § 3 Abs. 2 FVerIV	25
2.3.2.1	Allgemeines.....	25
2.3.2.2	Bewertungsverfahren.....	26
2.3.2.3	Handlungsalternativen.....	29
2.4	Bestandteile des Transferpakets	29
2.4.1	Aufteilung des Werts des Transferpakets, § 4 Abs. 1 FVerIV	29
2.4.2	Vermutung für Nutzungsüberlassung, § 4 Abs. 2 FVerIV	30
2.4.3	Nachträgliche Barwertberechnung, § 4 Abs. 3 FVerIV.....	30
2.5	Kapitalisierungszinssatz, § 5 FVerIV.....	31
2.6	Kapitalisierungszeitraum, § 6 FVerIV.....	32
2.7	Berechnung des Einigungsbereichs, § 7 FVerIV.....	33
2.7.1	Mindestpreis in Gewinnfällen, § 7 Abs. 1 FVerIV.....	34

2.7.2	Mindestpreis und Liquidationswert, § 7 Abs. 2 FVerIV	35
2.7.3	Mindestpreis in Verlustfällen, § 7 Abs. 3 FVerIV.....	35
2.7.4	Höchstpreis, § 7 Abs. 4 FVerIV	36
2.7.5	Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes, § 7 Abs. 5 FVerIV.....	37
2.7.6	Wert im Einigungsbereich, Mittelwert, § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG.....	37
2.8	<i>Schadenersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche, § 8 FVerIV.....</i>	38
2.9	<i>Anpassungsregelungen des Steuerpflichtigen, § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG, § 9 FVerIV</i>	40
2.10	<i>Erhebliche Abweichungen der Gewinnentwicklung, § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG, § 10 FVerIV.....</i>	41
2.11	<i>Angemessene Anpassungen, § 1 Abs. 3 Satz 12 AStG, § 11 FVerIV.....</i>	42
2.12	<i>Anwendungsregelung, § 12 FVerIV.....</i>	42
3	Ergänzende Hinweise und Einzelfragen	42
3.1	<i>Mitwirkungspflichten.....</i>	42
3.1.1	Auskunftspflichten (§ 90 Abs. 1 AO)	43
3.1.2	Sachverhaltsaufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflichten (§ 90 Abs. 2 AO).....	43
3.1.3	Aufzeichnungspflichten (§ 90 Abs. 3 AO und §§ 3 und 4 GAufzV)	43
3.2	<i>Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörde</i>	45
3.2.1	Vorliegen einer Funktionsverlagerung dem Grunde nach.....	45
3.2.2	Wertermittlung für das Transferpaket in Schätzungsfällen	46
3.2.2.1	Allgemeines.....	46
3.2.2.2	Barwertermittlung	46
3.2.2.3	Bestimmung des Gewinnpotenzials der verlagerten Funktion.....	47
3.2.2.4	Kapitalisierungszinssatz	48
3.2.2.5	Kapitalisierungszeitraum.....	49
3.3	<i>Informationstransparenz.....</i>	49
3.4	<i>Maßgeblichkeit der abgeschlossenen Geschäfte; unternehmerische Dispositionsfreiheit.....</i>	50
3.5	<i>Bilanzsteuerliche Folgen einer Funktionsverlagerung.....</i>	51
3.6	<i>Lieferungs- und Leistungsverkehr nach der Funktionsverlagerung.....</i>	51
3.7	<i>Kapitalertragsteuer, Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen und Umsatzsteuer.....</i>	52
3.8	<i>Hinweise für Funktionsverlagerung bei Personengesellschaften.....</i>	52
3.9	<i>Hinweise für Funktionsverlagerungen zwischen Betriebsstätten</i>	52
3.10	<i>Behandlung von Funktionsverlagerungen bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2007.....</i>	52
3.10.1	Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, § 1 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 6 AStG 53	
3.10.2	Informationstransparenz, § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG	53
3.10.3	Ertragswertorientierte Gesamtbewertung, § 1 Abs. 3 Satz 5 ff. AStG.....	54
3.10.4	Wert im Einigungsbereich, Mittelwert, § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG.....	54
3.10.5	Preisanpassungsklauseln.....	55
3.10.6	Ausschöpfung des Schätzungsrahmens wegen Verletzung der Mitwirkungspflichten einer ausländischen nahe stehenden Person, § 162 Abs. 3 Satz 3 AO	56
4	Besondere Aspekte bestimmter Funktionsverlagerungen	57
4.1	<i>Verlagerung der Produktion</i>	57
4.1.1	Verlagerung der Produktion auf einen Eigenproduzenten.....	57
4.1.2	Umstellung eines Eigenproduzenten zum Auftragsfertiger.....	57
4.1.3	Verlagerung einer Produktion auf einen Auftragsfertiger	58
4.1.4	Umstellung vom Auftragsfertiger oder Lohnfertiger zum Eigenproduzenten.....	60
4.2	<i>Verlagerung des Vertriebs</i>	60
4.2.1	Verlagerung des Vertriebs auf einen Eigenhändler.....	60
4.2.2	Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär oder Agenten.....	61
4.3	<i>Verlagerung von Forschung und Entwicklung.....</i>	62
4.4	<i>Verlagerung von Dienstleistungen</i>	63
4.5	<i>Verlagerung des Einkaufs</i>	64

1 Allgemeines

1.1 Regelungsziel

Ziel dieses Schreibens ist es, die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, der international anerkannter Maßstab für die sachgerechte Aufteilung der Einkünfte grenzüberschreitend tätiger Unternehmen ist, auf die Prüfung von im Inland Steuerpflichtigen in den Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen i.S.d. § 1 Abs. 3 Satz 9 bis 12 AStG zu regeln.

Die Regelungen dienen dazu, zu bestimmen:

- ob eine Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG vorliegt,
- wie sie steuerlich zu behandeln ist und
- welche Werte (Verrechnungspreise) entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz anzusetzen sind.

Die Regelungen beziehen sich auf Geschäftsbeziehungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG in den Fällen von Funktionsverlagerungen, für die keine uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbaren Werte für das Transferpaket nach § 1 Abs. 3 Satz 1 bis 4 AStG ermittelbar sind und für die deshalb der hypothetische Fremdvergleich nach § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG anzuwenden ist. Für Geschäftsbeziehungen in den Fällen von Funktionsverlagerungen, für die solche Vergleichswerte ermittelbar sind, gelten die allgemeinen Regeln (§ 2 Abs. 1 FVerIV).

Von den Regelungen dieses Schreibens werden auch Funktionsverlagerungen ins Inland erfasst, auf die - soweit dies zu einer Erhöhung der Einkünfte eines Steuerpflichtigen führt - ergänzend § 1 AStG anzuwenden ist. Wenn sich Steuerpflichtige in solchen Fällen bei Gestaltung ihrer rechtlichen Verhältnisse (Verträge) und bei ihrer Einkünfteermittlung an die Regelungen dieses Schreibens halten, kommt eine Berichtigung der Einkünfte nach § 1 AStG nicht in Betracht. Die Doppelbesteuerungsabkommen (entsprechend Artikel 9 OECD-Musterabkommen) begrenzen die Wirkung anderer innerstaatlicher Korrekturvorschriften.

1.2 Regelungsrahmen

1.2.1 § 1 AStG

§ 1 Abs. 3 AStG regelt für Geschäftsbeziehungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG die Methoden zur Bestimmung des fremdüblichen Verrechnungspreises. Eine Geschäftsbeziehung

kann einen oder mehrere Geschäftsvorfälle umfassen. Für eng miteinander verknüpfte oder wirtschaftlich zusammenhängende Geschäftsvorfälle wäre es nicht sachgerecht, sie isoliert zu betrachten. Derartige Geschäftsvorfälle sind, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend, für Zwecke der Bestimmung des Verrechnungspreises zusammen zu betrachten.

Ist Gegenstand einer Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG eine Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG i.V.m. § 1 Abs. 2 FVerlV, ist regelmäßig der hypothetische Fremdvergleich (siehe Tz. 2.2.1.2) auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) anzuwenden. 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.

1.2.2 Verhältnis des § 1 AStG zu anderen innerstaatlichen Berichtigungsvorschriften

Führt die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i.S.d. § 1 AStG zu weitergehenden Berichtigungen als die Anwendung anderer Vorschriften (z.B. § 8 Abs. 3 KStG für die verdeckte Gewinnausschüttung und die verdeckte Einlage; § 4 Abs. 1 EStG für Entnahmen und Einlagen), sind die weitergehenden Berichtigungen zusätzlich neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen (§ 1 Abs. 1 Satz 3 AStG).

1.2.3 DBA-Vorschriften, die Artikel 9 OECD-Musterabkommen entsprechen

Der in Artikel 9 OECD-Musterabkommen sowie in Artikel 7 OECD-Musterabkommen niedergelegte Fremdvergleichsgrundsatz ist außer in § 1 AStG auch in allen von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten. Die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes in diesen Abkommen folgt regelmäßig dem OECD-Musterkommentar zu Artikel 9 und Artikel 7 sowie den OECD-Veröffentlichungen zum Fremdvergleichsgrundsatz (OECD Leitlinien 1995, OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments vom 17. Juli 2008). In diesen Veröffentlichungen werden Funktionsverlagerungen nicht gesondert angesprochen, so dass entsprechende Sachverhalte nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen sind. Von Bedeutung für die Bestimmung von Verrechnungspreisen sind neben den besonderen Überlegungen zu immateriellen Wirtschaftsgütern (OECD Leitlinien 1995 Kapitel VI, insbesondere Tz. 6.13 ff.) vor allem die Aussagen zur Zusammenfassung mehrerer Geschäftsvorfälle („package deal“, OECD Leitlinien 1995 Tz 1.42 bis 1.44).

1.3 Allgemeine Grundsätze zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Funktionsverlagerungen

1.3.1 Verhalten fremder Dritter

Funktionsverlagerungen beinhalten die Verlagerung von Unternehmensaktivitäten zwischen nahe stehenden Unternehmen und betreffen auch Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile, die mit diesen Aktivitäten in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Funktionsverlagerungen können auch mit der Kündigung von Verträgen oder einer Neuverhandlung von bestehenden Rechtspositionen wie z.B. Produktions- oder Vertriebsvereinbarungen, Lizenzierungen oder Dienstleistungsvereinbarungen in Zusammenhang stehen.

Zwischen fremden Dritten ist regelmäßig davon auszugehen, dass ein Unternehmen seine Zustimmung zu einer Vereinbarung, die einer Funktionsverlagerung zugrunde liegt, tatsächlich verweigern kann. Fremde Dritte würden deshalb bei der Prüfung, ob sie einen Geschäftsvorfall zu bestimmten Bedingungen durchführen, einen Vergleich mit anderen realistisch bestehenden Möglichkeiten (Handlungsalternativen) vornehmen. Sie würden nur dann eine Verpflichtung eingehen, wenn sich keine attraktivere Alternative anbietet. Dies schließt auch die Möglichkeit ein, einen besonderen Ausgleich oder eine Entschädigung für die Zustimmung zu verlangen.

Zwischen fremden Dritten sind auch Fallgestaltungen denkbar, in denen ein Unternehmen tatsächlich keine andere Möglichkeit hat, als die Ergebnisse des Handelns eines Geschäftspartners zu akzeptieren (z.B. eine ordnungsgemäße Vertragskündigung mit oder ohne Entschädigungsanspruch), die im Ergebnis zu einer Funktionsverlagerung führen können, ohne dass es auf seine Zustimmung ankäme. Werden in Zusammenhang mit einem solchen Vorgang zusätzlich für die Ausübung der Funktion notwendige Wirtschaftsgüter oder Rechte übertragen oder Vorteile gewährt, so würden fremde Dritte dafür insgesamt eine Vergütung vereinbaren.

Grundsätzlich wird das Verhalten fremder Dritter bei der Übertragung von Funktionen zusammen mit Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen u.a. beeinflusst von:

- den dem übertragenden und dem übernehmenden Unternehmen realistischerweise zur Verfügung stehenden wirtschaftlichen Alternativen,
- den Gewinnpotenzialen beider Beteiligten nach der Übertragung, wobei die tatsächliche Übernahme von höheren Risiken regelmäßig mit höheren Gewinnerwartungen einhergeht,

- der Höhe der Vergütung, die das übertragende Unternehmen für den Verzicht auf das Gewinnpotenzial erhält.

1.3.2 Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Fälle von Funktionsverlagerungen erfordert eine Überprüfung der Geschäftsbeziehung auf der Ebene aller daran beteiligten verbundenen Unternehmen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen:

- der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Geschäftsbeziehungen der nahe stehenden Personen vor einer Funktionsverlagerung; daraus kann u.a. auch die ursprüngliche Zuordnung von Chancen und Risiken abgeleitet werden,
- der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Funktionsverlagerung selbst,
- der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Geschäftsbeziehungen nach einer Funktionsverlagerung, siehe Tz. 3.6.

Die Tatsache, dass eine grenzüberschreitende Funktionsverlagerung zusammen mit Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen aus Sicht eines Konzerns wirtschaftlich sinnvoll ist, um z.B. Synergieeffekte auf Konzernebene zu erzielen, ist geeignet, die Entscheidung für eine Funktionsverlagerung plausibel zu erklären. Dadurch werden aber noch nicht die Fragen beantwortet, ob und unter welchen Bedingungen eine Funktionsverlagerung aus der Sicht des übertragenden bzw. des übernehmenden Unternehmens wirtschaftlich sinnvoll ist und ob dazu getroffene Vereinbarungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

2 Erläuterung zu § 1 Abs. 3 Satz 9 bis 12 AStG und zur FVerIV

2.1 Begriffsbestimmungen

2.1.1 Funktion, § 1 Abs. 1 FVerIV

Eine Funktion ist eine bestimmte Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von Personal in bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden. Eine Funktion ist ein organischer Teil eines Unternehmens, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinne vorliegen muss. Einzelne Funktionen sind das Ergebnis der Aufgabenteilung innerhalb eines Unternehmens. Die jeweiligen Aufgaben umfassen insoweit nicht sämtliche zur Erwirtschaftung der Gesamtwertschöpfung

notwendigen Elemente. Zu einer Funktion gehören die für ihre Ausübung erforderlichen Wirtschaftsgüter, insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter und die sonstigen Vorteile sowie die damit zusammenhängenden Chancen und Risiken.

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.

2.1.1.1 Geschäftstätigkeit, § 1 Abs. 1 Satz 1 FVerIV

Für die Annahme einer Geschäftstätigkeit ist es nicht erforderlich, dass die Tätigkeit gegenüber anderen Marktteilnehmern angeboten wird. Es reicht aus, wenn die Tätigkeit nur für konzernangehörige Gesellschaften erbracht wird.

2.1.1.2 Organischer Teil, § 1 Abs. 1 Satz 2 FVerIV

Eine Funktion ist ein organischer Teil eines Unternehmens, wenn sie sich entweder beim verlagernden oder beim übernehmenden Unternehmen als eine zweckgerichtete, abgrenzbare Tätigkeit unter Nutzung von bestimmten Wirtschaftsgütern, insbesondere immateriellen Wirtschaftsgütern, und sonstigen Vorteilen zur Erwirtschaftung von Ergebnisbeiträgen darstellt.

Das Vorliegen eines Teilbetriebs im steuerlichen Sinne ist für die Annahme einer Funktion nicht erforderlich. Vielmehr kommt es darauf an, dass aus betriebswirtschaftlicher Sicht die der Funktion zugeordneten Teilaufgaben einen inneren wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang erkennen lassen, d.h. dass für die fragliche Geschäftstätigkeit im Falle der Verlagerung eine für die beteiligten Unternehmen sachgerecht abgrenzbare Gewinnauswirkung festgestellt werden kann. Dies bedeutet, dass eine Funktion über eine gewisse betriebswirtschaftliche Eigenständigkeit verfügen muss, die es insbesondere erlaubt, der Funktion bestimmte Erträge und Aufwendungen sowie bestimmte Chancen und Risiken zuzuordnen.

2.1.2 Funktionsverlagerung, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG, § 1 Abs. 2 FVerlV

2.1.2.1 Allgemeine Definitionen

Eine Funktionsverlagerung liegt 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 (Ausnahmen siehe § 1 Abs. 6 und 7 FVerlV).

Funktionsverlagerungen treten in der Form der Funktionsaufgabe und der Funktionseinschränkung auf. Typische Beispiele sind:

- Beendigung und Verlagerung der Tätigkeit eines Eigenproduzenten,
- Beendigung und Verlagerung der Tätigkeit eines Eigenhändlers,
- Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär,
- Umstellung eines Eigenproduzenten zum Auftragsfertiger,
- Auslagerung der Produktion auf einen Auftragsfertiger,
- Umstellung eines Auftragsfertigers zum Eigenproduzenten und
- Umstellung eines Kommissionärs zum Eigenhändler.

Der Tatbestand einer Funktionsverlagerung stellt nicht darauf ab, ob durch einen entsprechenden Vorgang die Gewinnerwartungen des verlagernden Unternehmens steigen (z.B. Verlagerung einer Teilefertigung auf einen Auftragsfertiger mit Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode) oder ob sie gemindert werden (z.B. bei Umstellung vom Eigenhändler zum Kommissionär). Für die Tatbestandsverwirklichung ist es auch unerheblich, ob das verlagernde Unternehmen aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen in der Lage ist, die betreffende Funktion weiterhin selbst auszuüben (Beispiel in Tz. 2.7.2).

2.1.2.2 Einstellung bzw. Einschränkung der Funktion beim verlagernden Unternehmen

Eine Funktionsverlagerung liegt nur vor, wenn das verlagernde Unternehmen aufgrund des Verlagerungsvorgangs die betreffende Funktion einstellt oder zumindest einschränkt.

Beispiel:

Ein Produkt A, das bisher ausschließlich von der inländischen Konzernmuttergesellschaft hergestellt und vertrieben wurde, wird zukünftig nur noch von ihrer Tochtergesellschaft im Ausland hergestellt und vertrieben. Die materiellen und die immateriellen Wirtschaftsgüter werden auf die ausländische Tochtergesellschaft übertragen. Das betreffende Personal der Muttergesellschaft wird entlassen.

Die Herstellung und der Vertrieb des Produkts A erfüllt den Tatbestand der Funktion (siehe Tz. 1.1). Das Tatbestandsmerkmal „Einstellung der Funktion“ i.S.d. § 1 Abs. 2 FVerlV ist erfüllt, da die Funktion „Produktion und Vertrieb von Produkt A“ durch die inländische Muttergesellschaft aufgrund des Vorgangs entfällt.

Ein Personalabbau und/oder der Wegfall einzelner Debitoren können wichtige Anhaltspunkte für den Einstieg in die Prüfung sein, ob eine Funktionsverlagerung vorliegt. Das Tatbestandsmerkmal der „Einschränkung der Funktion“ bezieht sich auf den mit der konkreten Funktion erzielten Umsatz und erfasst auch Fälle der Substitution einer Funktion durch eine andere.

Beispiel:

Ein Produkt A, das bisher ausschließlich von der inländischen Konzernmuttergesellschaft hergestellt und vertrieben wurde, wird zukünftig nur noch von ihrer Tochtergesellschaft im Ausland hergestellt und vertrieben. Die Tochtergesellschaft erhält dafür von ihrer Muttergesellschaft die technische Ausstattung (einschließlich Vertriebskenntnisse) und in der Anfangsphase personelle Unterstützungsleistungen. Die Muttergesellschaft produziert und vertreibt in Zukunft das von ihr entwickelte Nachfolgeprodukt B, das im Wesentlichen auf anderen immateriellen Wirtschaftsgütern beruht. Sie erzielt damit bei unverändertem Personaleinsatz einen höheren Umsatz als mit dem Vorgängerprodukt A.

Das Tatbestandsmerkmal der Funktionseinschränkung i.S.d. § 1 Abs. 2 FVerlV ist erfüllt, da die Funktion „Produktion und Vertrieb von Produkt A“ im Inland entfällt. Das verlagernde Unternehmen erzielt aus dieser Funktion keinen Umsatz mehr. Bei der Produktion und dem Vertrieb von Produkt A und der Produktion und dem Vertrieb von Produkt B handelt es sich um verschiedene Funktionen, da im Wesentlichen andere immaterielle Wirtschaftsgüter eingesetzt werden (Tz. 2.1.1). Unerheblich ist, dass das verlagernde Unternehmen keinen Personalabbau vornimmt und mit Produkt B sogar einen höheren Umsatz erzielt (zur ggf. möglichen Bewertung in diesen Fällen siehe Tz. 2.7.1 am Ende).

Es kommt nicht darauf an, ob das übernehmende Unternehmen mit den übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen die Funktion in gleicher Weise wie das verlagernde Unternehmen ausübt.

2.1.2.3 Zeitweise Übernahme, § 1 Abs. 2 Satz 2 FVerlV

Eine Funktionsverlagerung kann auch vorliegen, wenn das übernehmende Unternehmen die Funktion nur zeitweise ausübt, z.B. durch zeitweise Übertragung des Vertriebsrechts für einzelne Produkte, Märkte oder Kunden oder durch befristete Versetzung einzelner Mitarbeiter

mit ihrem Aufgabenbereich (wegen der Abgrenzung zur Personalentsendung siehe Tz. 2.1.7.2).

2.1.2.4 Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen (5 Jahresfrist), § 1 Abs. 2 Satz 3 FVerlV

Der Vorgang einer Funktionsverlagerung kann sich über mehrere Wirtschaftsjahre erstrecken. Beabsichtigt der Steuerpflichtige von vornherein eine Funktionsverlagerung, hat er die Verrechnungspreise für alle betroffenen Geschäftsvorfälle unter diesem Gesichtspunkt festzusetzen. Darüber hinaus sind nach § 1 Abs. 2 Satz 3 FVerlV Geschäftsvorfälle zusammenzufassen, die innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren verwirklicht werden und sich wirtschaftlich als Bestandteile eines einheitlichen Verlagerungsvorgangs darstellen.

In Fällen, in denen nicht von vornherein eine Funktionsverlagerung vorliegt, ist die Funktionsverlagerung zu dem Zeitpunkt verwirklicht, zu dem die Voraussetzungen der Tz. 2.1.2.1 durch ihre gemeinsame Verwirklichung wirtschaftlich erfüllt sind, d.h. der Tatbestand der Funktionsverlagerung vollendet ist. Für die Frage, ob ein einheitlicher, sich über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckender Verlagerungsvorgang anzunehmen ist, ist auf objektive Kriterien abzustellen.

Beispiel:

Die A-GmbH ist führender Hersteller von bestimmten elektronischen Bauteilen. Im November 01 entscheidet die Geschäftsführung, dass für den asiatischen Markt vor Ort ein neuer Produktionsstandort für eine bestimmte Produktreihe errichtet werden soll, die bisher – auch für den Absatz in Asien – ausschließlich in Deutschland produziert wurde. Es ist beabsichtigt, dem neuen ausländischen Tochterunternehmen die erforderlichen immateriellen Wirtschaftsgüter (Namensrechte, Patente, Kundenstamm) zu überlassen. Im Januar 02 werden verschiedene Fremdfirmen beauftragt, Entscheidungsgrundlagen für die Standortwahl zu erarbeiten. Im Dezember 02 wird der Bauauftrag für ein neues Werk im asiatischen Raum erteilt. Die Produktion in Asien wird im Februar 04 gleichzeitig mit deren Einstellung in D aufgenommen.

Obwohl sich die Funktionsverlagerung über mehrere Wirtschaftsjahre erstreckt, ist eine zusammenfassende Betrachtung notwendig. Das ergibt sich schon aus der Planung des Unternehmens. Soweit einzelne Geschäftsvorfälle für sich betrachtet keine Funktionsverlagerung darstellen, führt die wirtschaftliche Verknüpfung zu einer – einheitlichen – Funktionsverlagerung. Die Funktionsverlagerung ist in 04 verwirklicht, da der Tatbestand der Verlagerung in diesem Jahr erfüllt ist, selbst wenn sich noch weitere Geschäftsvorfälle anschließen, die wirtschaftlich zur Funktionsverlagerung gehören. Es liegt im Übrigen keine Funktionsverdupelung vor, da Produktion und Vertrieb für den asiatischen Markt bei der deutschen A-GmbH wegfallen.

2.1.3 Transferpaket, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG, § 1 Abs. 3 FVerIV

Ein Transferpaket besteht 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.

Das Transferpaket ist grundsätzlich Ausgangspunkt für die Verrechnungspreisbestimmung in Fällen von Funktionsverlagerungen. Der einheitliche Vorgang einer Funktionsverlagerung umfasst regelmäßig eine Sachgesamtheit, in der die einzelnen Geschäftsvorfälle so eng miteinander verbunden sind, dass eine sachgerechte Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles nicht möglich ist (siehe auch OECD Leitlinien 1995 Tz. 1.42 ff.). Vorteile, die im Rahmen einer Einzelpreisbestimmung für die übertragenen bzw. zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter häufig nicht erkennbar sind, werden erst durch die Betrachtung der insgesamt übergehenden Funktion mit ihren Chancen und Risiken sichtbar. Fremde Dritte wären bereit, ein Entgelt unter angemessener Berücksichtigung dieser Vorteile zu vereinbaren, ohne dass sich diese bereits zu einem Wirtschaftsgut konkretisiert haben müssten. Entsprechende Vorteile können z.B. geschäftswertbildende Faktoren wie guter Ruf, gute Lage, gut ausgebildete Arbeitnehmer oder eine eingespielte Betriebsorganisation sein.

2.1.4 Gewinnpotenziale, § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG, § 1 Abs. 4 FVerIV

Die quantifizierten Gewinnerwartungen der beiden ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter (Gewinnpotenziale) entsprechen den Barwerten der aus der verlagerten Funktion jeweils zu erwartenden Reingewinne nach Steuern (Zukunftserfolgswert, IDW S 1 i.d.F. 2008 Tz. 5), auf die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG aus der Sicht des verlagernden Unternehmens nicht unentgeltlich verzichten würde und für die ein solcher Geschäftsleiter aus der Sicht des übernehmenden Unternehmens bereit wäre, ein Entgelt zu zahlen (siehe auch OECD Leitlinien 1995 Tz. 1.10 und 7.13).

Der Ansatz simuliert auf der Grundlage der Informationstransparenz (siehe § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG und Tz. 3.3) einen Verhandlungsprozess zwischen dem verlagernden und dem übernehmenden Unternehmen, der die unterschiedlichen Verhandlungspositionen und die jeweilige Verhandlungsstärke aufgrund der individuellen geschäftlichen Verhältnisse aus Sicht der beiden ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter mit einbezieht. Zu Einzelheiten siehe Tz. 2.3.

Der Begriff „Gewinnpotenzial“ ist von dem Begriff der „Geschäftschance“ zu unterscheiden: Während die Geschäftschance geeignet ist, sich zu einem Wirtschaftsgut zu entwickeln, bezeichnet der Begriff „Gewinnpotenzial“ den Ausgangspunkt für die Ermittlung des Werts des Transferpakets als Ganzes.

2.1.4.1 Reingewinn nach Steuern

Der Begriff „Reingewinn nach Steuern“ einer verlagerten Funktion, § 1 Abs. 4 FVerlV, ist gesetzlich nicht definiert. Grundsätzlich sind für die Ermittlung nur die finanziellen Überschüsse nach Fremdkapitalkosten und Steuern aus dem Transferpaket wertrelevant, die als Nettoeinnahmen während der erwarteten wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Transferpakets in den Verfügungsbereich des jeweiligen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters gelangen (direkte Methode bezogen auf die Funktion). Diese werden üblicherweise aus den für die Zukunft geplanten Jahresergebnissen abgeleitet. Die dabei zugrunde liegende Planungsrechnung kann – je nach Üblichkeit im betreffenden Unternehmen (Konzern) – nach handelsrechtlichen, steuerrechtlichen oder nach anderen Vorschriften (z.B. IFRS, US-GAAP) aufgestellt sein. Das Jahresergebnis ist um nicht zahlungswirksame Ergebnisbeiträge sachgerecht zu korrigieren. Eine ordnungsgemäße Ableitung der bewertungsrelevanten Zahlungsströme setzt aufeinander abgestimmte Plan-Bilanzen, Plan-Gewinn- und Verlustrechnungen sowie Finanzplanungen voraus. Gegebenenfalls sind ergänzende Rechnungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen erforderlich. Die gesellschaftsrechtliche Ausschüttungsfähigkeit der finanziellen Überschüsse ist dagegen nicht von Bedeutung.

Statt der direkten Methode kann der Steuerpflichtige auch die „indirekte Methode“ anwenden, nach der jeweils für das verlagernde und für das übernehmende Unternehmen eine Bewertung jeweils vor und nach Funktionsverlagerung nach entsprechenden Grundsätzen vorgenommen wird.

2.1.4.2 Definition: „Steuern“

Die bei der Ermittlung des Barwerts zu berücksichtigenden Steuern sind die voraussichtlich festzusetzenden oder tatsächlich festgesetzten und gezahlten und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzten Steuern. Dazu gehören grundsätzlich auch die steuerlichen Auswirkungen der jeweils anzusetzenden Werte des Transferpakets für das verlagernde und das übernehmende Unternehmen. Die Höhe des nominalen Steuersatzes ist unerheblich.

Typisierend kann bei Kapitalgesellschaften davon ausgegangen werden, dass die Nettozuflüsse aus dem Transferpaket und die Nettozuflüsse aus einer vergleichbaren Alternativinvestition im Falle einer Ausschüttung auf Anteilseignerebene einer vergleichbaren persönlichen Besteuerung unterliegen, so dass auf eine unmittelbare Berücksichtigung dieser Steuerfolgen verzichtet werden kann (vergleiche IDW S 1 i.d.F. 2008 Tz. 30 und 45). Steuern i.S.d. § 1 Abs. 4 FVerlV sind in diesen Fällen nur die Ertragsteuern des Unternehmens. Dem Steuerpflichtigen steht es frei, die persönlichen Ertragsteuern der Anteilseigner aufgrund der Ausschüttung entsprechender Gewinne zu ermitteln und einzubeziehen.

Für Personengesellschaften und natürliche Personen kann auf die Berücksichtigung der persönlichen Ertragsteuern grundsätzlich nicht verzichtet werden (siehe IDW S 1 i.d.F. 2008 Tz. 47). Typisierend können die anzusetzenden Steuern jedoch für Zwecke dieses Schreibens pauschaliert werden, und zwar in Höhe der Ertragsteuern, die entstanden wären, wenn statt Personenunternehmen Kapitalgesellschaften an der Funktionsverlagerung beteiligt gewesen wären. In diesem Fall sind fiktive persönliche Ertragsteuern der Anteilseigner aufgrund Ausschüttungen entsprechender Gewinne nicht zu berücksichtigen. Dem Steuerpflichtigen steht es frei, die tatsächlichen persönlichen Ertragsteuern zu ermitteln, die aufgrund der Gewinne des Unternehmens für die Gesellschafter entstehen, und diese Steuern einzubeziehen.

Bezieht der Steuerpflichtige die persönliche Ertragsteuerbelastung in die Berechnung des Reingewinns nach Steuern ein, ist diese beim Kapitalisierungszinssatz ebenfalls zu berücksichtigen, um Äquivalenz zu gewährleisten (siehe Tz. 2.5).

2.1.5 Wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile, § 1 Abs. 3 Satz 10 erste Alternative AStG, § 1 Abs. 5 FVerlV

In Fällen von Funktionsverlagerungen sind immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile wesentlich i.S.d. § 1 Abs. 3 Satz 10 erste Alternative AStG, wenn sie für die verlagerte Funktion erforderlich sind (qualitativer Maßstab) und ihr Fremdvergleichspreis insgesamt mehr als 25 Prozent der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets beträgt (quantitativer Maßstab).

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

Für die Bestimmung des quantitativen Maßstabs sind alle immateriellen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen die Teile des Transferpakets sind, unabhängig von deren Bilanzierbarkeit. Dazu zählt auch ein selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert.

Anhand der nach § 3 Abs. 2 Satz 2 FVerlV vorzulegenden Unterlagen, die für die Unternehmensentscheidung für die Funktionsverlagerung maßgeblich waren, hat der Steuerpflichtige die Angaben über die im Rahmen der Funktionsverlagerung übertragenen bzw. zur Nutzung überlassenen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile und deren relativen Wert im Verhältnis zum Wert der Summe aller Bestandteile des Transferpakets glaubhaft zu machen (§ 1 Abs. 3 Satz 10 AStG).

2.1.6 Funktionsverdoppelung, § 1 Abs. 6 FVerlV

2.1.6.1 Abgrenzung zur Funktionsverlagerung

Eine Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 2 FVerlV liegt nicht vor, wenn es zu keiner Einschränkung der Funktion beim verlagernden Unternehmen kommt. Dies gilt auch, wenn alle übrigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 FVerlV erfüllt sind. In diesen Fällen liegt eine Funktionsverdoppelung vor, auf die die Regelungen zum Transferpaket nicht anwendbar sind.

Eine Verdoppelung einer ausgeübten Funktion liegt z.B. vor, wenn bei Aufnahme einer Produktion im Ausland die bisherige Produktionstätigkeit des inländischen Unternehmens unverändert ausgeübt wird. Anders verhält es sich, wenn z.B. im Ausland die Vertriebsfunktion neu aufgenommen wird und dadurch der Umsatz des verlagernden Unternehmens aus dieser Vertriebsfunktion eingeschränkt wird, weil das übernehmende Unternehmen bisherige Kunden des verlagernden Unternehmens beliefert.

Beispiel:

Die inländische Konzernvertriebsgesellschaft (VD) hat mit ihrer ausländischen Produktionsmuttergesellschaft (M) im Jahr 01 eine Vertriebsvereinbarung abgeschlossen, wonach VD im deutschsprachigen Raum (Deutschland, Österreich und Schweiz) ein Alleinvertriebsrecht für die von M produzierten Produkte hat. Im Jahr 03 gründet M in der Schweiz eine Vertriebsgesellschaft (VCH), die den deutschsprachigen Raum ausschließlich per Internet-Vertrieb versorgt. M veranlasst VD, vorhandene Kundendaten an VCH weiter zu geben. Durch die Aktivitäten der VCH vermindert sich der Umsatz der VD nachhaltig.

Wegen der Funktionseinschränkung bei VD liegt keine Funktionsverdoppelung, sondern eine Funktionsverlagerung vor. Unerheblich ist, wodurch die Funktionseinschränkung verursacht wurde.

Abwandlung:

Da die M in Europa kaum mehr Wachstumschancen sieht, gründet sie in China die Vertriebstochtergesellschaft VC, die den dortigen Markt neu mit einem von VD entwickelten Vermarktungskonzept erschließen soll.

Es liegt eine Funktionsverdoppelung vor. Das überlassene Vermarktungskonzept ist fremdüblich zu vergüten.

Für sämtliche zum Zweck der Funktionsverdoppelung übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter und Vorteile und für alle in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen sind in Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes angemessene Verrechnungspreise anzusetzen. Im Unterschied zu Funktionsverlagerungen ist bei Funktionsverdoppelungen davon auszugehen, dass die Summe der Einzelpreise der übertragenen bzw. zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter und Vorteile sowie der erbrachten Dienstleistungen dem Preis für das Transferpaket entspricht. Dies beruht vor allem darauf, dass keine Einschränkung der Funktionsausübung des bisher schon tätigen Unternehmens eintritt (§ 1 Abs. 2 Satz 1 FVerlV) und deshalb typisierend davon ausgegangen werden kann, dass in diesem Zusammenhang immaterielle Wirtschaftsgüter allenfalls zur Nutzung überlassen werden und bestimmte, wichtige immaterielle Wirtschaftsgüter nicht Gegenstand des Vorgangs sind, z.B. der Kundenstamm oder Teile davon.

2.1.6.2 Funktionsverdoppelungen, die zu Funktionsverlagerungen werden

2.1.6.2.1 Maßgeblicher Zeitpunkt

Bei Funktionsverdoppelungen, die später gemäß § 1 Abs. 6 FVerlV zur Annahme einer Funktionsverlagerung führen, ist der Tatbestand der Funktionsverlagerung erst in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem das Tatbestandsmerkmal der Funktionseinschränkung verwirklicht ist. Aus diesem Grunde kommt es nicht zu „rückwirkenden“ Funktionsverlagerungen. Allerdings könnten bereits vorher abgeschlossene Geschäftsvorfälle von einer erst später verwirklichten Funktionsverlagerung erfasst werden (vergleiche Tz. 2.4.3).

2.1.6.2.2 Glaubhaftmachung

Nach § 1 Abs. 6 Satz 2 FVerlV liegt keine Funktionsverlagerung vor, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Funktionseinschränkung nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung steht. Zur Glaubhaftmachung hat der Steuerpflichtige darzulegen, dass für die behauptete Tatsache eine überwiegende Wahrscheinlichkeit gegeben ist. Die behauptete Tatsache ist nur zugrunde zu legen, wenn ihr Bestehen wahrscheinlicher ist als das Gegenteil, sonst ist die Behauptung schon begrifflich nicht „glaubhaft“ gemacht. Die Glaubhaftmachung erfordert im vorliegenden Zusammenhang eine plausible Darlegung aller tatsächlichen, objektiven Umstände, die den Rückschluss zulassen, dass kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der (spä-

teren) Einschränkung der betreffenden Funktion des bisher schon tätigen Unternehmens und der Aufnahme dieser Funktion durch das andere Unternehmen gegeben ist.

2.1.6.2.3 Unmittelbarkeit

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher, d.h. unlösbarer Zusammenhang (vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 1986, BStBl II S. 479) ist anzunehmen, wenn die (spätere) Einschränkung der betroffenen Funktion durch dasselbe Ereignis, d.h. durch die ursprüngliche Funktionsverdoppelung, verursacht worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 1989, BStBl 1990 II S. 88). Die maßgeblichen Bezugsgrößen, auf die sich die Kausalität bezieht, sind die (wegfallenden) Einnahmen des verlagernden Unternehmens und die aufgrund des Vorgangs (entstehenden) Einnahmen des übernehmenden Unternehmens.

2.1.6.2.4 Bagatellregelung

Führt eine Funktionsverdoppelung für das verlagernde Unternehmen hinsichtlich der betreffenden Funktion lediglich zu einer geringfügigen oder zeitlich begrenzten Einschränkung, die keine relevante Gewinnauswirkung hat (Bagatellfälle), entfällt die Anwendung der Regelungen für Funktionsverlagerungen nach § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG (entsprechende Anwendung des § 1 Abs. 7 Satz 2 zweite Alternative FVerlV). In diesen Fällen bleibt es bei einer Funktionsverdoppelung. Eine Glaubhaftmachung, dass die Einschränkung nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung steht, ist in diesen Fällen nicht erforderlich.

Beispiel:

Ein Unternehmen produziert ausschließlich in Deutschland und vertreibt diese Produkte in Europa. Es beschließt den Aufbau einer neuen Produktion in China. Von dort soll der Vertrieb in Asien erfolgen. Für diesen Neuaufbau werden durch das deutsche Unternehmen Patente und Produktions-Know-how übertragen bzw. zur Nutzung überlassen.

Die Funktionsverdoppelung hat keinen Einfluss auf die Ausübung der Funktion in Deutschland. Eine Einschränkung der Funktion liegt nicht vor. Das gilt auch dann, wenn die Produktion in Europa ohne einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung innerhalb von fünf Jahren eingeschränkt würde (z. B. bei einem „Markteinbruch in Europa“)

Ob eine Einschränkung geringfügig ist, hängt von der Umsatzentwicklung als Indikator ab. Danach ist eine Einschränkung nicht mehr geringfügig, wenn der Umsatz innerhalb des Fünfjahreszeitraums i.S.d. § 1 Abs. 6 FVerlV in einem Wirtschaftsjahr um mindestens

1.000.000 € oder um mehr als 10 Prozent des Umsatzes absinkt, den das ursprünglich tätige Unternehmen i.S.d. § 1 Abs. 2 FVerlV im letzten vollen Wirtschaftsjahr vor der Funktionsänderung aus der Funktion erzielt hat.

Beispiel:

Die B GmbH produziert Erfrischungsgetränke in Deutschland und vertreibt diese in Deutschland und Europa. Der Umsatz wächst seit Jahren kontinuierlich. Die B GmbH möchte auch den nordamerikanischen Markt erschließen und beauftragt ein unabhängiges Vertriebsunternehmen (Kommissionär) in den USA mit dem Vertrieb in Nordamerika. Durch diesen Kommissionär werden die in Deutschland produzierten Erfrischungsgetränke ab dem Jahr 01 auch auf dem nordamerikanischen Markt abgesetzt. Nach zwei Jahren, im Jahr 03, beschließt die B GmbH aufgrund der positiven Verkaufszahlen eine Produktionsstätte (TG Inc.) in den USA aufzubauen. Produktionsbeginn ist im Jahr 04. TG Inc. beliefert im Jahr 04 den Kommissionär zusammen mit der B GmbH, ab dem Jahr 05 ausschließlich allein.

Im Jahr 04 wurde die Funktion der B GmbH nicht eingeschränkt.

Im Jahr 05 verringert sich der Umsatz in Deutschland um 2.000.000 €, jedoch werden weder Produktionsanlagen stillgelegt, noch wird Personal abgebaut. Die B GmbH geht davon aus, spätestens im Jahr 07 den Umsatz in Deutschland wieder auf 14.000.000 € zu erhöhen.

Die Umsatzzahlen entwickelten sich wie folgt:

Jahr	Gesamtumsatz	Umsatz der B GmbH	Umsatz der TG Inc.	Export in die USA
01	10.000.000 €	10.000.000 €	0 €	200.000 €
02	12.000.000 €	12.000.000 €	0 €	1.000.000 €
03	14.000.000 €	14.000.000 €	0 €	3.000.000 €
04	15.000.000 €	14.000.000 €	1.000.000 €	3.000.000 €
05	16.000.000 €	12.000.000 €	4.000.000 €	0 €

Das Absinken des Umsatzes der B GmbH im Jahr 05 stellt eine erhebliche Einschränkung dar, da der Umsatz um mindestens 1.000.000 € und um mehr als 10 % des Umsatzes des Jahres 03 zurückgeht. Dies beruht – mangels anderer Angaben im Sachverhalt – unmittelbar auf der Produktionstätigkeit der TG Inc. in den USA. Es kommt in diesem Zusammenhang nicht darauf an, ob in Deutschland Produktionsanlagen stillgelegt wurden oder Personal abgebaut wurde. Unerheblich ist auch, ob der Umsatz in den folgenden Jahren wieder steigt. Dem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, andere Gründe für den Umsatzrückgang glaubhaft zu machen.

2.1.7 Negativabgrenzung, § 1 Abs. 7 FVerlV

2.1.7.1 Abgrenzung zur Erbringung von Dienstleistungen bzw. zur Veräußerung oder Überlassung von Wirtschaftsgütern, § 1 Abs. 7 Satz 1 FVerlV

Die Veräußerung oder die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern jeder Art oder die Erbringung von Dienstleistungen führt allein noch nicht zu einer Funktionsverlagerung nach

§ 1 Abs. 2 FVerlV, es sei denn, diese Geschäftsvorfälle sind wirtschaftlich Teil einer Funktionsverlagerung i.S.d. Tz. 2.1.2.4. Für solche Geschäftsvorfälle und für Geschäftsvorfälle, die in einem rein zeitlichen Zusammenhang mit einer Funktionsverlagerung stehen, jedoch keinen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverlagerung haben, sind die Verrechnungspreise nach den allgemeinen Grundsätzen zu bestimmen.

Werden dagegen im Rahmen einer Funktionsverlagerung Arbeitnehmer des verlagernden Unternehmens beim übernehmenden Unternehmen tätig, ist im Regelfall davon auszugehen, dass sie im Auftrag des verlagernden Unternehmens Dienstleistungen erbringen. Derartige Dienstleistungen und die damit verbundenen Vorteile sind Teil des Transferpakets. Zu den Vorteilen können z.B. gehören: Kenntnisse des Produkt- oder Prozess-Know-hows, Kenntnisse über Forschungsprojekte, Kenntnisse über die Betriebsorganisation, persönliche Netzwerkbeziehungen zu anderen Konzernunternehmen, Markt- oder Branchenkenntnisse, personengebundene Aufträge im Beratungsgeschäft.

2.1.7.2 Abgrenzung zur Personalentsendung, § 1 Abs. 7 Satz 2 erster Halbsatz FVerlV

Die Entsendung von Personal im Konzern i.S.d. BMF-Schreiben vom 9. November 2001, BStBl I S. 796 (Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung) ist als solche regelmäßig keine Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 2 FVerlV.

Allerdings kann es in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer tatsächlich verwirklichten Funktionsverlagerung zu einer Entsendung von Personal kommen. In solchen Fällen sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 9. November 2001, BStBl I S. 796 (Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung) nicht anzuwenden, weil die Entsendung Teil des Transferpakets ist. Die Einbeziehung der Personalentsendung erfolgt im Übrigen unabhängig davon, ob in den betreffenden Arbeitsverträgen Entschädigungsansprüche, Wettbewerbsverbote usw. für den Fall geregelt sind, dass sie zu Fremdunternehmen wechseln.

Beispiel:

Die A-GmbH ist weltweit agierender Automobilzulieferer und gründet im Jahr 01 im Ausland eine Tochtergesellschaft (B-GmbH). Die B-GmbH errichtet ein neues Werk zur Herstellung von Klimaanlage. Damit die Produktion zeitnah aufgenommen werden kann, erhält die B-GmbH von der A-GmbH neben einigen Produktionsmaschinen im Wege der Personalentsendung auch für vier Monate zehn Mitarbeiter (Ingenieure, Techniker), die die neuen Mitarbeiter vor Ort einarbeiten. Für die Produktion darf die B-GmbH Patente der A-GmbH verwenden. Die Klimaanlage werden von der B-GmbH unter Verwendung der Namens- und Markenrechte unmittelbar an bisherige Kunden der A-GmbH in Asien verkauft. Das führt zu einer Einschränkung der Geschäftstätigkeit der A-GmbH.

Die B-GmbH erhält ein Leistungspaket aus materiellen Wirtschaftsgütern (Maschinen) und immateriellen Wirtschaftsgütern (Patente, Rechte, Kundenstamm). Durch Entsendung von Experten findet zudem ein Technologietransfer statt, da der B-GmbH Produktionswissen (Know-how) überlassen wird. (vgl. BMF-Schreiben vom 9. November 2001, BStBl I S. 796 – Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung – Tz. 4.2). Es liegt eine Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG vor. Im Rahmen des Transferpakets ist auch die Überlassung des Produktionswissen (Know-how) einzubeziehen.

Fortsetzung:

Aufgrund hoher Auslastung benötigt die B-GmbH weiteres Personal und erhält im Jahre 02 zur „Geschäftsaushilfe“ für zwei Monate zehn Mitarbeiter (angelernte Fachkräfte). Die Aushilfen werden am Fließband eingesetzt. Hierzu schließen die beiden Gesellschaften einen Dienstleistungsvertrag, wonach die B-GmbH der A-GmbH ihre sämtlichen Kosten und einen fremdüblichen Gewinnaufschlag (Kostenaufschlagsmethode) bezahlt.

Es liegt keine Arbeitnehmerentsendung vor, denn die Leistungen werden zur Erfüllung des Dienstleistungsvertrags erbracht (Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung, Tz. 2.1). Die B-GmbH wird schon deswegen kein wirtschaftlicher Arbeitgeber, weil die Entsendung nicht über drei Monate (Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung, Tz. 2.2) erfolgt. Eine Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode ist angemessen (vgl. BMF-Schreiben vom 23. Februar 1983, BStBl I S. 218, Verwaltungsgrundsätze 1983, Tz. 3.2.3.2). Aufgrund der ausgeübten Tätigkeit der Fachkräfte ist kein Technologietransfer erkennbar. Eine Funktionsverlagerung liegt nicht vor.

Eine Funktionsverlagerung kann in Personalentsendungsfällen z.B. dann vorliegen, wenn das entsandte Personal seinen bisherigen Zuständigkeitsbereich aus dem entsendenden Unternehmen mitnimmt und nach der Entsendung im übernehmenden 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 gelten vorrangig die Regelungen zur Funktionsverlagerung.

2.1.7.3 Drittvergleich, § 1 Abs. 7 Satz 2 zweiter Halbsatz FVerIV

Vorgänge, die von fremden Dritten nicht als Veräußerung oder Erwerb einer Funktion angesehen würden, sind nicht nach den Grundsätzen der Funktionsverlagerung zu behandeln. Dabei kann es sich beispielsweise um geringfügige oder zeitlich begrenzte Verlagerungen handeln (Bagatellfälle), die keine relevante Gewinnauswirkung haben. Eine geringfügige oder zeitlich begrenzte Verlagerung kann z. B. die Übertragung eines einzelnen Auftrags sein.

Beispiel:

Die deutsche A-GmbH ist ein führender Hersteller von Arzneimitteln. Aufgrund der hohen aktuellen Kapazitätsauslastung könnte ein neuer Auftrag am inländischen Produktionsstandort z.B. nur durch zusätzliche Sonderschichten ausgeführt werden. Stattdessen wird der Kapazitätsengpass dadurch ausgeglichen, dass einer

ausländischen Tochtergesellschaft für drei Monate in die Auftragsabwicklung eingebunden wird. Vereinbarungsgemäß wird der Kunde unmittelbar von der Tochtergesellschaft beliefert.

Formal liegt eine Funktionsverlagerung vor, die aber zeitlich begrenzt ist (siehe Tz. 2.1.2.3). Aufgrund dessen kann es sein, dass keine relevanten Gewinnauswirkungen eingetreten sind und daher die allgemeinen Rechtsfolgen einer Funktionsverlagerung nicht greifen. Die Überlassung des zeitlich begrenzten Auftrages an die Tochtergesellschaft ist aber fremdüblich zu vergüten.

Auch Vorgänge, die formal den Tatbestand einer Funktionsverlagerung erfüllen, aber entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz tatsächlich so abgewickelt werden, dass sie nach allgemeiner Verkehrsanschauung nicht wie Funktionsverlagerung anzusehen sind (z.B. fristgerechte Kündigung von Verträgen, Auslaufen einer Vertragsbeziehung), werden aus dem Anwendungsbereich der Transferpaketbetrachtung ausgenommen. § 8 FVerlV ist in diesen Fällen zu beachten.

Beispiel:

Eine Muttergesellschaft steuert zentral die Produktion, die weltweit in verschiedenen Produktionsstätten auf gleicher technologischer Grundlage bei verschiedenen rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften stattfindet. Diese zentrale Dienstleistung wird den Tochtergesellschaften nach der Kostenaufschlagsmethode belastet. Die von allen Konzerngesellschaften akquirierten Aufträge werden, je nach logistischen Gegebenheiten und der aktuellen Produktionsauslastung der Produktionsstätten an die Tochtergesellschaften vergeben. Hierdurch wird eine optimale Gesamtauslastung aller Produktionsstätten erreicht, auch wenn es im Einzelfall zu temporären Produktionseinschränkungen, die die Bagatellgrenze der Tz. 2.1.6.2.4 überschreiten, kommt.

Die zentrale, optimierte Steuerung der Produktion und die damit verbundene Zuteilung der eingehenden Aufträge ist keine Verlagerung einer Funktion, da insgesamt alle Teilnehmer davon profitieren.

2.2 Regelungen zum Transferpaket, § 2 FVerlV

2.2.1 Allgemeines zur Preisbestimmung, § 2 Abs. 1 FVerlV

2.2.1.1 Standardmethoden zur Bestimmung des Verrechnungspreises

In Fällen in denen die Preisbestimmung für die Funktionsverlagerung aufgrund uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbarer Vergleichswerte für das Transferpaket erfolgen kann, ist vorrangig § 1 Abs. 3 Satz 1 bis 4 AStG anzuwenden. Der hypothetische Fremdvergleich ist auch für Funktionsverlagerungen – wie in allen Verrechnungspreisfällen – grundsätzlich nur nachrangig anzuwenden, § 2 Abs. 1 FVerlV.

2.2.1.2 Hypothetischer Fremdvergleich

Für ein Transferpaket, das ein Bündel von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern und Vorteilen usw. umfasst, wird es allerdings trotz Tz. 2.2.1.1 regelmäßig nicht möglich sein, uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte i.S.d. § 1 Abs. 3 Satz 1 und 2 AStG festzustellen. Für derartige Geschäftsvorfälle besteht schon wegen der enthaltenen immateriellen Wirtschaftsgüter kein aktiver Markt, auf dem homogene Güter angeboten werden, auf dem vertragswillige Käufer und Verkäufer regelmäßig jederzeit gefunden werden können und auf dem die Preise öffentlich bekannt sind (siehe IDW S 5 Tz. 19 ff.).

Transferpakete setzen sich regelmäßig individuell zusammen (Synergien) und enthalten häufig einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile, die nicht ohne weiteres erkennbar sind und besondere Merkmale aufweisen, welche die Suche nach Vergleichswerten fremder Dritter erschweren (OECD Leitlinien 1995 Tz. 6.13). Die bereits für einzelne immaterielle Wirtschaftsgüter vorhandenen Schwierigkeiten bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes treten verstärkt auf, wenn mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile Bestandteile eines Transferpakets sind. Dies gilt umso mehr, wenn besonders hochwertige und einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter betroffen sind (OECD Leitlinien 1995 Tz. 6.26). Deshalb wird in Fällen von Funktionsverlagerungen im Ergebnis regelmäßig der hypothetische Fremdvergleich nach § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG anzuwenden sein.

Werden für Funktionsverlagerungen Preise und Daten aus vergleichbaren Geschäftsvorfällen verwendet, ist eine ausführliche Begründung für die Auswahl der Vergleichsdaten und der daraus abgeleiteten Kennziffern unerlässlich (entsprechend IDW S 5 Tz. 21). Sind die verwendeten Daten nicht ausreichend vergleichbar, können sie nicht anerkannt werden. Es ist zu prüfen, ob insoweit unverwertbare Aufzeichnungen vorliegen.

2.2.2 Routineunternehmen, § 2 Abs. 2 FVerlV

2.2.2.1 Funktionsverlagerung auf ein Routineunternehmen, § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerlV

Übt das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen aus und ist es sachgerecht, das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und die Erbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln (z.B. Auftragsfertiger, Tz. 4.1.3), ist davon auszugehen, dass mit dem übergehenden Transferpaket keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und (sonstigen) Vorteile übertragen oder entgeltlich zur Nutzung überlassen

werden, so dass § 1 Abs. 3 Satz 10 erste Alternative AStG anwendbar ist. Die Kostenaufschlagsmethode ist vor allem anzuwenden, wenn das übernehmende Unternehmen i.S.d. BMF-Schreiben vom 12. April 2005 (BStBl I S. 570 - Verwaltungsgrundsätze Verfahren -, Tz. 3.4.10.2 Buchstabe a) lediglich „Routinefunktionen“ ausübt und nur geringe Risiken trägt. In solchen Fällen erschöpft sich die laufende Vergütung für die Leistungen des übernehmenden Unternehmens in einem bloßen Tätigkeitsentgelt.

Entsprechendes gilt, wenn ein übernehmendes Unternehmen i.S.d. vorstehenden Absatzes für die Ermittlung der Verrechnungspreise nach Durchführung einer Funktionsverlagerung zulässigerweise eine auf den Kosten basierende, geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode („Cost-Based TNMM“) anwendet oder wenn ein solches Unternehmen eine das niedrige Risiko berücksichtigende Provision erhält. Voraussetzung ist, dass dies zu vergleichbaren Ergebnissen führt und das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt.

2.2.2.2 Funktionsverlagerung durch Ausweitung einer Funktion, § 2 Abs. 2 Satz 2 FVerlV

Erbringt ein übernehmendes Unternehmen im Sinne der Tz. 2.2.2.1 die bisher ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen erbrachten Leistungen eigenständig, ganz oder teilweise, gegenüber anderen Unternehmen zu Preisen, die höher sind als das Entgelt nach einer der in Tz. 2.2.2.1 genannten Verrechnungspreismethoden oder die entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz höher anzusetzen sind, ist zum Zeitpunkt der erstmaligen Erbringung gegenüber den anderen Unternehmen für bisher unentgeltlich vom verlagernden Unternehmen für die Leistungserbringung zur Verfügung gestellte Wirtschaftsgüter und Vorteile ein Entgelt nach § 3 FVerlV zu verrechnen; die betreffenden Wirtschaftsgüter und Vorteile gelten als ein Transferpaket, soweit hierfür die sonstigen Voraussetzungen gegeben sind. Dies gilt beispielsweise, wenn sich ein Lohnfertiger zum Eigenfertiger entwickelt (siehe Tz. 4.1.4).

2.2.3 Öffnungsklausel, § 1 Abs. 3 Satz 10 zweite Alternative AStG, § 2 Abs. 3 FVerlV

In den Fällen des § 2 Abs. 3 FVerlV sind sowohl der Einigungsbereich als auch der Wert für das Transferpaket als Ganzes nach § 1 Abs. 3 Satz 7 und 9 AStG zu ermitteln, ggf. unter Ansatz des Mittelwerts. Die Summe der Einzelverrechnungspreise für die Wirtschaftsgüter und Vorteile, die vollständig zu erfassen sind, darf nur angesetzt werden, wenn sie im Einigungs-

bereich liegt (Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG, BT-Drs. 16/4841 S. 86) und der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Um die Summe der Einzelverrechnungspreise zu bestimmen, ist eine Verrechnungspreisbestimmung für die einzelnen übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter und Vorteile und die erbrachten Dienstleistungen nach § 1 Abs. 3 Satz 1 bis 5 AStG erforderlich. Dies erfolgt auf der Grundlage von uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbaren Vergleichswerten oder, soweit diese nicht ermittelbar sind, entsprechend dem hypothetischen Fremdvergleich auf Grundlage der jeweiligen Gewinnpotenziale.

Der Steuerpflichtige muss glaubhaft machen, dass die Summe der Verrechnungspreise für die einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile nach Vornahme sachgerechter Anpassungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Wesentlich hierfür ist vor allem, dass der Steuerpflichtige die Differenz zwischen der Gesamtsumme der Einzelverrechnungspreise und dem Verrechnungspreis für das Transferpaket als Ganzes aufklärt, d.h. dass die Differenz nach dem Fremdvergleichsgrundsatz begründet ist.

Beispiel:

Für die Übertragung eines Transferpakets ergibt sich ein Einigungsbereich zwischen 10.000.000 € und 20.000.000 €. Der Steuerpflichtige legt eine Einzelpreisberechnung für die übertragenen Wirtschaftsgüter in Höhe von insgesamt 12.000.000 € vor.

Der Wert der Einzelpreisberechnung liegt zwar im Einigungsbereich, dies allein ist aber nicht ausreichend. Es können bisher unerkannte immaterielle Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile im Transferpaket enthalten sein, die einen höheren Verrechnungspreis für das Transferpaket rechtfertigen. Der Steuerpflichtige kann die Einzelpreisberechnung jedoch zum Ausgangspunkt dafür nehmen, zu begründen und glaubhaft zu machen, warum ein anderer Wert als der Mittelwert von 15.000.000 € dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Erfolgt die Glaubhaftmachung nicht, ist der Mittelwert anzusetzen.

Die Finanzbehörde kann ihrerseits das Entgelt für das Transferpaket als Ganzes mit den Verrechnungspreisen für die einzelnen Wirtschaftsgüter, sonstigen Vorteile und erbrachten Dienstleistungen verproben und den Steuerpflichtigen ggf. zur Aufklärung von Abweichungen auffordern.

2.3 Wertermittlung für das Transferpaket, § 3 FVerIV

2.3.1 Barwertermittlung, § 3 Abs. 1 FVerIV

In den Fällen des hypothetischen Fremdvergleichs ist für das übergehende Transferpaket ein betriebswirtschaftlich begründeter Gesamtwert (Barwert) zu bestimmen (siehe Tz. 2.1.3,

Tz. 2.1.4 und Tz. 2.2.1.2). Für die Beurteilung der Werthaltigkeit des Transferpakets ist auf die tatsächlichen Verhältnisse sowie die Erkenntnismöglichkeiten und Ermessensspielräume der beiden gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter (sowohl des übertragenden als auch des übernehmenden Unternehmens) im Zeitpunkt der Funktionsverlagerung abzustellen. Alle Umstände, die den beteiligten Unternehmen (einschließlich der Konzernzentrale) tatsächlich bekannt waren oder von denen unterstellt werden kann, dass sie von ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitern berücksichtigt worden wären, sind nach § 1 Abs. 3 Satz 3 AStG heranzuziehen, soweit sie Rückschlüsse auf die Werthaltigkeit des Transferpakets zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses erlauben.

Die verlagerte Funktion mit den zugehörigen Chancen und Risiken und den in diesem Zusammenhang übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern und erbrachten Dienstleistungen („Transferpaket“) muss dem verlagernden Unternehmen vor Verlagerung rechtlich oder wirtschaftlich zuzuordnen gewesen sein. Kriterien für die Zuordnung sind z.B.:

- Das verlagernde Unternehmen hat im Hinblick auf das Gewinnpotenzial Aktivitäten entwickelt, für die ihm keine fremdübliche Vergütung gezahlt wurde, d.h. vor allem, dass es insofern Kosten getragen hat.
- Das verlagernde Unternehmen verfügte vor der Funktionsverlagerung über alle oder zumindest die wesentlichsten Wirtschaftsgüter (vor allem immaterielle Wirtschaftsgüter) und das Personal, um das Gewinnpotenzial - ggf. auch unter Einschaltung Dritter - realisieren zu können.

2.3.2 Berechnung der Gewinnpotenziale, § 3 Abs. 2 FVerIV

2.3.2.1 Allgemeines

Zur Bestimmung der Gewinnpotenziale ist sowohl für das verlagernde als auch für das übernehmende Unternehmen eine Funktions- und Risikoanalyse, bezogen auf die mit der Funktion jeweils zusammenhängenden Geschäftstätigkeiten, jeweils vor und nach der Funktionsverlagerung durchzuführen (zur Anwendung der „direkten“ bzw. „indirekten Methode“ siehe Tz. 2.1.4.1).

Für die Berechnung der Gewinnpotenziale als Barwert sind vor allem drei Faktoren wesentlich:

- Als Erstes sind die Reingewinne nach Steuern - jeweils aus der Sicht der beiden ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG - festzustellen, die aus der verlagerten Funktion zu erwarten sind. Dazu ist für das verlagernde und das übernehmende Unternehmen der gleiche Maßstab anzuwenden.
- Als Zweites ist der Kapitalisierungszeitraum festzulegen, der in Abhängigkeit von den konkreten Umständen der Funktionsausübung zu bestimmen ist (§ 6 FVerlV und Tz. 2.6).
- Als Drittes sind die jeweiligen Reingewinne nach Steuern mit einem angemessenen Kapitalisierungszinssatz zu diskontieren, der die jeweils mit der Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken berücksichtigt (§ 5 FVerlV und Tz. 2.5).

Die Gewinnpotentiale aus der verlagerten Funktion können, z.B. aufgrund einer Kostenstellenrechnung, einer Produktergebnisrechnung oder einer Kostendeckungsbeitragsrechnung, aus dem Gesamtgewinn des Unternehmens heraus gerechnet werden. Auf die Fälle des § 7 Abs. 2 FVerlV, in denen der Mindestpreis des verlagernden Unternehmens dem Liquidationswert entspricht, wird hingewiesen. Tatsächlich bestehende Handlungsalternativen, jeweilige Standortvorteile bzw. -nachteile und zu erwartende Synergieeffekte beeinflussen aus der Sicht voneinander unabhängiger Dritter die Gewinnerwartung und damit auch die Preisbestimmung.

Die nach § 3 Abs. 2 Satz 2 FVerlV vorzulegenden Unterlagen, die auf den unternehmensinternen, allgemein angewandten, betriebswirtschaftlichen Bewertungsgrundlagen und -methoden beruhen, kann der Steuerpflichtige als Grundlage für die nach § 1 Abs. 1 Satz 1 GAufzV zu erstellenden Planrechnungen verwenden (BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl I S. 570 – Verwaltungsgrundsätze Verfahren –, Tz. 3.4.12.6). Dies gilt, soweit die Unterlagen selbst und die darauf basierenden Berechnungen plausibel sind und keine Fehler enthalten.

2.3.2.2 Bewertungsverfahren

Grundsätzlich ist im hypothetischen Fremdvergleich ein kapitalwertorientiertes Bewertungsverfahren anzuwenden, das den jeweiligen Barwert auf der Grundlage des jeweils zu erwartenden „Reingewinns nach Steuern“ (§ 1 Abs. 4 FVerlV und Tz. 2.1.4.1) ermittelt. Grundlage hierfür ist die Annahme, dass sich der Wert einer verlagerten Funktion aus deren Eigenschaft ergibt, künftige Erfolgsbeiträge in Form von Einnahmeüberschüssen zu erwirtschaften.

Davon ausgehend ist der Einigungsbereich zu ermitteln (§ 7 FVerlV) und der maßgebliche Wert im Einigungsbereich zu bestimmen (Tz. 2.7.6).

Aus diesem Wert sind die Verrechnungspreise für die Funktionsverlagerung abzuleiten (§ 4 Abs. 1 FVerlV).

Ob ein Bewertungsverfahren anzuwenden ist, das dem IDW S 1 i.d.F. 2008 oder dem IDW S 5 (Tz. 22 – 47) oder einem anderen betriebswirtschaftlich anzuerkennenden Verfahren entspricht, hängt vom Charakter und der Bedeutung der Funktionsverlagerung ab. Die Anwendung eines betriebswirtschaftlich begründeten Discounted Cashflow-Verfahrens zur Ermittlung des maßgebenden Barwerts ist nicht zu beanstanden, da sowohl das Ertragswertverfahren als auch die Discounted Cashflow-Verfahren grundsätzlich auf derselben konzeptionellen Grundlage beruhen und bei gleichen Bewertungsannahmen bzw. -vereinfachungen zu gleichen Bewertungsergebnissen führen (siehe IDW S 1 i.d.F. 2008 Tz. 101).

Eine Funktionsverlagerung, auf die die Regelungen dieses Schreibens zur Bewertung eines Transferpaketes anzuwenden sind, setzt die Verlagerung von wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern und Vorteilen (ggf. einschließlich Geschäftswert) voraus (§ 1 Abs. 3 Satz 10, 1. Alt. AStG). Stellt sich im Einzelfall eine Funktionsverlagerung als Verlagerung eines Unternehmens oder eines Betriebsteils dar, der über eine eigene Lebensfähigkeit verfügt, ist ein Bewertungsverfahren anzuwenden, das IDW S 1 i.d.F. 2008 entspricht.

Der Wert einer Funktion bestimmt sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht nach dem erwarteten zukünftigen finanziellen Nutzen, der aus der Funktion gezogen bzw. nicht mehr gezogen werden kann. Wesentlicher Ausgangspunkt für die Bewertung ist die Identifikation der spezifischen Einnahmen und Ausgaben, die der zu bewertenden Funktion zuzurechnen sind (entsprechend IDW S 5 Tz. 24). Hierfür bilden die Unterlagen, auf deren Grundlage das Unternehmen über die Funktionsverlagerung entschieden hat, den entscheidenden Ausgangspunkt. Aus diesen Unterlagen ist herzuleiten, von welchen Annahmen ausgegangen worden ist, vor allem welche Einnahmen und Ausgaben aufgrund der Funktionsverlagerung einerseits für das verlagernde Unternehmen voraussichtlich wegfallen und welche Einnahmen und Ausgaben aufgrund der Funktionsverlagerung andererseits für das übernehmende Unternehmen voraussichtlich entstehen. Im Regelfall entspricht es betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, für die ersten Jahre detaillierte Prognoserechnungen aufzustellen und für die weiteren Jahre diese Werte pauschal fortzuschreiben.

Der Wert des Transferpakets ergibt sich unter Berücksichtigung der Gewinnpotenziale, die sich sowohl aus der Minderung des Ertragswerts des verlagernden Unternehmens als auch aus dem Zuwachs des Ertragswerts des übernehmenden Unternehmens ergeben und aus de-

nen jeweils die Preisuntergrenze bzw. die Preisobergrenze der Unternehmen (Entscheidungswerte) errechnet werden kann. Dies führt zu einer fiktiven Verhandlungssituation und ermöglicht die Bestimmung eines Wertes für das Transferpaket (Barwert) im Einigungsbereich.

Die jeweiligen Ertragswerte beinhalten alle Standortvorteile bzw. -nachteile und Synergieeffekte aller beteiligten Unternehmen. Welches Unternehmen durch seine Tätigkeit das Entstehen dieser Vorteile/Nachteile bewirkt, ist nicht entscheidend. Es kommt darauf an, welches Unternehmen diese Vorteile/Nachteile in den fiktiven Preisverhandlungen in Anspruch nehmen könnte. Dies hängt von den konkreten Handlungsalternativen (Tz. 2.3.2.3) und der jeweiligen Verhandlungsstärke ab, die sich aus den objektiven Umständen ergibt. Beispiele für mögliche Standortvorteile oder -nachteile des übernehmenden Unternehmens können Unterschiede bei Lohn- oder Materialkosten, Finanzierungsbedingungen, die Qualität der Infrastruktur oder die Zuverlässigkeit und Qualifizierung des Personals und der Vormateriallieferungen sein. Auch Steuerbelastungsunterschiede und Investitionshilfen können Standortvorteile oder -nachteile begründen.

Für die Wertermittlung des Transferpakets kann davon ausgegangen werden, dass der Grad der Fremdkapitalfinanzierung hinsichtlich der betreffenden Funktion für das übernehmende Unternehmen genauso hoch ist wie für das verlagernde Unternehmen. Sollte dies nicht der Fall sein, hat der Steuerpflichtige den Sachverhalt aufzuzeichnen und darzulegen, inwieweit sich die Unterschiede in der Finanzierung beim übernehmenden Unternehmen auf den Zinssatz auswirken. Es ist zu berücksichtigen, dass ein Investor im Fall einer höheren Fremdkapitalfinanzierung wegen des höheren Risikos regelmäßig eine höhere Eigenkapitalrendite erwartet.

Soweit der Funktionsverlagerung unternehmensstrategische und weniger ertragsorientierte Überlegungen zugrunde liegen, sind trotzdem in jedem Fall die Ertrags- bzw. Cashflow-Auswirkungen zu quantifizieren und nachvollziehbare Werte für die unternehmensstrategische Entscheidung zu ermitteln und zu berücksichtigen (entsprechend IDW S 5 Tz. 26).

Zur Aufteilung des Barwertes auf die Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets (ggf. einschließlich eines Geschäftswertes) siehe Tz. 2.4.1 und Beispiel 1 (I. Alternative) in der Anlage.

2.3.2.3 Handlungsalternativen

Für den anzustellenden Fremdvergleich ist die rechtliche und wirtschaftliche Position der beteiligten Vertragspartner zu berücksichtigen, die einen wichtigen Anhaltspunkt für die angemessene Preisgestaltung gibt (siehe BFH-Urteile vom 17. Mai 1995, BStBl II 1996 S. 204; vom 6. Dezember 1995, BStBl II 1996 S. 383 und vom 19. Mai 1998, BStBl II S. 689). Stehen z.B. dem übernehmenden Unternehmen – als fiktiv selbständigem Unternehmen – konkrete Möglichkeiten offen, die ihm angebotene Leistung auf günstigere Weise zu erlangen, wird ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter versuchen, seinen infolge der Handlungsalternativen bestehenden Verhandlungsvorteil zu nutzen, um den Preis zu reduzieren. Andererseits wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter des verlagernden Unternehmens nicht bereit sein, einen wirtschaftlichen Vorteil ganz oder teilweise unentgeltlich abzugeben, wenn z.B. konkret die Möglichkeit bestünde, einen höheren Preis für die Abgabe der Funktion zu erzielen. Er wird vielmehr versuchen, ein optimales Ergebnis für das von ihm vertretene, verlagernde Unternehmen zu erreichen. In welchem Umfang er Erfolg hat, hängt von seiner Verhandlungsposition und seinen konkreten Handlungsalternativen ab (z.B. die Funktion selbst weiter auszuüben und ggf. mit dem übernehmenden Unternehmen in Konkurrenz zu treten, die Funktion auf einen Lohnfertiger zu verlagern oder ein günstigeres Angebot anzunehmen). Es ist Aufgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes, für den fiktiven Interessengegensatz unter den konkreten Gegebenheiten (ggf. auch unter Einbeziehung anderer Konzernunternehmen) eine Lösung zu finden, ohne die tatsächlich verwirklichten und rechtlich verbindlichen Geschäftsvorfälle zu ignorieren.

2.4 Bestandteile des Transferpakets

2.4.1 Aufteilung des Werts des Transferpakets, § 4 Abs. 1 FVerIV

Grundsätzlich obliegt es der unternehmerischen Dispositionsfreiheit, wie eine Funktionsverlagerung rechtlich und vertraglich strukturiert wird. Diese Entscheidungen sind von der Steuerverwaltung dem Grunde nach anzuerkennen, soweit sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Insofern werden im Rahmen einer Funktionsverlagerung häufig jeweils gesonderte Verträge für die Übertragung von Wirtschaftsgütern (Verkauf), für die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern (z.B. Miete, Lizenzierung) und für die Erbringung von Dienstleistungen (z.B. Personalüberlassung) vorliegen oder entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz anzunehmen sein (OECD Leitlinien 1995 Tz 1.44). Die Summe der Einzelverrechnungspreise muss jedoch unter Berücksichtigung der jeweiligen Gewinnpotenziale

(einschließlich der Chancen, Risiken und Vorteile) insgesamt dem Wert des Transferpakets nach § 3 FVerlV entsprechen.

2.4.2 Vermutung für Nutzungsüberlassung, § 4 Abs. 2 FVerlV

Wird eine Funktion verlagert, ohne dass schriftliche Vereinbarungen getroffen wurden, ist anhand einer Analyse der Gesamtumstände des Einzelfalles zu prüfen, ob und inwieweit bezogen auf die einzelnen Wirtschaftsgüter eine endgültige Übertragung oder eine zeitlich befristete Nutzungsüberlassung vorliegt. Für die Beurteilung ist der erkennbare Wille der Beteiligten im Zeitpunkt der Funktionsverlagerung von erheblicher Bedeutung (BFH-Urteil vom 7. Dezember 1977, BStBl II 1978 S. 355), soweit dieser eindeutig festgestellt bzw. nachgewiesen werden kann. Zum Nachweis können z.B. zeitnah erstellte Buchhaltungsunterlagen dienen.

Kann der übereinstimmende Wille mangels schriftlicher Unterlagen oder anderer Beweismittel nicht zweifelsfrei festgestellt werden, sind der tatsächliche Ablauf und die Handhabung durch die Beteiligten maßgeblich. Der Ablauf wird regelmäßig erkennen lassen, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter und das Gewinnpotenzial jedenfalls bis zur Funktionsverlagerung dem verlagernden Unternehmen zuzuordnen waren und in dessen Eigentum standen; nach der Funktionsverlagerung sind die betreffenden Wirtschaftsgüter und das Gewinnpotenzial tatsächlich von dem übernehmenden Unternehmen genutzt worden.

Im Zweifel ist – im Einverständnis mit dem Steuerpflichtigen – eine Nutzungsüberlassung einzelner Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets anzunehmen und nicht von einer Übertragung auszugehen (§ 4 Abs. 2 FVerlV).

2.4.3 Nachträgliche Barwertberechnung, § 4 Abs. 3 FVerlV

In Fällen von zunächst nicht erkannten Funktionsverlagerungen, die sich veranlagungszeitraumübergreifend über einen längeren Zeitraum erstrecken, sind die Verrechnungspreise für die zuletzt verwirklichten Geschäftsvorfälle dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend so anzusetzen (§ 4 Abs. 1 FVerlV), dass sie zusammen mit den zuerst verwirklichten Geschäftsvorfällen in der Summe dem Wert des Transferpakets entsprechen (§ 3 FVerlV). Dadurch werden Änderungen der Verrechnungspreise für die zuerst verwirklichten Geschäftsvorfälle und damit internationale Doppelbesteuerungskonflikte vermieden, denn die zuerst

verwirklichten Geschäftsvorfälle werden häufig schon Gegenstand der Ertragsbesteuerung im anderen Staat gewesen sein.

2.5 Kapitalisierungszinssatz, § 5 FVerIV

Ausgangspunkt für die Bestimmung des angemessenen Kapitalisierungszinssatzes ist der landesübliche Zins für eine „quasi-risikolose“ Investition (Basiszins, IDW S 1 i.d.F. 2008 Tz. 116), der jeweils für das verlagernde und das übernehmende Unternehmen zu ermitteln und zu dokumentieren ist (z.B. Zins für laufzeitäquivalente öffentliche Anleihen im jeweiligen Land, für das Inland die Zinsstrukturkurve der Deutschen Bundesbank, www.bundesbank.de). Zusätzliche Zuschläge für Länderrisiken sind nicht vorzunehmen. Dem Unternehmen bleibt es unbenommen den inländischen risikolosen Zinssatz zu verwenden, wenn er die Länderrisiken im Wege eines angemessenen Zuschlags berücksichtigt. Der Basiszins bildet den Teil der jeweiligen Gewinnerwartungen (Renditeerwartungen), der für jede Investition in dem betreffenden Markt vorausgesetzt werden muss.

Die Zinssätze für risikolose Investitionen sind laufzeitabhängig. Für den Regelfall des § 6 FVerIV, d.h. einen von den Umständen der Funktionsausübung abhängigen Kapitalisierungszeitraum, sind risikolose Investitionen heranzuziehen, deren Laufzeit z.B. zu der voraussichtlichen Dauer der Funktionsausübung oder der Nutzungsdauer der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter äquivalent ist. Ist nach § 6 FVerIV ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum zugrunde zu legen, ist von einer möglichst langfristigen Vergleichsinvestition auszugehen.

Auf den Basiszinssatz sind funktions- und risikoadäquate Zuschläge vorzunehmen, um die zukünftigen Chancen und Risiken, die mit der verlagerten Funktion zusammenhängen, im Vergleich zu denjenigen, die mit einer risikolosen Investition verbunden sind, zu berücksichtigen. Die Zuschläge für beide Unternehmen sollen sich an den marktüblichen Renditen orientieren, die für die Ausübung vergleichbarer Funktionen erzielt werden, wenn ausreichend vergleichbare Renditeerwartungen ermittelt werden können. Ist das nicht der Fall, ist der funktions- und risikoadäquate Zuschlag aus den Gewinnerwartungen des Gesamtunternehmens abzuleiten und der verlagerten Funktion ein angemessener Anteil am zu erwartenden Gesamtgewinn zuzuordnen (Wertschöpfungsanalyse). Sowohl für das verlagernde als auch für das übernehmende Unternehmen ist die Risikobeurteilung zu unterstellen, die aus der übrigen Geschäftstätigkeit des jeweiligen Unternehmens ersichtlich ist. Der für das übernehmende Unternehmen anzuwendende Kapitalisierungszinssatz stellt sicher, dass bei diesem voraussichtlich ein funktions- und risikoadäquater Mindestgewinn verbleibt.

Wenn die erwarteten Gewinne aus dem Transferpaket (bei Kapitalgesellschaften) um die Steuern der Gesellschafter gekürzt werden, ist der Kapitalisierungszinssatz auch um die Steuern des Gesellschafters zu reduzieren (Äquivalenzprinzip). Werden die erwarteten Gewinne aus dem Transferpaket nur um die Steuern des Unternehmens gekürzt, ist der Kapitalisierungszinssatz nicht zu reduzieren (IDW S 1 i.d.F. 2008, Tz. 122). Gleiches gilt für Personenunternehmen, wenn die Vereinfachungsregelung der Tz. 2.1.4.2 in Anspruch genommen wird. Ansonsten sind die persönlichen Steuern zu berücksichtigen.

2.6 Kapitalisierungszeitraum, § 6 FVerIV

Ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum kommt regelmäßig zur Anwendung, wenn es sich bei der verlagerten Funktion um einen ganzen Betrieb, einen Teilbetrieb oder wenigstens um eine Einheit handelt, die wirtschaftlich eigenständig lebensfähig ist und weitgehend einem Teilbetrieb entspricht. Je weiter dagegen die verlagerte Funktion unterhalb der Schwelle eines Teilbetriebs liegt, um so eher kann ein begrenzter Kapitalisierungszeitraum sachgerecht sein. Da die Dauer des Kapitalisierungszeitraums eine erhebliche Auswirkung auf den Mindestpreis und den Höchstpreis hat, bildet diese Frage einen wesentlichen Prüfungsschwerpunkt.

Einen von den Umständen der Funktionsausübung abhängigen Kapitalisierungszeitraum (z.B. gestützt auf den Umstand, dass die Funktion nur für einen begrenzten Zeitraum überlassen worden ist oder dass ein Patent nur noch eine begrenzte Laufzeit hat) hat derjenige glaubhaft zu machen, der sich darauf beruft. Anhaltspunkte für die Bestimmung der Dauer des Kapitalisierungszeitraums können z.B. sein: der Technologiezyklus, der Produktlebenszyklus, die Dauer eines Patentschutzes, die Dauer eines Vertriebsrechtes oder die garantierte Dauer der Funktionsausübung. Wenn einzelne Bestandteile eines Transferpakets eine unterschiedliche Nutzungsdauer haben (z. B. Patente mit unterschiedlicher Restlaufzeit), ist eine Orientierung an der längsten Nutzungsdauer – unter Berücksichtigung einer ggf. erforderlichen Gewichtung – sachgerecht.

Sind in den Gewinnerwartungen des übernehmenden Unternehmens Aufwendungen für den Erhalt bzw. Ersatz übertragener immaterieller Wirtschaftsgüter enthalten, spricht dies für einen langen Nutzungs- und damit Kapitalisierungszeitraum. Umgekehrt spricht das Fehlen derartiger Aufwendungen nicht zwingend für einen kürzeren Kapitalisierungszeitraum.

Beispiel:

Wird die Produktion eines Staubsaugermodells verlagert, darf der Kapitalisierungszeitraum nicht ohne Weiteres auf die voraussichtliche Produktionsdauer eines bestimmten Staubsaugermodells begrenzt werden, wenn

davon auszugehen ist, dass im Rahmen der Produktionsverlagerung die Technologie für die Herstellung von Staubsaugern insgesamt - nicht nur für ein bestimmtes Modell - überlassen wurde. In diesem Fall ist in der Zukunft auf gleicher Basis mit der Herstellung von modernisierten Nachfolgeprodukten durch das übernehmende Unternehmen zu rechnen, denn es handelt sich um ein technisch ausgereiftes Produkt (keine Nutzung neuer immaterieller Wirtschaftsgüter), für das Innovationen nicht zu erwarten sind.

Sowohl für das verlagernde als auch für das übernehmende Unternehmen ist im Regelfall von einem einheitlichen Kapitalisierungszeitraum auszugehen. Etwas anderes gilt, wenn das verlagernde Unternehmen aus rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht dazu in der Lage ist, die Funktion weiter auszuüben.

Wird, bezogen auf die verlagerte Funktion, von einem endlichen Kapitalisierungszeitraum ausgegangen, ist in Lizenzierungsfällen am Ende des Kapitalisierungszeitraums zu prüfen, ob die betreffenden immateriellen Wirtschaftsgüter weiter verwendet werden bzw. auf welcher Basis das übernehmende Unternehmen weiter arbeitet. In Veräußerungsfällen ist – wenn der angesetzte Kapitalisierungszeitraum erheblich vom tatsächlichen Kapitalisierungszeitraum abweicht – ggf. § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG anzuwenden (Tz. 2.10). Wird die Geschäftstätigkeit des übernehmenden Unternehmens über den Kapitalisierungszeitraum hinaus fortgesetzt, ist zu prüfen, ob dies auf einer neuen Funktionsverlagerung beruht.

2.7 Berechnung des Einigungsbereichs, § 7 FVerlV

Bei der Ermittlung des Mindestpreises des verlagernden Unternehmens und des Höchstpreises des übernehmenden Unternehmens zur Bestimmung des Einigungsbereichs (§ 1 Abs. 3 Satz 6 AStG) ist darauf zu achten, dass die zugrunde gelegten Gewinnerwartungen aus der verlagerten Funktion realistisch sind. Ggf. vorhandene Verrechnungspreise für die Geschäftsbeziehungen vor der Funktionsverlagerung (für den Mindestpreis) und die Verrechnungspreise für die Geschäftsbeziehungen nach der Funktionsverlagerung (für den Höchstpreis) müssen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, um Verzerrungen des Entgelts für die Funktionsverlagerung selbst zu vermeiden.

Für das verlagernde Unternehmen können die in der Vergangenheit aus der Funktion erzielten Ergebnisse erste Anhaltspunkte für das wegfallende Gewinnpotenzial bieten. Für den Mindestpreis des verlagernden Unternehmens kann es außerdem von Bedeutung sein, ob es aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen in der Lage ist die betreffende Funktion selbst weiterhin auszuüben.

2.7.1 Mindestpreis in Gewinnfällen, § 7 Abs. 1 FVerlV

In Fällen, in denen das verlagernde Unternehmen aus der verlagerten Funktion in Zukunft Gewinne zu erwarten hatte, ist für die Berechnung der Untergrenze des Einigungsbereichs, d.h. für den Mindestpreis dieses Unternehmens, zu berücksichtigen, dass ein unabhängiges verlagerndes Unternehmen mindestens einen Ausgleich für das ganz oder teilweise wegfallende Gewinnpotenzial und Ersatz für ggf. anfallende Schließungskosten verlangen würde. Ohne eine solche Zahlung ist die Aufgabe einer Funktion aus der Sicht des verlagernden Unternehmens betriebswirtschaftlich nicht sinnvoll.

Tatsächlich bestehende Handlungsalternativen, die in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit des verlagernden Unternehmens begründet sind, sind zu berücksichtigen, weil diese Einfluss auf den Mindestpreis dieses Unternehmens haben können. Grenze dieser Dispositionsbefugnis ist die Verrechnungspreisbestimmung aus der Sicht von zwei ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitern i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG, deren Kenntnis über alle wesentlichen Umstände unterstellt werden muss, um den Einigungsbereich und das Ergebnis fiktiver Verhandlungen zwischen voneinander unabhängigen Dritten bestimmen zu können.

In Fällen der Substitution eines technisch oder wirtschaftlich veralteten Produkts (siehe Tz. 2.1.2.2 zweites Beispiel) ist es nicht zu beanstanden, wenn unter folgenden, kumulativ vorliegenden Voraussetzungen für das verlagernde Unternehmen von einem Mindestpreis von Null ausgegangen wird:

- Das Produkt kann auf den bisher hauptsächlich belieferten Märkten nicht mehr abgesetzt werden, weil es als veraltet anzusehen ist.
- Die Produktion eines direkten Nachfolgeprodukts mit höherer Gewinnerwartung wird unmittelbar in Zusammenhang mit der Verlagerung im Inland aufgenommen; außerdem macht die Produktion des Nachfolgeprodukts die Verlagerung erforderlich.
- Die für die verlagerte Produktion notwendigen immateriellen Wirtschaftsgüter werden nicht veräußert sondern lizenziert.
- Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zur Weiterentwicklung der verlagerten Produktion verbleiben im Inland; eine landesspezifische Anpassung des verlagerten Produkts im übernehmenden Unternehmen ist unschädlich.

2.7.2 Mindestpreis und Liquidationswert, § 7 Abs. 2 FVerIV

In Fällen, in denen das verlagernde Unternehmen nicht dazu in der Lage ist, die verlagerte Funktion in Zukunft betriebswirtschaftlich sinnvoll auszuüben, z.B. weil ein Kunde die Verlagerung verlangt oder weil wegen der räumlichen Entfernung zum Markt eine direkte Belieferung von Deutschland aus zukünftig nicht mehr sinnvoll ist, entspricht der Mindestpreis des verlagernden Unternehmens regelmäßig dem Liquidationswert der übergehenden Wirtschaftsgüter (für Verlustfälle siehe Tz. 2.7.3). Bei der Ermittlung des Liquidationswerts sind auch die Schließungskosten zu berücksichtigen, daher kann er auch kleiner als Null sein.

Beispiel:

Die A-GmbH betreibt eine Druckerei in Deutschland und beliefert mit ihren in Deutschland hergestellten Druckerzeugnissen Kunden in aller Welt. Die Kunden in Nordamerika drohen mit Vertragskündigung, weil ihnen der Zeitraum zwischen Auftragserteilung und Auslieferung der Druckerzeugnisse zu lang ist. Die A-GmbH will ihre Kunden in Nordamerika nicht verlieren und gründet daher eine Tochtergesellschaft T in Mexiko, die anschließend selbständig auf dem nordamerikanischen Markt tätig wird. Die A-GmbH schließt eine deutsche Produktionsstätte, verkauft deren Druckmaschinen an die T, überträgt den nordamerikanischen Kundenstamm, erbringt Dienstleistungen beim Aufbau der Druckerei und überlässt der T die notwendigen immateriellen Wirtschaftsgüter.

Obwohl die A-GmbH aufgrund der angedrohten Kündigungen die Funktion „Produktion und Vertrieb für den nordamerikanischen Markt“ zukünftig nicht mehr betriebswirtschaftlich sinnvoll ausüben kann, liegt eine Funktionsverlagerung vor. Der Mindestpreis (Barwert) entspricht in diesem Fall dem Liquidationswert.

2.7.3 Mindestpreis in Verlustfällen, § 7 Abs. 3 FVerIV

In Verlustfällen wird die Untergrenze des Einigungsbereichs des verlagernden Unternehmens entweder durch die zu erwartenden Verluste oder durch die Schließungskosten begrenzt. Auch ein unabhängiges Unternehmen stünde vor der Alternative, die Funktion entweder mit laufenden Verlusten fortzuführen oder sie einzustellen und die Schließungskosten hinzunehmen. Anzunehmen ist der niedrigere absolute, für das verlagernde Unternehmen weniger belastende Betrag als Untergrenze des Verhandlungsrahmens, da auch ein unabhängiges Unternehmen seinem Handeln die Alternative zugrunde legen würde, die aus seiner Sicht betriebswirtschaftlich vorteilhaft ist.

Zwei Ergebnisse einer Funktionsverlagerung in Verlustfällen sind in § 7 Abs. 3 FVerIV erwähnt, ohne dass damit eine abschließende Regelung verbunden wäre:

- Erstens kann ein Entgelt vereinbart werden, das die ggf. anfallenden Schließungskosten nur teilweise ausgleicht, weil der Vorteil des übernehmenden Unternehmens geringer ist

als die Schließungskosten des verlagernden Unternehmens. Aus Sicht des verlagernden Unternehmens wird durch das Entgelt zumindest teilweise ein Ausgleich für die Schließungskosten erreicht.

- Zweitens kann das verlagernde Unternehmen auf ein Entgelt verzichten und sogar darüber hinaus dem übernehmenden Unternehmen eine Ausgleichszahlung für die Übernahme der Verlustquelle zahlen, soweit durch die Funktionsverlagerung Schließungskosten für das verlagernde Unternehmen vermieden werden, die die Ausgleichszahlung an das übernehmende Unternehmen übersteigen.

Das vereinbarte Entgelt bzw. die vom verlagernden Unternehmen geleistete Ausgleichszahlung ist aus Sicht des verlagernden Unternehmens betriebswirtschaftlich sinnvoll und entspricht dem Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, wenn die um das vereinbarte Entgelt geminderten bzw. die um die Ausgleichszahlung erhöhten Schließungskosten niedriger sind als die zukünftig zu erwartenden Verluste aus der verlagerten Funktion.

Beispiel:

Eine deutsche Tochtergesellschaft eines Konzerns produziert mit selbst entwickelten immateriellen Wirtschaftsgütern technische Produkte und vertreibt diese auf eigene Rechnung. Wegen der hohen Kosten in Deutschland (z.B. Löhne, Mieten) werden bereits seit einigen Jahren Verluste erzielt, ohne dass für die Zukunft eine Besserung erwartet werden kann. Die Konzernmuttergesellschaft beschließt daher, die Produktion und den Vertrieb auf ein anderes, ausländisches Konzernunternehmen zu verlagern, das mit niedrigeren Produktionskosten arbeitet, so dass bei ihm mit Gewinnen gerechnet werden kann.

Das verlagernde Unternehmen als unabhängiger Dritter würde versuchen, seine Verluste mit Hilfe der erzielbaren Erlöse für die Funktion zu mindern, auch wenn seine Verhandlungsposition nicht als stark anzusehen ist. Auf der anderen Seite wäre ein fremder Übernehmer in dieser Situation durchaus dazu bereit, ein Entgelt für das Transferpaket (Maschinen, Know-how, Kundenstamm, sonstige immaterielle Wirtschaftsgüter usw.) zu zahlen, sofern er in die Lage versetzt wird, kurzfristig Gewinne zu erzielen. Dies gilt nur, sofern die Zahlungen für das Transferpaket nicht höher sind als die Kosten für die Schaffung gleichwertig rentabler, eigener immaterieller Werte (Kundenstamm, Know-how etc.) und soweit dem Übernehmer ein funktionsangemessener Gewinn verbleibt. Er wäre auch bereit, das verlagernde Unternehmen an seinen Standortvorteilen zu beteiligen, sofern er sonst keine gleichwertige wirtschaftliche Position erreichen könnte.

2.7.4 Höchstpreis, § 7 Abs. 4 FVerlV

Für das übernehmende Unternehmen ist das für die Funktion aus seiner Sicht ermittelte Gewinnpotenzial der entscheidende Faktor für seinen Höchstpreis. Auf dieser Grundlage ist eine Grenzpreisberechnung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vorzunehmen.

Konkrete Handlungsalternativen, die das übernehmende Unternehmen als unabhängiger Dritter hätte und die auf seiner unternehmerischen Dispositionsfreiheit beruhen, sind zu berücksichtigen, weil diese Einfluss auf den von diesem Unternehmen noch zu akzeptierenden Höchstpreis haben können. Grenze dieser Dispositionsbefugnis ist die Verrechnungspreisbestimmung aus der Sicht von zwei ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitern i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG, deren vollständige Information über alle wesentlichen Umstände unterstellt werden muss, um den Einigungsbereich bestimmen zu können, innerhalb dessen voneinander unabhängige Dritte verhandeln würden.

2.7.5 Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes, § 7 Abs. 5 FVerIV

Ein Entgelt kann auch dann zu verrechnen sein, wenn das verlagernde Unternehmen die Funktion aus den Gründen des § 7 Abs. 2 und 3 FVerIV überträgt oder einschränkt, z.B. wegen drohender Kapazitätsüberlastung oder weil ein wichtiger Kunde zur Funktionsverlagerung drängt. Auch in dieser Situation wäre ein unabhängiger Dritter als verlagerndes Unternehmen grundsätzlich nicht dazu bereit, das Transferpaket unentgeltlich zur Verfügung zu stellen; auf die Sonderfälle der Produktsubstitution (Tz. 2.7.1) wird hingewiesen. Andererseits wäre ein unabhängiger Dritter als übernehmendes Unternehmen bereit, ein Entgelt zu bezahlen, wenn er damit ein Gewinnpotenzial erschließen kann, auf das er sonst keinen Zugriff hat.

2.7.6 Wert im Einigungsbereich, Mittelwert, § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG

Für das Transferpaket als Ganzes ist der Preis im Einigungsbereich zugrunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit höchster Wahrscheinlichkeit entspricht (siehe auch OECD Leitlinien 1995 Tz. 1.48). Der Steuerpflichtige hat dies anhand nachvollziehbarer und plausibler Gesichtspunkte glaubhaft darzulegen. Bei der Bestimmung dieses Werts bleibt das bestehende gesellschaftsrechtliche Verhältnis unberücksichtigt. Hingegen sind alle Umstände des Falles, z.B. die jeweiligen Marktpositionen, das betriebliche Eigeninteresse des verlagernden Unternehmens an der Verlagerung, das Angewiesensein des übernehmenden Unternehmens auf die Wirtschaftsgüter und Vorteile, die Kapitalausstattung und Ertragslage der beteiligten Unternehmen, die Entstehung von Synergieeffekten, die jeweiligen Standortvorteile sowie die Höhe der ersparten Anlaufkosten des übernehmenden Unternehmens, grundsätzlich zu berücksichtigen. Insbesondere sind auch die Handlungsalternativen beider Unternehmen zu beachten (OECD Leitlinien 1995 Tz. 1.15).

Beispiel:

Ein Unternehmen verlagert Produktion und Vertrieb für bestimmte Produkte auf eine ausländische Tochtergesellschaft. Der betriebswirtschaftlich ermittelte Einigungsbereich, der alle Steuervorteile, Standortvorteile und Synergieeffekte berücksichtigt, liegt zwischen 100 (Mindestbarwert) und 200 (Höchstbarwert), woraus sich ein Mittelwert von 150 ergibt. Das Unternehmen legt glaubhaft dar, dass die Gewinnerwartungen der Tochtergesellschaft (200) ohne Nutzung des von der Tochtergesellschaft selbst entwickelten Vertriebskonzepts nur 170 betragen. Dieses Konzept könne auch in einem anderen Vertriebszusammenhang genutzt werden.

Es ist glaubhaft, dass ein fremder Dritter von ihm selbst entwickelte Vorteile (Vertriebskonzept), die selbst nicht Gegenstand der Transaktion sind und die er auch anderweitig nutzen könnte, nicht über den Preis zur Disposition stellen würde. Deswegen kann ein Verrechnungspreis von 135 anerkannt werden, der insoweit von einer abweichenden Aufteilung des Einigungsbereichs ($100 - 30 = 70$, davon $\frac{1}{2} = 35$ + Mindestbarwert $100 = 135$) ausgeht.

Kann der Steuerpflichtige keinen anderen Wert im Einigungsbereich glaubhaft machen, ist nach § 1 Abs. 3 Satz 7 2. Halbsatz AStG der Mittelwert des Einigungsbereichs zugrunde zu legen.

Hat der Steuerpflichtige seiner Einkünfteermittlung den Mittelwert eines unzutreffend berechneten Einigungsbereichs zugrunde gelegt, ist der Verrechnungspreis grundsätzlich zu berichtigen (§ 1 Abs. 3 Satz 8 AStG). Auf eine Berichtigung kann jedoch verzichtet werden, wenn der vom Steuerpflichtigen angenommene Verrechnungspreis im zutreffend ermittelten Einigungsbereich liegt. Für die Ermessensausübung ist zum Beispiel darauf abzustellen, ob die Abweichung vom Mittelwert im zutreffenden Einigungsbereich erheblich ist, ob dem Steuerpflichtigen die Fehlerhaftigkeit der Ermittlung des Einigungsbereichs bekannt war oder bekannt sein musste (z.B. wegen entsprechende Beanstandungen bei einer vorhergehenden Prüfung), ob die Berichtigung vermutlich ein Verständigungs- oder Schiedsverfahren auslösen wird und wie das für diese Fälle zuständige Bundeszentralamt für Steuern, das in solchen Fällen einzuschalten ist, die Aussichten eines solchen Verfahrens einschätzt.

2.8 Schadenersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche, § 8 FVerIV

In Fällen, in denen Funktionsverlagerungen in der Form der Entziehung oder Reduzierung einer Funktion durchgeführt werden, wird häufig geltend gemacht, dass auch einem fremden Dritten als verlagerndem Unternehmen kein Anspruch auf ein Entgelt zustünde, sondern allenfalls ein gesetzlicher oder vertraglicher Anspruch auf Schadenersatz oder sonstige Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche.

Schadenersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche sind beispielsweise:

- gesetzliche Ausgleichsansprüche aus § 89b HGB des Handelsvertreters, Kommissionärs, Agenten oder Vertragshändlers bzw. Ausgleichsansprüche aus dessen analoger Anwendung,
- vertraglich vereinbarter Schadenersatz, z.B. für nicht amortisierte Investitionen eines Vertragshändlers, die auf Veranlassung des Herstellers vorgenommen wurden,
- vertraglich vereinbarter Schadenersatz, z.B. für entgangene Gewinne und für entstandene Schließungskosten (z.B. weiterlaufende Miete) bei vorzeitiger Vertragsauflösung,
- Ansprüche aufgrund eines Verstoßes gegen ein Wettbewerbsverbot.

Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz reicht es aus, derartige Ansprüche zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass voneinander unabhängige Dritte unter vergleichbaren Umständen lediglich diese Ansprüche geltend gemacht hätten und in vergleichbarer Art und Weise verfahren wären.

Daneben sind auch Ansprüche aus dem vertraglichen oder tatsächlichen Ausschluss von bestehenden Handlungsalternativen für eines der Unternehmen – wie zwischen voneinander unabhängigen Dritten – denkbar. Die Geltendmachung derartiger Ansprüche ist auch zwischen nahe stehenden Unternehmen zu berücksichtigen.

Die Begrenzung auf einen Schadenersatz-, Entschädigungs- oder sonstigen Ausgleichsanspruch ist steuerlich anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass im Rahmen der Funktionsverlagerung keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen oder zur Nutzung überlassen worden sind, es sei denn, die Übertragung oder Nutzungsüberlassung ist zwingende Folge fremdüblichen, vertragsgemäßen Verhaltens. Kann das nicht glaubhaft gemacht werden, ist das Entgelt für die Funktionsverlagerung nach den allgemeinen Regeln zu bestimmen, d.h. Transferpaketbetrachtung mit Ermittlung des Einigungsbereichs auf Grundlage der jeweiligen Gewinnpotenziale und ggf. Ansatz des Mittelwerts.

Beispiel:

Eine ausländische Muttergesellschaft hat mit der inländischen D-GmbH einen Lohnveredelungsvertrag abgeschlossen und darin für einen Zeitraum von zehn Jahren die Abnahme bestimmter Mindestmengen zu einem kostenorientierten Entgelt garantiert. Die D-GmbH hat die Investitions- und Personalrisiken nach Ablauf der Mindestvertragszeit im Gewinnaufschlag ausreichend berücksichtigt. Wird die Mindestmenge in der Vertragszeit nicht erreicht, so ist die ausländische Auftraggeberin verpflichtet, den dadurch entgangenen Gewinn zu vergüten.

Nach Ablauf von sieben Jahren wird der Vertrag vorzeitig beendet. Der D-GmbH werden der entgangene Gewinn für die restlichen Jahre sowie die durch die vorzeitige Beendigung verursachten Kosten erstattet. Die

Vertragsbedingungen und die tatsächlich geleisteten Entschädigungszahlungen halten einem Drittvergleich stand. Immaterielle Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile sind nicht übertragen worden. Das vereinbarte Entgelt ist daher fremdüblich und auch steuerlich anzuerkennen.

2.9 Anpassungsregelungen des Steuerpflichtigen, § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG, § 9 FVerlV

Ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter können bei einer Funktionsverlagerung zu dem Ergebnis kommen, dass die Wertermittlung für das Transferpaket zuverlässig genug ist, um den Preis endgültig festzusetzen, ohne sich dabei das Recht vorzubehalten, spätere Preis-anpassungen vorzunehmen (OECD Leitlinien 1995 Tz. 6.29). Die entsprechenden Erwägungen sind zeitnah aufzuzeichnen (§ 3 GAufzV).

Hingegen vereinbaren ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter Preisanpassungsklauseln, wenn die Wertbestimmung für das Transferpaket zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses mit erheblichen Unsicherheiten behaftet ist (OECD Leitlinien 1995 Tz. 6.30 zu immateriellen Wirtschaftsgütern). Solche Klauseln sind zwischen nahe stehenden Unternehmen anzuerkennen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind:

Die Klauseln müssen dem Transparenzgebot genügen, d.h. genaue Angaben über die maßgeblichen Faktoren enthalten, die zur Preisanpassung berechtigen. Sie dürfen nicht einseitig zu Lasten einer Vertragspartei gehen, sondern müssen unter bestimmten Voraussetzungen sowohl Preiserhöhungen erlauben als auch umgekehrt Preissenkungen ermöglichen.

Das vertraglich vereinbarte Gleichgewicht (Äquivalenzverhältnis) darf nicht im Nachhinein zu Gunsten eines der Unternehmen geändert werden (ständige Rechtsprechung des BGH, z.B. Urteil vom 7. Oktober 1981, DB 1982 S. 427, vom 6. Dezember 1984, DB 1985 S. 1283, vom 26. Mai 1986, DB 1986 S. 2224, und vom 12. Juli 1989, DB 1989 S. 2218).

Die Regelung des § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG ist nur anzuwenden, wenn die beteiligten Unternehmen keine fremdübliche (vertragliche) Anpassungsregelung getroffen haben, wobei auch eine gewinn- bzw. umsatzabhängige Lizenz, oder eine Kombination von beiden, als entsprechende Anpassungsregelung angesehen wird. Wird eine Preisanpassungsklausel (z.B. Lizenzvereinbarung) vertraglich vereinbart, ist diese daraufhin zu prüfen, ob sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Die gesetzlichen Anpassungsmöglichkeiten nach § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG bestehen dann nicht. Die Möglichkeit einer nachträglichen Anpassung besteht nur, wenn ein Transferpaket bzw. ein darin enthaltenes immaterielles Wirtschaftsgut zu einem Festpreis (Einmalzahlung oder Ratenzahlung) veräußert wird und keine fremdübliche Preisanpassungsklausel vereinbart wurde. Nur für diesen Fall sind gesetzlich zehn Jahre als Überprüfungszeitraum festgelegt. Daraus folgt andererseits, dass im Einzelfall tatsächlich

vereinbarte, kürzere Fristen für Preisanpassungsklauseln oder Lizenzvereinbarungen anzuerkennen sind, wenn sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

2.10 Erhebliche Abweichungen der Gewinnentwicklung, § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG, § 10 FVerIV

Eine den ursprünglichen Erwartungen nicht entsprechende Abweichung der Gewinnentwicklung des übernehmenden Unternehmens aus der übertragenen Funktion, ist „erheblich“ i.S.d. § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG, wenn der unter Berücksichtigung der tatsächlich eingetretenen Gewinnentwicklung zutreffende Verrechnungspreis für die Funktion außerhalb des ursprünglich angenommenen Einigungsbereichs liegt. Ein solcher Fall kann z.B. auch vorliegen, wenn der tatsächliche Nutzungszeitraum vom angenommenen Kapitalisierungszeitraum abweicht.

Der „neue“ Einigungsbereich, der die tatsächliche Gewinnentwicklung berücksichtigt, bestimmt sich wie folgt: Ausgangspunkt ist unverändert der ursprüngliche Mindestpreis des verlagernden Unternehmens, denn für dieses kann nach der Funktionsverlagerung insoweit keine Veränderung eingetreten sein. Dagegen ist der Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens anhand der tatsächlich erzielten Gewinne neu zu berechnen, da es insoweit zu erheblichen Abweichungen gekommen ist.

Eine „erhebliche“ Abweichung liegt auch dann vor, wenn die tatsächliche Gewinnentwicklung des übernehmenden Unternehmens aus der übernommenen Funktion entgegen den ursprünglichen Erwartungen so ungünstig verläuft, dass sich kein Einigungsbereich mehr ergibt. Dies ist der Fall, wenn der ursprüngliche Mindestpreis des verlagernden Unternehmens höher ist als der „neue“ Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens.

Dem Steuerpflichtigen bleibt es nach § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG unbenommen, die gesetzliche Vermutung, dass voneinander unabhängige Dritte wegen bestehender Unsicherheiten eine vertragliche Anpassungsregelung getroffen hätten, zu widerlegen. Dies kann z.B. durch den Nachweis erfolgen, dass angesichts der bisherigen, langjährig erzielten Ergebnisse aus der verlagerten Funktion, tatsächlich keine wesentlichen Unsicherheiten bestanden, oder dass die tatsächliche Gewinnentwicklung durch unvorhergesehene Entwicklungen beeinflusst worden ist (z.B. schwere Wirtschaftskrise), die voneinander unabhängige Dritte weder hätten vorhersehen können noch berücksichtigt hätten.

2.11 Angemessene Anpassungen, § 1 Abs. 3 Satz 12 AStG, § 11 FVerIV

Im Fall des § 10 Satz 1 FVerIV ist der angesichts der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende „neue“ Verrechnungspreis für die Funktionsverlagerung nach den allgemeinen Regeln zu ermitteln (neuer Einigungsbereich; Mittelwert, falls kein anderer Wert glaubhaft gemacht wird). Die Differenz zum ursprünglichen Verrechnungspreis ist als Anpassungsbetrag in dem Wirtschaftsjahr zu erfassen, das dem Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Abweichung eingetreten ist.

Im Fall des § 10 Satz 3 FVerIV ist der Mittelwert zwischen dem ursprünglichen Mindestpreis des verlagernden Unternehmens und dem neuen Höchstbetrag des übernehmenden Unternehmens zu errechnen. Dieser Wert ist niedriger als der ursprüngliche Mindestpreis und höher als der neue Höchstpreis. Die Differenz zum ursprünglichen Verrechnungspreis ist als Anpassungsbetrag in dem Wirtschaftsjahr zu erfassen, das dem Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Abweichung eingetreten ist.

2.12 Anwendungsregelung, § 12 FVerIV

Die Funktionsverlagerungsverordnung ist für alle Fälle von Funktionsverlagerungen anwendbar, die in einem Wirtschaftsjahr abgeschlossen werden, das im Veranlagungszeitraum 2008 oder einem späteren Veranlagungszeitraum endet. Für Fälle von Funktionsverlagerungen, die in einem Wirtschaftsjahr vor 2008 abgeschlossen werden, ist Tz. 3.10 zu beachten.

3 Ergänzende Hinweise und Einzelfragen

3.1 Mitwirkungspflichten

Eine Funktionsverlagerung wird üblicherweise durchgeführt um den Gewinn innerhalb einer Unternehmensgruppe zu steigern, z.B. durch die Erzielung von Synergieeffekten oder das Ausschöpfen von Standortvorteilen in bestimmten Ländern. Funktionsverlagerungen werden daher nicht immer durch das verlagernde Unternehmen, sondern häufig durch die Konzernobergesellschaft veranlasst. Eine sachgerechte Dokumentation stellt die betriebswirtschaftlichen Grundlagen und die eintretenden Vorteile der Funktionsverlagerung sowohl aus Sicht der Unternehmensgruppe als auch aus Sicht der betroffenen Unternehmen dar (vgl. § 5 Nr. 1 GAufzV).

Zu den Mitwirkungspflichten und den Rechtsfolgen bei Verletzung dieser Pflichten siehe im Einzelnen auch BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl I S. 570 (Verwaltungsgrundsätze Verfahren Tz. 3.2 und Tz. 4).

3.1.1 Auskunftspflichten (§ 90 Abs. 1 AO)

Ein Beteiligter hat im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung gemäß § 90 Abs. 1 AO die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Die Offenlegungspflicht umfasst alle Sachverhaltselemente, die nach der Rechtsprechung, den Richtlinien der Finanzverwaltung oder der regelmäßigen Verwaltungspraxis von Bedeutung sein können, auch wenn sie nach einer von den Beteiligten vertretenen Rechtsauffassung nicht relevant sind (BGH, Urteil vom 10. November 1999, HFR 2000, S. 676).

3.1.2 Sachverhaltsaufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflichten (§ 90 Abs. 2 AO)

Gemäß § 90 Abs. 2 AO ist der Steuerpflichtige bei grenzüberschreitenden Vorgängen über seine allgemeinen Mitwirkungspflichten hinaus verpflichtet, den von ihm verwirklichten Sachverhalt aufzuklären, die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen und Beweisvorsorge zu treffen. Er hat die bei ihm vorhandenen bzw. die von ihm beschaffbaren Unterlagen vorzulegen (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, BStBl II 2004 S. 171).

3.1.3 Aufzeichnungspflichten (§ 90 Abs. 3 AO und §§ 3 und 4 GAufzV)

Funktionsverlagerungen gehen regelmäßig über das übliche Tagesgeschäft hinaus und stellen deshalb außergewöhnliche Geschäftsvorfälle i.S.d. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO i.V.m. § 3 Abs. 2 GAufzV dar, für die der Steuerpflichtige zeitnah Aufzeichnungen zu erstellen hat. Eine Funktionsverlagerung hat sich „ereignet“ (§ 3 Abs. 2 GAufzV), sobald der Tatbestand entsprechend § 1 Abs. 2 FVerlV vollständig verwirklicht ist. Dies gilt unabhängig davon, dass ggf. noch weitere Geschäftsvorfälle, die erst später folgen, wirtschaftlich mit einzubeziehen sind. Die Verpflichtung aus § 5 Nr. 1 GAufzV, Informationen über die Änderung von Geschäftsstrategien zu erteilen, bleibt unberührt.

Soweit Funktionsverlagerungen außergewöhnliche Geschäftsvorfälle und als solche Gegenstand einer Prüfung sind, sollen die entsprechenden Aufzeichnungen frühzeitig angefordert

werden. In Fällen von Funktionsverlagerungen ist der Steuerpflichtige nach § 90 Abs. 3 AO verpflichtet, u.a.

- schriftliche Aufzeichnungen über den anlässlich der Funktionsverlagerung verwirklichten Sachverhalt anzufertigen, insbesondere die Veränderungen der operativen Konzernstruktur, der Personalstruktur und der Verträge, die seinen Geschäftsbeziehungen mit den Nahestehenden zugrunde liegen, aufzuzeichnen (§ 4 Nr. 1c und Nr. 2 GAufzV);
- die Angemessenheit des Verrechnungspreises für das übertragene bzw. überlassene Transferpaket aus Sicht der beteiligten Unternehmen, ausgehend von den Ergebnisprognosen, zu berechnen und schriftlich zu begründen (siehe Tz. 2.3.2.1); dazu ist anzugeben, aufgrund welcher Berechnungen und Unterlagen (siehe Tz. 2.3.2.2) entschieden wurde, dass die Funktionsverlagerung durchgeführt wird. Die betreffenden Unterlagen (ggf. mit Fortschreibungen) sind vorzulegen; sie sind Ausgangspunkt für den aufgrund betriebswirtschaftlich fundierter Gewinnprognosen darzustellenden hypothetischen Fremdvergleich (siehe Tz. 2.2.1.2), soweit davon ausgegangen werden kann, dass sie zum Zeitpunkt der Entscheidung nach bestem Wissen erstellt worden sind;
- anzugeben und schriftlich zu begründen, nach welcher Methode die Verrechnungspreise für den laufenden Liefer- und Leistungsverkehr vor und nach der Funktionsverlagerung ermittelt worden sind, wie hierbei kalkuliert wurde und welche Fremddaten ggf. herangezogen worden sind;
- Aufzeichnungen über Forschungsvorhaben und Forschungstätigkeiten zu erstellen, die in den letzten drei Jahren vor einer Funktionsänderung stattfanden (§ 5 Satz 2 Nr. 6 GAufzV). Dies gilt jedoch nur, wenn der Steuerpflichtige regelmäßig Forschung und Entwicklung betreibt und aus betriebsinternen Gründen ohnehin Unterlagen über diese Forschungsprojekte erstellt. Die zu erstellenden Aufzeichnungen müssen insbesondere folgende Angaben enthalten: Welche Forschungsaktivitäten wurden durchgeführt? Welche Kosten waren hiermit im Einzelnen verbunden? Welche Forschungsergebnisse sind ggf. im Rahmen einer Funktionsverlagerung übergegangen? Welches Entgelt wurde hierfür vereinbart und wie wurde dieses ermittelt?

Funktionsverdoppelungen können grundsätzlich außergewöhnliche Geschäftsvorfälle i.S.d. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO i.V.m. § 3 Abs. 2 GAufzV darstellen. Dies gilt insbesondere, wenn wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile betroffen sind.

3.2 Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörde

3.2.1 Vorliegen einer Funktionsverlagerung dem Grunde nach

Zur Klärung der Frage, ob es in einem Prüfungszeitraum zu Funktionsverlagerungen im Unternehmen gekommen ist, kann die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auffordern, die für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zeitnah zu erstellenden Aufzeichnungen vorzulegen (Tz. 3.1.3). Darüber hinaus kann die Finanzbehörde in Fällen, in denen sonstige Anhaltspunkte für eine Funktionsverlagerung erkennbar sind, anhand einer mehrere Jahre umfassenden Funktions- und Risikoanalyse (§ 4 Nr. 3 GAufzV, BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl I S. 570 – Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 3.4.11.4) und einer Analyse der Wertschöpfungsprozesse (Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 3.4.11.5) zusätzlich Ermittlungen anstellen. Anhaltspunkte für eine Funktionsverlagerung ergeben sich im Übrigen häufig aus einer Analyse von Personalorganigrammen und deren Veränderung und Fortschreibung über einen mehrjährigen Zeitraum.

Weitere Anhaltspunkte können sich z.B. ergeben aus:

- Neugründungen von Unternehmen,
- verringerten Umsatzerlösen oder Gewinnen,
- geringeren Lohnaufwendungen infolge einer verringerten Mitarbeiterzahl,
- Sozialplänen; Rückstellungen für Sozialpläne,
- geringeren Aufwendungen für Raum- oder Lagermieten,
- Erlösen aus der Übertragung bzw. Überlassung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (z.B. Maschinen, Patente) und des Umlaufvermögens (Rohmaterial, Forderungen),
- gestiegenen Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen,
- Aufzeichnungen über Forschungsprojekte und über die Verwendung der Ergebnisse,
- den Jahresabschlüssen verbundener Unternehmen, Wirtschaftsprüfungsberichten und Abhängigkeitsberichten,
- bei Kreditinstituten eingereichten Unterlagen zur Kreditgewährung.

3.2.2 Wertermittlung für das Transferpaket in Schätzungsfällen

3.2.2.1 Allgemeines

Die Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes erfolgt auch in Schätzungsfällen vorrangig aufgrund uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte nach § 1 Abs. 3 Satz 1 bis 4 AStG. Können solche Werte nicht festgestellt werden, ist die Preisbestimmung für das Transferpaket entsprechend dem hypothetischen Fremdvergleich nach § 1 Abs. 3 Satz 5 ff. AStG im Wege der Schätzung vorzunehmen. Die dafür notwendigen Informationen zu Gewinnerwartungen, Kapitalisierungszinssätzen und Kapitalisierungszeitraum sind auch in Schätzungsfällen vorrangig aus den vorhandenen Unterlagen abzuleiten, die Grundlage für die Unternehmensentscheidung waren, die Funktion zu verlagern.

Kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 1 bis 3 AO nicht nach, können für ihn insbesondere folgende Konsequenzen eintreten:

- Minderung der Ermittlungspflichten der Finanzbehörde (§ 88 AO; Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 4.3);
- Beweismaßreduzierung (Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 4.4);
- Beweisrisikoverlagerung zu Lasten des Steuerpflichtigen (z.B. widerlegbare Vermutung nach § 162 Abs. 3 AO; Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 4.6.1);
- Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 Abs. 1 bis 3 AO; Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 4.6.2). Kommt es zu einer Schätzung nach § 162 Abs. 3 AO, weil der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO dadurch verletzt hat, dass er z.B. Aufzeichnungen nicht vorlegt oder vorgelegte Unterlagen im Wesentlichen unwerthbar sind, und können die Einkünfte nur innerhalb eines bestimmten Rahmens (Einigungsbereich) bestimmt werden, kann dieser Rahmen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden;
- Festsetzung eines Zuschlags (§ 162 Abs. 4 AO; Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 4.6.3).

3.2.2.2 Barwertermittlung

Ist der Wert des Transferpakets als Ganzes auf Basis des hypothetischen Fremdvergleichspreises zu schätzen, muss zunächst der Einigungsbereich für dieses Transferpaket bestimmt werden.

Der Mindestpreis des verlagernden und der Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens können durch Anwendung des für die Unternehmensbewertungen üblicherweise verwendeten Ertragswertverfahrens ermittelt werden. Nach § 1 Abs. 4 FVerlV sind die zu erwartenden Reingewinne nach Steuern auf den Bewertungsstichtag zu diskontieren. Für diese Diskontierung ist nach § 5 FVerlV ein angemessener Kapitalisierungszinssatz zu verwenden (siehe Tz. 3.2.2.4) und gemäß § 6 FVerlV von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum auszugehen (siehe Tz. 3.2.2.5) wenn keine Gründe für einen abweichenden Kapitalisierungszeitraum glaubhaft gemacht werden oder ersichtlich sind (siehe Beispiel 3 der Anlage).

3.2.2.3 Bestimmung des Gewinnpotenzials der verlagerten Funktion

Die jeweiligen Gewinnpotenziale sind auch in Schätzungsfällen unter Berücksichtigung aller feststellbaren Umstände des Einzelfalles auf der Grundlage einer Funktions- und Risikoanalyse vor und nach der Funktionsverlagerung bezogen auf die betreffende Funktion (direkte Methode) zu ermitteln (§ 3 Abs. 2 FVerlV).

Für die Isolierung der auf die verlagerte Funktion entfallenden bzw. erwarteten Gewinne können folgende unternehmensinterne Unterlagen wichtige Hinweise geben:

- Sparten-/Segmentrechnungen,
- Profitcenterrechnungen, auch soweit sie für Zwecke von gewinn- oder umsatzorientierten Vergütungssystemen erstellt wurden,
- eingerichtete Buchungskreise,
- Kosten- und Leistungsrechnungen,
- Finanzierungsunterlagen zur Vorlage bei Kreditinstituten.

Liegen keine geeigneten Unterlagen für die Isolierung des Gewinnpotenzials des verlagernden Unternehmens vor, kann es im Rahmen einer Schätzung sinnvoll sein, zunächst den bisher mit der verlagerten Funktion erzielten Umsatz zu ermitteln und davon die Kosten der Funktion, die ggf. auch im Schätzungswege zugeordnet werden müssen, abzuziehen. Der so errechnete, zu erwartende Jahresgewinn, ermittelt unter Berücksichtigung vergangener Wirtschaftsjahre, bildet die Ausgangsgröße für die Bestimmung des Gewinnpotenzials des verlagernden Unternehmens. Bei der Verwendung von Vergangenheitszahlen ist die Ausgangsgröße anzupassen, soweit für die Schätzung Umstände ersichtlich sind oder vorgetragen

werden, die nur in der Vergangenheit oder voraussichtlich erst in Zukunft ergebniswirksam werden.

Für das übernehmende Unternehmen kann das Gewinnpotenzial aus der verlagerten Funktion zum Zeitpunkt der Verlagerung in Höhe des zum Zeitpunkt der Durchführung der Prüfung bekannten, tatsächlich erwirtschafteten Reingewinns nach Steuern geschätzt werden. Ist dies nicht möglich oder erscheint das nicht sachgerecht, kann das aufgegebene Gewinnpotenzial des verlagernden Unternehmens als Ausgangsgröße einer Schätzung des Gewinnpotenzials beim übernehmenden Unternehmen herangezogen werden. Diese Ausgangsgröße ist an die besonderen, gewinnwirksamen Umstände beim übernehmenden Unternehmen (z.B. Standortvorteile und Synergieeffekte) anzupassen.

Die Schätzung der jeweiligen Gewinnpotenziale kann in geeigneten Fällen auch entsprechend der indirekten Methode erfolgen (siehe Tz. 2.1.4).

3.2.2.4 Kapitalisierungszinssatz

Die der Schätzung zugrunde gelegten Reingewinne nach Steuern (Tz. 2.1.4.1) sind auf den Zeitpunkt der Funktionsverlagerung zu diskontieren. Der Kapitalisierungszinssatz soll nach Möglichkeit der Rendite aus einer Vergleichsinvestition entsprechen und hinsichtlich Laufzeit, Risiko und Besteuerung äquivalent sein. Entsprechende Renditen lassen sich in einen Basiszinssatz und in eine Risikoprämie für die Übernahme unternehmerischen Risikos teilen.

- Basiszinssatz

Der Basiszinssatz bildet die Rendite einer „quasi-risikolosen“ Geldanlage ab. Im Schätzungsfall kann für beide Unternehmen auf den inländischen Zinssatz für eine möglichst laufzeitäquivalente Rendite öffentlicher Anleihen mit ausgezeichneter Bonität abgestellt werden (siehe Zinsstrukturkurve der Deutschen Bundesbank).

- Risikozuschlag

Das Funktionsrisiko ist nach § 5 Satz 1 FVerlV für beide Unternehmen durch einen Zuschlag auf den Zins für eine risikolose Investition zu berücksichtigen. In Schätzungsfällen kann der Zuschlag typisierend mit 50 v.H. des inländischen Basiszinssatzes angenommen werden. Durch diesen Zuschlag sind alle Risiken (z.B. Währungsrisiken, Wachstumsrisiken) abgegolten.

- Steuern

Der Basiszinssatz zuzüglich des Risikozuschlags ist für das verlagernde und das überneh-

mende Unternehmen in Höhe des jeweiligen nominellen Steuersatzes für Unternehmensgewinne zu verringern (Beispiel für das Inland: Basiszinssatz 5 % + Zuschlag 2,5 %; Steuersatz 30 %; anzusetzender Zinssatz nach Steuern: 5,25 %).

Für Zwecke der Schätzung sind andere Werte anzusetzen, wenn der Steuerpflichtige diese nachweist oder wenn sie mit zumutbarem Aufwand ermittelt werden können. Unterschiede in den Finanzierungsstrukturen (Tz. 2.3.2.2 am Ende) und die Besteuerungswirkungen des Entgelts für die Funktionsverlagerung (Tz. 2.7.1 und 2.7.4) bleiben aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt, soweit entsprechende Nachweise durch den Steuerpflichtigen nicht erbracht werden.

3.2.2.5 Kapitalisierungszeitraum

In Schätzungsfällen ist von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum auszugehen, wenn keine Gründe für einen bestimmten, von den Umständen der Funktionsausübung abhängigen Kapitalisierungszeitraum ersichtlich sind.

3.3 Informationstransparenz

Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erfordert, dass der Besteuerung ein Handeln des Steuerpflichtigen und der nahe stehenden Person zugrunde gelegt wird, das dem Handeln ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter entspricht, da andernfalls das Zustandekommen marktkonformer Verrechnungspreise nicht erreicht werden kann. Bei Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten stehen sich unabhängige Geschäftspartner gegenüber, die jeweils ihre eigenen Interessen verfolgen und den gegebenen Verhandlungsspielraum nutzen, um für ihr Unternehmen die bestmöglichen Ergebnisse zu erzielen.

Durch das international anerkannte (z.B. OECD Leitlinien 1995 Tz. 5.4) und durch den BFH in ständiger Rechtsprechung bestätigte Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (vgl. BFH-Urteile vom 17. Mai 1995, II 1996, S. 204, vom 6. Dezember 1995, BStBl II 1996, S. 383, vom 19. Mai 1998, BStBl II 1998 S. 689 und vom 28. Januar 2004, BFH/NV S. 736) wird der zwischen nahe stehenden Personen regelmäßig fehlende Interessengegensatz simuliert. Die gesetzliche Fiktion der vollständigen Informations- und Markttransparenz nach § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG spiegelt die besonderen Umstände von Geschäftsbeziehungen zwischen nahe stehenden Unternehmen wider und fördert das Zustandekommen marktkonformer Verrechnungspreise. Die Transparenzklausel ist insbesondere für

den hypothetischen Fremdvergleich nach § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG von wesentlicher Bedeutung, wenn Gewinnaufteilungsaspekte (profit split) von Bedeutung sind, was in Fällen des Übergangs oder der Nutzungsüberlassung wesentlicher immaterieller Wirtschaftsgüter im Rahmen von Funktionsverlagerungen widerleglich unterstellt werden kann.

3.4 Maßgeblichkeit der abgeschlossenen Geschäfte; unternehmerische Dispositionsfreiheit

Der Grundsatz, dass ein Unternehmen frei entscheiden kann, ob und in welchem Umfang es Funktionen ausübt und Risiken und Gewinnchancen übernimmt und welche Ressourcen es dafür einsetzt (unternehmerische Dispositionsfreiheit), ist auch steuerlich anzuerkennen. Zur unternehmerischen Dispositionsfreiheit gehören auch Entscheidungen darüber, ob Funktionen selbst wahrgenommen, bei einem anderen (Konzern-) Unternehmen konzentriert, auf mehrere Unternehmen aufgeteilt werden oder ein Subunternehmer damit beauftragt wird. Weiterhin gehört die Entscheidung, ob anlässlich einer Funktionsverlagerung Wirtschaftsgüter übertragen oder zur Nutzung überlassen werden und Dienstleistungen erbracht werden, zur unternehmerischen Dispositionsfreiheit. Entsprechende Entscheidungen hat die Finanzbehörde für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des § 1 AStG regelmäßig zu akzeptieren.

Daraus folgt, dass der Einkünfteermittlung grundsätzlich der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt aus einer Geschäftsbeziehung mit einer nahe stehenden Person zugrunde zu legen ist. Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt (BMF-Schreiben vom 23. Februar 19983, BStBl I S. 218, Verwaltungsgrundsätze 1983, Tz. 2.1.2; siehe auch OECD Leitlinien 1995 Tz. 1.36). Stimmen die abgeschlossenen Verträge nicht mit dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten überein, ist auf den wirtschaftlichen Gehalt des tatsächlichen Verhaltens abzustellen (OECD Leitlinien 1995 Tz. 1.26 und Tz. 1.27).

Die Tatsache, dass innerhalb einer Unternehmensgruppe Leistungen erbracht werden, die zwischen fremden Dritten unüblich sind oder tatsächlich nicht vorkommen, z.B. Verlagerung von Entrepreneur-Funktionen (BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl I S. 570 - Verwaltungsgrundsätze Verfahren - Tz. 3.4.10.2 Buchstabe b) oder Personalentsendung (BMF-Schreiben vom 9. November 2001, BStBl I S. 796, Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung), führt für sich allein nicht dazu, dass solche Geschäftsbeziehungen dem Grunde nach nicht anzuerkennen wären. Vielmehr ist auch in solchen Fällen zu entscheiden, welches Entgelt zwischen fremden Dritten vereinbart worden wäre („hypothetischer Fremdvergleich“ § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG; vgl. Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 3.4.12.6 Buchstabe b und Verwaltungsgrundsätze 1983, Tz. 2.4.6; siehe auch OECD Leitlinien 1995 Tz. 1.10).

Die Finanzbehörde kann in Ausnahmefällen die vom Steuerpflichtigen gewählte rechtliche Gestaltung von Geschäftsbeziehungen außer Acht lassen, wenn sich der wirtschaftliche Gehalt von seiner vereinbarten äußeren Form unterscheidet oder wenn zwar Form und Gehalt übereinstimmen, die getroffenen Vereinbarungen aber von jenen abweichen, die fremde Dritte in wirtschaftlich vernünftiger Weise getroffen hätten und die tatsächlich gewählte Gestaltung der Steuerverwaltung im Ergebnis die Möglichkeit nimmt, einen angemessenen Verrechnungspreis zu bestimmen (siehe OECD Leitlinien 1995 Tz. 1.37).

3.5 Bilanzsteuerliche Folgen einer Funktionsverlagerung

Wird ein Transferpaket verlagert, hat der Steuerpflichtige u. a. für Bilanzierungszwecke festzustellen, welche einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile im Rahmen des Transferpakets übergegangen sind. Beim verlagernden Unternehmen müssen die betreffenden Wirtschaftsgüter aus der Bilanz ausscheiden, beim übernehmenden Unternehmen sind die Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile in der Bilanz zu aktivieren. Liegen dem Fremdvergleich entsprechende Vereinbarungen vor, gehen daraus für die betreffenden Wirtschaftsgüter, zu denen eventuell auch bisher nicht bilanzierte, selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens des verlagernden Unternehmens gehören, die Werte für die Bilanzierung beim übernehmenden Unternehmen hervor. Soweit der dem Fremdvergleich entsprechende Wert (Barwert) des Transferpakets nicht einzelnen Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, wird ein verbleibender Restbetrag als Geschäftswert ausgewiesen (BFH-Urteil vom 27. März 2001, BStBl II S. 771).

Die Bilanzierung richtet sich im Einzelfall nach dem Recht des Staates des übernehmenden Unternehmens. Bei Funktionsverlagerungen ins Inland ist das BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl I S. 570 – Verwaltungsgrundsätze Verfahren – Tz. 5 zu beachten.

3.6 Lieferungs- und Leistungsverkehr nach der Funktionsverlagerung

Die steuerliche Prüfung einer Funktionsverlagerung erstreckt sich sowohl auf die Angemessenheit der Entgelte für die Verlagerung selbst, als auch auf die Angemessenheit der Entgelte für den ggf. vorher und nachher stattfindenden laufenden Geschäftsverkehr.

Die Verrechnungspreise für den Liefer- und Leistungsverkehr nach der Funktionsverlagerung werden in der Regel nach anderen Grundsätzen zu bestimmen sein als vorher, denn die durch die Funktionsverlagerung entstandenen Änderungen müssen berücksichtigt werden.

Die Änderungen erfordern Aufzeichnungen zur Angemessenheit der vereinbarten Preise vor und nach Funktionsverlagerung, die der Steuerpflichtige entsprechend § 90 Abs. 3 Satz 2 AO, § 1 Abs. 1 und 3 GAufzV und BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl I S. 570 – Verwaltungsgrundsätze Verfahren – Tz. 3.4.12 ggf. zeitnah zu erstellen und auf Anforderung vorzulegen hat.

3.7 Kapitalertragsteuer, Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen und Umsatzsteuer

Für Geschäftsvorfälle, die Teil einer Funktionsverlagerung sind und für die nach § 4 Abs. 1 FVerlV gesonderte Verrechnungspreise angesetzt werden, gelten für Zwecke der Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff EStG), des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50a EStG) bzw. der Umsatzsteuer die allgemeinen Besteuerungsregeln.

3.8 Hinweise für Funktionsverlagerung bei Personengesellschaften

Eine Personengesellschaft kann nahe stehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG sein (siehe Tz. 1.4.3 des Anwendungsschreiben zum AStG vom 14.05.2004, BStBl I Sondernummer 1/2004). Die Regelungen des § 1 AStG und damit auch die Regelungen zu Funktionsverlagerungen sind daher auch auf Personengesellschaften, sei es als verlagerndes Unternehmen oder als übernehmendes Unternehmen, anzuwenden. Eine entsprechende Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ergibt sich auch aus Artikel 7 und Artikel 9 OECD-MA.

3.9 Hinweise für Funktionsverlagerungen zwischen Betriebsstätten

Für die Gewinnaufteilung zwischen Betriebsstätten gilt nach Artikel 7 OECD-MA ebenfalls der Fremdvergleichsgrundsatz (siehe Bericht der OECD „Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments“ vom 17. Juli 2008).

3.10 Behandlung von Funktionsverlagerungen bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2007

Nach § 21 Abs. 16 AStG gelten die Vorschriften des § 1 Abs. 1, 3 und 4 AStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (Artikel 7 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912) erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008. Nach der Gesetzesbegründung zu Ar-

tikel 7 (§ 1 AStG) des Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (BT-Drs. 16/4841, Seite 84) hat die Gesetzesänderung vor allem klarstellende und präzisierende Wirkung, soweit die besonderen Regelungen zu Funktionsverlagerungen Ausfluss des unverändert geltenden Fremdvergleichsgrundsatzes sind.

Die Regelungen zu Funktionsverlagerung sind daher - unter Berücksichtigung der nachstehenden Ausführungen - auch für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2007 anzuwenden.

3.10.1 Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, § 1 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 6 AStG

Nach dem Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters sind beide Vertragspartner in den Fremdvergleich einzubeziehen, da sie beide am Markt teilnehmen und der Markt die Bedingungen, insbesondere die Preise, bestimmt. Nur dadurch kommt es zu marktkonformen und ausgewogenen Bedingungen.

Dieses Prinzip ist gängige Besteuerungspraxis und entspricht der ständigen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 17. Mai 1995, BStBl II 1996 S. 204, vom 6. Dezember 1995, BStBl II 1996 S. 383, vom 19. Mai 1998, BStBl II S. 689 und vom 28. Januar 2004, BFH/NV S. 736). Die Gesetzesänderung hat insoweit nur klarstellende Wirkung.

3.10.2 Informationstransparenz, § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG

Die Regelung in § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG nach der für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes davon auszugehen ist, dass voneinander unabhängige Dritte alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen, ist für die sinnvolle Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes unabdingbar. Beruft sich ein Beteiligter für Veranlagungszeiträume vor 2008 darauf, dass er Informationen nicht geben oder Aufzeichnungen nicht vorlegen kann, weil ausschließlich eine nahe stehende Person darüber verfügt und die Herausgabe verweigert, liegt kein Verstoß des Beteiligten gegen seine Mitwirkungspflichten vor, wenn er weder rechtlich (z.B. gesellschaftsrechtlich) noch tatsächlich die Möglichkeiten hat, die Informationen oder Unterlagen bei dem Nahestehenden zu beschaffen und ihm auch eine Beweisvorsorge nicht möglich oder nicht zumutbar war (siehe BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl I S. 570 – Verwaltungsgrundsätze Verfahren – Tz. 3.3.2).

3.10.3 Ertragswertorientierte Gesamtbewertung, § 1 Abs. 3 Satz 5 ff. AStG

Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Fällen einer Funktionsverlagerung ist es erforderlich, den wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs festzustellen. Dazu gehört vor allem, die Gewinnauswirkungen zu bestimmen, um daraus die sachgerechten steuerrechtlichen Folgerungen für die Verrechnungspreise zu ziehen. Ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter beurteilen für Zwecke der Preisbestimmung eine Funktionsverlagerung – auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 – regelmäßig als wirtschaftlich einheitlichen Vorgang und bemessen das Entgelt sowohl für die Verlagerung insgesamt, als auch für die einzelnen Wirtschaftsgüter und Vorteile auf der Grundlage der betreffenden Gewinnpotenziale, siehe auch Tz. 1.2.1.

Auch in Veranlagungszeiträumen vor 2008 sind für Fälle von Funktionsverlagerungen die Unterlagen des Unternehmens, auf deren Grundlage die Entscheidung für die Funktionsverlagerung getroffen wurde, wesentlicher Ausgangspunkt für die steuerliche Behandlung und die Preisbestimmung der einzelnen Geschäftsvorfälle, aus denen sich die Funktionsverlagerung insgesamt zusammensetzt. Die in § 1 Abs. 3 Satz 10 erste Alternative AStG vorgesehene Ausnahme vom Grundsatz, die Preisbestimmung ausgehend von den Gewinnpotenzialen vorzunehmen, gilt auch für Veranlagungszeiträume vor 2008.

Kann ein Unternehmen in Veranlagungszeiträumen vor 2008, trotz Erfüllung seiner Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 90 AO, für die Fälle einer Funktionsverlagerung keine Unterlagen über die Gewinnerwartungen vorlegen, ist es nicht zu beanstanden, die tatsächliche Gewinnsituation des verlagernden Unternehmens vor der Funktionsverlagerung und die tatsächliche Gewinnsituation des übernehmenden Unternehmens nach der Funktionsverlagerung für die Preisbestimmung zugrunde zu legen. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Funktionsverlagerung andere Gewinnerwartungen aus der verlagerten Funktion für eines oder beide Unternehmen bestanden, die von den tatsächlich entstandenen Gewinnen abweichen.

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

Zwischen einer Bandbreite aus tatsächlichen Fremdvergleichsdaten (siehe BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl I S. 570 – Verwaltungsgrundsätze Verfahren – Tz. 3.4.12.5) und einem Einigungsbereich bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs, der sich aus zwei Grenzpreisberechnungen ergibt (keine tatsächlichen Fremdvergleichsdaten), ist zu unterscheiden. Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung, dass bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs auf Funktionsverlagerungen, mangels Glaubhaftmachung eines ande-

ren Werts, der Mittelwert des Einigungsbereichs der Einkünfteermittlung zugrunde zu legen ist, besteht erst für Veranlagungszeiträume ab 2008 (siehe Tz. 3.10).

In Veranlagungszeiträumen vor 2008, ist bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs auf Funktionsverlagerungen für die Bestimmung des Werts im Einigungsbereich, der dem Fremdvergleichsgrundsatz am besten entspricht und der deshalb für die Verrechnungspreise maßgeblich ist, von dem Erfahrungssatz auszugehen, dass sich fremde Dritte auf einen mittleren Wert einigen. Dies gilt insbesondere, wenn auf beiden Seiten ein gleichermaßen hohes Interesse am Zustandekommen des Geschäftes und gleichermaßen starke Verhandlungspositionen bestehen und wenn keine konkreten Anhaltspunkte für einen bestimmten Wert innerhalb des Einigungsbereiches erkennbar sind (vgl. auch BFH-Urteile vom 19. Januar 1994, BStBl II S. 725 und vom 28. Februar 1990, BStBl II S. 649). Im Übrigen gelten die allgemeinen Regeln zur Beweis- bzw. Darlegungslast (siehe BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl I S. 570 – Verwaltungsgrundsätze Verfahren – Tz. 2.1 i.V.m. Tz. 4).

3.10.5 Preisanpassungsklauseln

Eine vertraglich vereinbarte Preisanpassungsklausel der beteiligten Unternehmen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist grundsätzlich sowohl zugunsten wie auch zuungunsten des inländischen Unternehmens anzuerkennen. Hat der Steuerpflichtige seine Einkünfte nicht entsprechend der vereinbarten Preisanpassungsklausel ermittelt, ist eine Verrechnungspreiskorrektur in dem Jahr geboten, in dem die vertraglich vereinbarten Voraussetzungen eingetreten sind.

Die gesetzliche Fiktion einer Preisanpassungsklausel nach § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG gilt erst für Veranlagungszeiträume ab 2008.

Eine Verrechnungspreiskorrektur ist jedoch auch dann vorzunehmen, wenn sich fremde Dritte mit Erfolg auf eine Störung der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB oder, soweit nicht die Geltung deutschen Rechts vereinbart wurde, auf eine vergleichbare Regelung ausländischen Zivilrechts hätten berufen können. Das zivilrechtlich allgemein geltende Rechtsinstitut des „Wegfalls bzw. der Störung der Geschäftsgrundlage“, das Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben ist, muss auch im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 AStG berücksichtigt werden. Die Voraussetzungen für seine Anwendung sind erfüllt, wenn sich die Umstände, die Grundlage des Vertrages waren, schwerwiegend verändern und einem Vertragspartner insbesondere unter Berücksichtigung der vertraglichen oder gesetzlichen Risikoverteilung nach Treu und Glauben ein Festhalten am unveränderten Vertrag nicht zugemutet werden kann. Bei gegenseitigen Verträgen gehört die Vorstellung der Gleichwer-

tigkeit von Leistung und Gegenleistung immer zur Geschäftsgrundlage. Dies gilt auch dann, wenn diese Vorstellung bei den Vertragsverhandlungen nicht besonders zum Ausdruck gekommen ist. Wurde die Anwendung ausländischen Zivilrechts vereinbart und enthält dieses keine dem § 313 BGB vergleichbare Norm, kann unterstellt werden, dass sich ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter für den Fall einer Störung der Geschäftsgrundlage eine Preisanpassung ausdrücklich vorbehalten hätte.

Wann eine schwerwiegende Störung der Geschäftsgrundlage i.S.d. § 313 BGB bzw. nach Treu und Glauben vorliegt, ist entsprechend der zivilrechtlichen Rechtsprechung nach Maßgabe des Einzelfalls zu beurteilen. Weichen die prognostizierten Gewinne erheblich von den tatsächlich realisierten Gewinnen ab, ist davon auszugehen, dass sich fremde Dritte mit Erfolg auf eine Störung der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB hätten berufen können und auch tatsächlich berufen hätten.

Hierbei ist zu unterscheiden:

- Wirkt sich die Fehlprognose zu Lasten des deutschen Steueraufkommens aus, nimmt die Finanzbehörde eine Gewinnerhöhung in dem Jahr vor, in dem der ordentliche und gewissenhaft Geschäftsleiter eines unabhängigen Unternehmens eine Störung der Geschäftsgrundlage geltend gemacht hätte (siehe auch OECD Leitlinien 1995 Tz. 6.33 und Tz. 6.34).
- Wirkt sich die Fehlprognose zu Gunsten des deutschen Steueraufkommens aus, ist eine Korrektur auf der Grundlage des § 1 AStG nicht möglich. Ergeben sich keine Korrekturmöglichkeiten nach anderen Rechtsnormen, verbleibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, einen Antrag auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens nach den Doppelbesteuerungsabkommen zu stellen (§ 89 AO und Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren, BMF-Schreiben vom 13. Juli 2006, BStBl I S. 461).

3.10.6 Ausschöpfung des Schätzungsrahmens wegen Verletzung der Mitwirkungspflichten einer ausländischen nahe stehenden Person, § 162 Abs. 3 Satz 3 AO

§ 162 Abs. 3 Satz 3 AO ermöglicht der Finanzverwaltung eine Schätzung auf den für den Steuerpflichtigen ungünstigsten Punkt eines sich ergebenden Schätzungsrahmens, wenn der Sachverhalt wegen Verletzung der Mitwirkungs- oder Auskunftspflichten einer ausländischen nahe stehende Person nicht ausreichend aufgeklärt werden kann.

§ 162 Abs. 3 Satz 3 AO wurde durch Artikel 6 Nr. 5 Buchst. B des Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I S. 1912) mit Wirkung vom 18. August 2007 eingefügt. Die erweiterte Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 3 Satz 3 AO ist für Fälle von Funktionsverlagerungen anzuwenden, die sich nach dem 31. Dezember 2007 ereignet haben.

4 Besondere Aspekte bestimmter Funktionsverlagerungen

4.1 Verlagerung der Produktion

4.1.1 Verlagerung der Produktion auf einen Eigenproduzenten

Ein Unternehmen ist ein typischer Eigenproduzent, wenn es – neben der Produktion – die Vermarktungsfunktionen (z.B. Werbung, Vertrieb usw.) ausübt und über die dazugehörigen Entscheidungskompetenzen verfügt, wenn ihm die für die Funktionen wesentlichen Betriebsgrundlagen (Wirtschaftsgüter) zuzurechnen sind oder zur Nutzung überlassen wurden und wenn ihm die mit der Tätigkeit eines Eigenproduzenten verbundenen Chancen und Risiken (einschließlich des Absatzrisikos) zuzurechnen sind.

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn die Produktion (als Ganzes oder Teile davon – siehe Tz. 2.1.1) zusammen mit den zugehörigen Vermarktungsfunktionen auf ein übernehmendes Unternehmen übertragen wird. In diesen Fällen ist auch das übernehmende Unternehmen als Eigenproduzent tätig.

4.1.2 Umstellung eines Eigenproduzenten zum Auftragsfertiger

Verlagert ein als Eigenproduzent tätiges Unternehmen die Vermarktungsfunktionen und das Produktionsrisiko auf ein anderes nahe stehendes Unternehmen, wird das verlagernde Unternehmen zum Auftragsfertiger. In diesen Fällen besteht das Transferpaket regelmäßig aus den Wirtschaftsgütern, die der bisherige Eigenproduzent (Tz. 4.1.1) als Auftragsfertiger nicht mehr selbständig nutzt, z.B. der eigenständige Marktzugang, der Kundenstamm, die Vertriebsorganisation, das Know-how und andere immaterielle Wirtschaftsgüter. Mit der Funktion Produktion, einschließlich des dazugehörigen Vertriebs, gehen die damit verbundenen Chancen und Risiken, zusammen mit dem zugehörigen Gewinnpotenzial auf das übernehmende Unternehmen über.

Typische Merkmale eines Auftragsfertigers sind, dass er:

- keine Vermarktungsfunktionen wahrnimmt und keine Produktionsrisiken trägt, d.h. weder ein Auslastungs- noch ein Absatzrisiko trägt und auch keine eigenständigen Marktchancen wahrnimmt, weil sich der Auftraggeber rechtlich verpflichtet, für eine dauerhafte Auslastung der Produktionskapazitäten zu sorgen und die von ihm in Auftrag gegebene Produktion abzunehmen, oder weil der Auftraggeber tatsächlich auf Dauer für entsprechende Verhältnisse sorgt und
- Produkte bzw. Teile nicht selbst entwickelt, kein Eigentum an den der Produktion zugrunde liegenden immateriellen Wirtschaftsgütern hat oder erwirbt und
- über keine Entscheidungskompetenz verfügt, welche Produkte in welchen Mengen und in welcher Qualität hergestellt werden und in welchen Märkten und zu welchen Preisen die Produkte weiter verwendet oder vermarktet werden.

Ein Unterfall der Auftragsfertigung ist die Lohnfertigung. Während der Auftragsfertiger die Rohstoffe und das Material im eigenen Namen und auf eigene Rechnung beschafft, werden dem Lohnfertiger diese beigestellt.

Beispiel:

Die inländische B-GmbH ist eine Tochtergesellschaft eines ausländischen Getränkekonzerns (B-Ltd.). Dieser ist durch den Erwerb mehrerer Konkurrenzunternehmen stark gewachsen. Bis Ende 04 war der Konzern dezentral aufgestellt, d.h. alle Landesgesellschaften nahmen die Forschung, Produktion, Management, Vertrieb und Marketing eigenverantwortlich wahr. Im Jahr 05 wird die Steuerung der Entwicklung, der Produktion sowie des Vertriebs bei der B-Ltd. zentralisiert, um Kosten einzusparen. Die einzelnen Landesgesellschaften werden nur noch als Auftragsfertiger und Handelsvertreter für die B-Ltd. tätig. Dadurch werden die Gewinne der Landesgesellschaften signifikant geschmälert. Eine Übertragung immaterieller WG auf die B-Ltd. wird weder besonders vereinbart noch vergütet. Allerdings legen die Landesgesellschaften die Rezepturen der einzelnen Getränke gegenüber der B-Ltd. offen und übertragen dieser auch die Markenrechte und Warenzeichen.

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, da die wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter (Rezepturen, Markenrechte, Warenzeichen etc.) von der B-GmbH auf die B-Ltd. übertragen wurden und die Funktion der B-GmbH eingeschränkt wurde, denn diese ist nicht mehr als selbständiger Eigenproduzent tätig.

4.1.3 Verlagerung einer Produktion auf einen Auftragsfertiger

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn ein Eigenproduzent (siehe Tz. 4.1.1) seine Produktion ganz oder teilweise (z.B. für ein bestimmtes Produkt oder eine Produktgruppe) auf das übernehmende Unternehmen überträgt und

- das Produktions-Know-how und die wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt,

- die in Auftrag gegebene Produktion vollständig abnimmt,
- die Entscheidungsbefugnisse über den Produktionsvorgang und die Auslastung der Produktionskapazitäten behält und
- die wesentlichen Risiken trägt (z.B. Marktrisiko, Lagerrisiko, Gewährleistungsrisiko, Wechselkursrisiko usw.), die wesentlichen Funktionen ausübt (z.B. Finanzierung, Forschung und Entwicklung, Vertrieb) und Eigentümer der wesentlichen Wirtschaftsgüter (vor allem Patente, Know-how, Warenzeichen, Markenrechte) bleibt.

In diesen Fällen wird das übernehmende Unternehmen regelmäßig als Auftragsfertiger tätig, der die verlagerte Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt. Wird der Verrechnungspreis für die vom Auftragsfertiger hergestellten Produkte entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt, ist davon auszugehen, dass mit dem übergehenden Transferpaket keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen werden (§ 2 Abs. 2 FVerIV).

Dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend ist zu beachten, dass sich der Kostenaufschlag an einer angemessenen Kapitalrendite orientiert (siehe BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl I S. 570 – Verwaltungsgrundsätze Verfahren – Tz. 3.4.12.6 Buchstabe b zweiter Spiegelstrich) und berücksichtigt was unabhängige Auftragsfertiger in einer vergleichbaren Situation am Markt erwirtschaften. Daraus folgt, dass die Standortvorteile grundsätzlich weitgehend dem Auftraggeber zuzuordnen sind. Zwischen fremden Dritten wäre ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter des Auftraggebers nicht dazu bereit, die Standortvorteile mit dem Auftragsfertiger zu teilen. Vielmehr würde er diese vollständig für sich beanspruchen, insbesondere wenn der Auftragsfertiger leicht austauschbar ist. Dies ist Ergebnis der jeweiligen Verhandlungsmacht.

Dagegen gelten die allgemeinen Grundsätze der Funktionsverlagerung (§ 2 Abs. 2 Satz 2 FVerIV), wenn der übernehmende Auftragsfertiger mit den überlassenen immateriellen Wirtschaftsgütern bzw. unter Nutzung des zur Verfügung gestellten Know-hows selbständig am Markt (auch gegenüber anderen Konzerngesellschaften) tätig wird und er einen Gewinn erzielt, der die Verzinsung für risikolose langfristige Kapitalanlagen zuzüglich Tätigkeitszuschlag eines Auftragsfertigers bezogen auf das eingesetzte Kapital übersteigt (Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 3.4.12.6 Buchstabe b, 2. Spiegelstrich). Das gilt auch dann, wenn das verlagernde Unternehmen aus der Verlagerung Vorteile hat, z.B. günstige Einkaufspreise für die vom Auftragsfertiger hergestellten Produkte.

Für die Abrechnung der laufenden Geschäfte nach der Funktionsverlagerung ist zu beachten, dass die Kosten für die vom Auftraggeber ggf. beigestellten Rohstoffe, Materialien und zur

Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter (z.B. Know-how) nicht in die Kostenbasis für den Gewinnaufschlag des Auftragsfertigers einfließen dürfen, auch wenn dieser zivilrechtlich Eigentum erwirbt, weil insoweit bei ihm keine Wertschöpfung stattfindet.

4.1.4 Umstellung vom Auftragsfertiger oder Lohnfertiger zum Eigenproduzenten

Wird eine nahe stehende Person, die bisher als Auftragsfertiger tätig war, mit den zur Nutzung überlassenen – beigestellten – immateriellen Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen selbständig am Markt (auch gegenüber anderen Konzerngesellschaften) zu Preisen tätig, die höher sind als die Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode, ist zum Zeitpunkt der erstmaligen Erbringung gegenüber anderen Unternehmen für die bisher unentgeltlich vom verlagernden Unternehmen beigestellten Wirtschaftsgüter (Know-how, Maschinen usw.) und Vorteile eine Vergütung wie zwischen fremden Dritten zu verrechnen, weil das bisher nur als Auftragsfertiger tätige Unternehmen diese Wirtschaftsgüter nunmehr zur eigenen Marktteilnahme nutzt (§ 2 Abs. 2 Satz 2 FVerlV und Tz. 2.2.2.2).

In Fällen von Auftragsfertigern ist auf Dauer zu überwachen, ob und ggf. ab wann insoweit weitergehende Funktionen ausgeübt werden (erster Ausgangsumsatz, der nicht gegenüber dem verlagernden Unternehmen getätigt wird), damit rechtzeitig die steuerlichen Konsequenzen gezogen werden können. Dies gilt auch, wenn fremde Abnehmer oder andere Konzernunternehmen nur in geringem Umfang vom übernehmenden Unternehmen (bisheriger Auftragsfertiger) eigenständig beliefert werden.

Beispiel:

Ein inländischer Automobilzulieferer (MG) hat unter Einschaltung einer ausländischen Tochtergesellschaft (TG), die als Lohnfertiger für ihn fungiert, Auspuffanlagen an mehrere fremde Automobilhersteller vertrieben. Das Produktions-Know-how, die Rohstoffe und Maschinen wurden TG bisher unentgeltlich beigestellt. Nach mehreren Jahren beliefert die TG Kunden der MG eigenständig zu Marktpreisen.

Da die TG das Produktions-Know-how usw. der MG für die eigene Marktteilnahme nutzt, liegt mit Beginn der Belieferung der Kunden der MG zu Marktpreisen eine Funktionsverlagerung vor.

4.2 Verlagerung des Vertriebs

4.2.1 Verlagerung des Vertriebs auf einen Eigenhändler

Ein Unternehmen ist ein typischer Eigenhändler, wenn es die Vermarktungsfunktionen (z.B. Werbung, Vertrieb usw.) ausübt und über die dazugehörigen Entscheidungskompetenzen

verfügt, wenn ihm die für die Funktionen wesentlichen Betriebsgrundlagen (z.B. Kundenstamm) zuzurechnen sind und wenn ihm die mit der Tätigkeit eines Eigenhändlers verbundenen Chancen und Risiken (z.B. Lagerrisiko) zuzurechnen sind.

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn der Vertrieb (als Ganzes oder Teile davon – siehe Tz. 2.1.1) auf ein übernehmendes Unternehmen übertragen wird. In diesen Fällen ist regelmäßig auch das übernehmende Unternehmen als Eigenhändler tätig.

Bei der Bestimmung des Mindestpreis des verlagernden Unternehmens ist zu berücksichtigen, dass ein fremder Eigenhändler in vielen Fällen seine Vertriebsfunktion auch unabhängig von der Produktionsgesellschaft auf der Grundlage der eigenen Marktposition (u.a. Kundenstamm) weiter ausüben (Handlungsalternative) und ernsthaft konkurrieren könnte (z.B. Entgelt für Verzicht auf Konkurrenz).

Vergleichbares gilt für Vertragshändler, die allerdings – im Gegensatz zu Eigenhändlern – in die Absatzorganisation des Herstellers eingegliedert sind und über keinen eigenen Kundenstamm verfügen. Merkmale für einen Vertragshändler sind u.a. die Zuweisung eines bestimmten Absatzgebietes, Einräumung eines Alleinvertriebsrechtes, Berichtspflicht, Wettbewerbsbeschränkungen sowie die Einbeziehung in Preisbindungen und in Werbemaßnahmen des Herstellers (BGH-Urteil vom 25. März 1982, BB 1982 S. 2067).

4.2.2 Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär oder Agenten

In den Fällen der Funktionsänderung eines Eigenhändlers zum Kommissionär, Handelsvertreter oder Agenten ist zu prüfen, ob Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen oder zur Nutzung überlassen worden sind, für die ein fremder Dritter ein Entgelt zahlen würde. Insbesondere ist der Frage nachzugehen, wem der Kundenstamm bisher gehörte, ob und wann und zu welchem Entgelt er ggf. übertragen bzw. zur Nutzung überlassen wurde und ob das Eigentum an dem Kundenstamm für der Bemessung der Verrechnungspreise zutreffend berücksichtigt wurde. Die Funktionsänderung selbst und die damit einhergehende Verminderung von Chancen und Risiken ist für sich allein keine Funktionsverlagerung (siehe auch Tz. 2.8).

Beispiel:

Die A-GmbH vertreibt seit Jahren als Eigenhändler im Inland Büromaschinen für ihre ausländische Muttergesellschaft. Eine vertragliche Vereinbarung zur Geschäftsabwicklung wurde bisher nicht getroffen. Die A-GmbH hat ihren Kundenstamm im Laufe der Zeit selbst aufgebaut. Ihre Kunden sind überwiegend staatliche Einrichtungen und Großunternehmen mit ausgezeichneter Bonität, so dass bisher keine Forderungsausfälle zu verzeichnen waren. Die angemessene durchschnittliche Rohgewinnmarge, die zu fremdüblichen Gewinnen führt, betrug in den letzten fünf Jahren 30 %. Zum 01.01.06 schließt die A-GmbH mit ihrer Muttergesell-

schaft einen Kommissionärsvertrag ab. Im Zuge dessen gibt sie die Kundenbuchhaltung und die bisherige eigene Lagerhaltung auf. Sie überträgt die entsprechenden Wirtschaftsgüter auf ihre Mutter und baut das betroffene Personal ab. Im Vertrag wird ein Provisionssatz von 20 % der vermittelten Umsätze festgelegt. Die geringere Marge wird vor allem damit begründet, dass die A-GmbH als Kommissionär (im Gegensatz zum Eigenhändler) in Zukunft keine Vertriebsrisiken, insbesondere kein Forderungsausfall- und kein Lagerhaltungsrisiko mehr trägt.

Es liegt eine Funktionsverlagerung im Sinne dieses Schreibens vor, da die A-GmbH Wirtschaftsgüter überträgt, obwohl sie als unabhängiger Dritter dazu nicht gezwungen wäre, und in ihrer Geschäftstätigkeit eingeschränkt wird. Zu klären ist insbesondere das rechtliche Schicksal des bisherigen Kundenstamms der A-GmbH, den diese entweder übertragen oder überlassen haben kann. Dies hat der Steuerpflichtige aufzuklären, damit die notwendigen steuerlichen Folgen (Kaufpreis, Lizenzierung oder angemessene Berücksichtigung beim neuen Provisionssatz) gezogen werden können. Sollen die Gewinne der A-GmbH in Zukunft aus Datenbanken abgeleitet werden, ist für die Vergleichbarkeit zu beachten, wem das Eigentum am Kundenstamm zusteht. Die Nutzung des Kundenstamms erlaubt keine Aussage darüber.

Abwandlung (zur Abgrenzung):

Zum 01.01.06 wurden lediglich der Übergang des Forderungsausfallrisikos auf die Muttergesellschaft und der abgesenkte Provisionssatz vertraglich vereinbart. Die A-GmbH übt im Übrigen ihre Geschäftstätigkeit unverändert weiter aus.

Es liegt keine Funktionsverlagerung vor, da weder eine Geschäftsaktivität eingeschränkt noch Wirtschaftsgüter oder Vorteile, insbesondere kein Kundenstamm übertragen oder zur Nutzung überlassen wurden. Allerdings ist der Verrechnungspreis für die Geschäftsvorfälle nach Vertragsabschluss zu prüfen. Im Hinblick auf die Kundenstruktur und weil nach den Erfahrungen der Vergangenheit auch zukünftig nicht mit Forderungsausfällen zu rechnen ist, trägt die Begründung des Steuerpflichtigen für die Absenkung des Provisionssatzes nicht.

Unter bestimmten Umständen kann ein Kommissionär oder Agent für seinen Geschäftsherrn eine Vertreterbetriebsstätte begründen. Der Gewinn einer Vertreterbetriebsstätte (beschränkte Steuerpflicht des Geschäftsherrn) ist unabhängig von dem Gewinn des Vertreters (unbeschränkte Steuerpflicht) eigenständig zu ermitteln (siehe Part I Tz. 263 bis 283 OECD Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments). Derartige Fallgestaltungen sind nicht Gegenstand dieses Schreibens.

4.3 Verlagerung von Forschung und Entwicklung

Die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit kann auf verschiedene Art und Weise organisiert sein, z.B.:

- Das Unternehmen forscht ausschließlich für eigene Zwecke (Eigenforschung).

- Das Unternehmen gibt Forschung und Entwicklung bei einem anderen verbundenen Unternehmen in Auftrag (Auftragsforschung).
- Das Unternehmen forscht differenziert nach verschiedenen Projekten gleichzeitig für eigene Zwecke und als Dienstleistung für andere Unternehmen.
- Das Unternehmen forscht gemeinsam mit anderen Unternehmen im Rahmen eines Pools (Umlagevertrag, siehe BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999, BStBl I S. 1122 – Verwaltungsgrundsätze Umlageverträge).

Wird die Forschung und Entwicklung auf ein anderes verbundenes Unternehmen verlagert und wird das übernehmende Unternehmen als Auftragsforscher für das verlagernde Unternehmen tätig, findet § 2 Abs. 2 FVerlV Anwendung (siehe Tz. 2.2.2).

Wird die Forschung und Entwicklung auf ein anderes verbundenes Unternehmen verlagert und wird das übernehmende Unternehmen als Eigenforscher tätig, liegt eine Funktionsverlagerung vor. Das gilt auch, wenn die Funktion Forschung und Entwicklung des verlagernden Unternehmens nur eingeschränkt wird. Für diese Fälle wird insbesondere auf § 5 Nr. 2 GAufzV hingewiesen.

Beispiel:

Parallel zur Forschungsabteilung der P-AG (Inland) wird eine neue Tochtergesellschaft, die F-SA, als Forschungsunternehmen im Ausland gegründet. Das Personal, insbesondere die Forscher, hat die P-AG auf Dauer der F-SA überlassen. Die Forschungsaktivitäten der P-AG werden dauerhaft reduziert (Personalabbau, keine weiteren Geldmittel usw.), während die F-SA erfolgreiche Forschung/Anschlussforschung betreibt (Patente).

Eine Funktionsverlagerung liegt vor. Das Transferpaket umfasst z.B. das Forschungs-Know-how und Kenntnisse über laufende Forschungsprojekte.

4.4 Verlagerung von Dienstleistungen

Bei der Verlagerung von Dienstleistungen ist zu unterscheiden:

Hat das verlagernde Unternehmen die Dienstleistung (z.B. Buchhaltung, Marketing, Werbung) bisher nur für sich selbst erbracht, liegt nach der Funktionsverlagerung häufig ein Fall des § 2 Abs. 2 FVerlV (siehe Tz. 2.2.2) vor. Voraussetzung ist, dass das übernehmende Unternehmen diese Dienstleistungen nur gegenüber dem verlagernden Unternehmen erbringt.

Wenn das übernehmende Unternehmen die Dienstleistung auch bzw. ausschließlich für andere Unternehmen (auch konzernintern) erbringt, liegt eine Funktionsverlagerung vor. Etwas

anderes gilt, wenn das verlagernde Unternehmen darlegen kann, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen bzw. zur Nutzung überlassen wurden (§ 1 Abs. 5 FVerlV; siehe Tz. 2.1.5).

4.5 Verlagerung des Einkaufs

Die Verlagerung des Einkaufs erfolgt beispielsweise, um durch einen zentralen Einkauf Einkaufsvorteile (z.B. Rabatte) zu erlangen, die allen beteiligten Gesellschaften zu Gute kommen. Wird der Einkauf als Dienstleistung erbracht, ist dafür ein angemessener Kostenaufschlag zu berücksichtigen. Realisierte Einkaufsvorteile sind über fremdvergleichsübliche Verrechnungspreise oder im Rahmen eines Pools an die beteiligten Gesellschaften weiterzugeben.

Im konkreten Einzelfall kann eine Funktionsverlagerung vorliegen, wenn das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen z.B. Lieferantenkontakte, Marktkenntnisse überträgt bzw. überlässt. Dies kann z.B. durch Versetzung des im Einkauf tätigen Personals geschehen.

Preisbestimmung für den Übergang von Transferpaketen (Gewinnpotenzial)**Beispiel 1:**

Ein Unternehmen (Mutterkapitalgesellschaft - MG) hat ein Transferpaket auf eine neu gegründete ausländische Tochterkapitalgesellschaft (TG) übertragen. Der nachhaltig erzielbare jährliche Reingewinn nach Steuern (R) aus der übertragenen Funktion soll aus Sicht der verlagernden MG 600.000 € (Umsatz 48 Mio. €) betragen. Nach den Planungen der übernehmenden TG wird mit einem aus der Funktion nachhaltig erzielbaren Reingewinn nach Steuern i.H.v. 800.000 € (Umsatz 64 Mio. €) gerechnet. In beiden Fällen soll der quasi-risikolose Zins nach Steuern (p) 5 % betragen. Der angemessene Risikozuschlag (z) auf den Zinssatz soll 2,5 Prozentpunkte betragen. Der anzusetzende Zinssatz (i) beträgt somit 7,5 %.

A) Der Kapitalisierungszeitraum ist unbegrenzt.

Ausgehend von einem jährlich gleich bleibenden Reingewinn R ergibt sich der Ertragswert wie folgt:

$$\text{Ertragswert} = \frac{R}{i}$$

Mindestpreis		Höchstpreis
600.000 €		800.000 €
-----		-----
0,075		0,075
8.000.000 €		10.666.667 €

B) Der Kapitalisierungszeitraum (t) ist auf 5 Jahre begrenzt.

C) Der Kapitalisierungszeitraum (t) ist auf 10 Jahre begrenzt.

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

Ertragswert = Summe aller abgezinster Periodenerfolge der Jahre 1 – T

T = Kalkulationszeitraum

t = Periodenindex

R_t = Reingewinn nach Steuern des Jahres t, t = 1, 2, ..., T

Lösung:

Bei Zugrundelegung des Ertragswertverfahrens errechnet sich der **Mindestpreis** der verlagernden MG wie folgt:

		Fall B		Fall C
Mindestpreis	=	$\sum_{t=1}^T \frac{R_t}{(1+i)^t}$		$\sum_{t=1}^T \frac{R_t}{(1+i)^t}$
Mindestpreis	=	$\sum_{t=1}^5 \frac{600.000 \text{ €}}{(1+0,075)^t}$		$\sum_{t=1}^{10} \frac{600.000 \text{ €}}{(1+0,075)^t}$
Mindestpreis	=	$\sum_{t=1}^5 \frac{600.000 \text{ €}}{1,075^t}$		$\sum_{t=1}^{10} \frac{600.000 \text{ €}}{1,075^t}$
Mindestpreis	=	2.427.531 €		4.118.449 €

Bei Zugrundelegung des Ertragswertverfahrens errechnet sich der **Höchstpreis** der übernehmenden TG wie folgt:

		Fall B		Fall C
Höchstpreis	=	$\sum_{t=1}^T R_t$		$\sum_{t=1}^T R_t$
Höchstpreis	=	$\sum_{t=1}^5 800.000 \text{ €}$		$\sum_{t=1}^{10} 800.000 \text{ €}$
Höchstpreis	=	$\sum_{t=1}^5 800.000 \text{ €}$		$\sum_{t=1}^{10} 800.000 \text{ €}$
Höchstpreis	=	3.236.708 €		5.491.265 €

Da keine Anhaltspunkte oder Gründe für einen bestimmten Wert im Einigungsbereich ersichtlich sind, die dem Fremdvergleichsgrundsatz mit höchster Wahrscheinlichkeit entsprechen, ist der Mittelwert des Einigungsbereiches anzusetzen.

		Fall A	Fall B	Fall C
Mittelwert	=	9.333.333 €	2.832.119 €	4.804.857 €

I. Abwandlung zu Fall A (Ermittlung des Lizenzsatzes)

Das Transferpaket besteht aus drei Fertigungsanlagen und vier einzelnen Maschinen sowie zwei immateriellen Wirtschaftsgütern. Der fremdvergleichskonforme Marktpreis für die Fertigungsanlagen und einzelnen Maschinen beträgt unstreitig 4.333.333 €. Die materiellen Wirtschaftsgüter sollen auf das übernehmende Unternehmen übertragen werden. Die immateriellen Wirtschaftsgüter werden hingegen nur zur Nutzung überlassen.

Zur Ermittlung des Lizenzsatzes für die immateriellen Wirtschaftsgüter sind vom festgestellten Mittelwert im Fall A (9.333.333 €) die fremdvergleichskonformen Marktpreise für die Fertigungsanlagen und einzelnen Maschinen zum Zeitpunkt der Funktionsverlagerung (4.333.333 €) abzuziehen, da diese übertragen wurden. Somit ergibt sich im Zeitpunkt der Funktionsverlagerung eine jährlich zu fordernde Lizenzzahlung in Höhe von 375.000 € ($5.000.000 \text{ €} \times 7,5\%$). Bezogen auf einen dauerhaft zu erwartenden Umsatz von 64 Mio. € ergibt sich daraus ein Lizenzsatz in Höhe von 5,8593% ($= 375.000 \text{ €} / 64.000.000 \text{ €} \times 100$).

II. Abwandlung zu Fall B (Preisanpassungsklausel)

Bei der Prüfung der Jahre 01 bis 05 stellt der Betriebsprüfer fest, dass die TG – abweichend von den ursprünglichen Planungsunterlagen – einen tatsächlichen Reingewinn nach Steuern i.H.v. jährlich 1.100.000 € erzielt hat. Die Parteien (MG und TG) hatten weder eine Preisanpassungsklausel noch eine Lizenzvereinbarung getroffen. Aufgrund der tatsächlichen Gewinnentwicklung der TG ergibt sich ein neuer Höchstpreis von 4.450.473 €. Der Mittelwert des neuen Einigungsbereich beträgt 3.439.002 € und liegt somit außerhalb des ursprünglichen Einigungsbereichs. Damit ist eine erhebliche Abweichung gegeben.

Beispiel 2:

Die Reingewinne nach Steuern aus einer verlagerten Funktion entwickeln sich bei einer verlagernden Kapitalgesellschaft (A) und bei einer übernehmenden Kapitalgesellschaft (B) auf der Grundlage betriebswirtschaftlich fundierter, vorsichtiger Prognosen bei einem unterstellten Produktlebenszyklus von 4 Jahren voraussichtlich wie folgt:

<i>Jahr</i>	<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>	<i>04</i>	<i>01</i>	<i>02</i>	<i>03</i>	<i>04</i>
	<i>A, T €</i>	<i>A, T €</i>	<i>A, T €</i>	<i>A, T €</i>	<i>B, T €</i>	<i>B, T €</i>	<i>B, T €</i>	<i>B, T €</i>
Reingewinn vor Übertragung	100	200	300	305	0	0	0	0
Reingewinn nach Übertragung	10	95	190	190	100	120	150	160
Differenz	90	105	110	115	100	120	150	160

Lösung:

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

- Ertragswert = Summe aller abgezinste Periodenerfolge der Jahre 1 – T
i = Kapitalisierungszinssatz inklusive Risikozuschlag (hier: 10 %)
T = Kalkulationszeitraum (hier lt. Sachverhalt: 4 Jahre)
t = Periodenindex (läuft hier vom Jahr 01 bis zum Jahr 04)
R_t = Reingewinn nach Steuern) des Jahres *t* (*t* = 1,2,...T)

a) Verlagerndes Unternehmen:

$$\text{Mindestpreis} = \frac{90}{(1+0,1)^1} + \frac{105}{(1+0,1)^2} + \frac{110}{(1+0,1)^3} + \frac{115}{(1+0,1)^4}$$

$$\text{Mindestpreis} = \frac{90}{1,1} + \frac{105}{1,21} + \frac{110}{1,331} + \frac{115}{1,4641}$$

$$\text{Mindestpreis} = 81,8 + 86,8 + 82,6 + 78,5$$

$$\text{Mindestpreis} = \mathbf{329,7}$$

b) Übernehmendes Unternehmen:

$$\begin{aligned}
 \text{Höchstpreis} &= \frac{100}{(1 + 0,1)^1} + \frac{120}{(1 + 0,1)^2} + \frac{150}{(1 + 0,1)^3} + \frac{160}{(1 + 0,1)^4} \\
 \text{Höchstpreis} &= \frac{100}{1,1} + \frac{120}{1,21} + \frac{150}{1,331} + \frac{160}{1,4641} \\
 \text{Höchstpreis} &= 90,9 + 99,2 + 112,7 + 109,3 \\
 \text{Höchstpreis} &= \mathbf{412,1}
 \end{aligned}$$

c) Einigungsbereich:

Die Verhandlungspositionen (Einigungsbereich) hinsichtlich der Preisverhandlung für das übertragene Transferpaket liegen somit zwischen 329,7 T€ (= Mindestpreis) und 412,1 T€ (= Höchstpreis). Zwischen fremden Dritten beeinflussen u.a. die Verhandlungsmacht sowie ggf. wirtschaftliche Zwänge und Handlungsalternativen, welcher Wert letztlich vereinbart wird; liegen keine besonderen Anhaltspunkte vor spricht eine tatsächliche Vermutung für den Mittelwert von 370,9 T€ (Tz. 2.7.6).

Es bleibt den beteiligten Unternehmen überlassen, ob sie das Transferpaket vertraglich insgesamt oder in Teilen übertragen oder überlassen (Tz. 2.4.1) oder ob sie in geeigneten Fällen ein dem Fremdvergleich entsprechendes Ergebnis durch Anwendung einer Gewinnaufteilungsmethode (siehe BMF-Schreiben vom 12. April 2005, BStBl I S. 570 – Verwaltungsgrundsätze Verfahren – Tz. 3.4.10.3 Buchstabe c) erreichen.

Beispiel 3 zur Wertermittlung für Funktionsverlagerungen in Schätzungsfällen

Die inländische A-GmbH unterhält in Deutschland eine Produktionsstätte für Papiertaschentücher und eine für Toilettenpapier, die Produkte werden weltweit vertrieben.

Bei der steuerlichen Außenprüfung im Jahr 05 (Prüfungszeitraum 02 bis 04) stellt der Betriebsprüfer B fest, dass die Produktionsstätte, in der bisher Papiertaschentücher hergestellt worden sind, zum 31.12.03 geschlossen wurde. Seit dem 01.01.04 werden die Papiertaschentücher von der neu gegründeten südamerikanischen Tochterkapitalgesellschaft T-SA produziert und weltweit vertrieben. Die Herstellung und der Vertrieb von Toilettenpapier erfolgt auch in 04 weiterhin von Deutschland aus.

Ausweislich der dem Betriebsprüfer B vorgelegten Jahresabschlüsse hat sich der Reingewinn nach Steuern der inländischen A-GmbH wie folgt entwickelt:

	01	02	03	04
	2.000.000 €	2.000.000 €	1.900.000 €	1.000.000 €

In dem Reingewinn nach Steuern (R) sind Schließungskosten enthalten (im Jahr 03 100.000 €). Der Reingewinn nach Steuern der südamerikanischen T-SA stellt sich nach den Ermittlungen von B folgendermaßen dar:

	04
in Landeswährung	12.500.000
in Euro	1.250.000

Weitere Unterlagen wurden von der A-GmbH nicht zur Verfügung gestellt.

Da die A-GmbH trotz erkennbarer Kooperationsbereitschaft und Vorlage aller verfügbaren Unterlagen, die insgesamt verwertbare Aufzeichnungen darstellen, keine ausreichenden Berechnungen zur Bewertung vorlegen kann, schätzt B den Wert der Funktionsverlagerung zum 01.01.04 nach § 162 Abs. 2 AO. Anhand der vorgefundenen tatsächlichen Zahlen stellt er die nachfolgenden Überlegungen an:

Mindestpreis des verlagernden Unternehmens :

Reingewinn nach Steuern vor Funktionsverlagerung,	2.000.000 €
bereinigt um Schließungskosten	
Reingewinn nach Steuern nach Funktionsverlagerung	1.000.000 €
Reingewinn der Funktion (R)	<u>1.000.000 €</u>

Mangels weiterer Informationen geht B davon aus, dass die Differenz in Höhe von 1.000.000 € die durch die Funktionsverlagerung entstanden ist, in der Zukunft so fortgeschrieben werden kann. In Schätzungsfällen ist von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum auszugehen (siehe Tz. 3.2.2.5). Den risikolosen Basiszinssatz (p) zum 01.01.04 entnimmt B der Zinsstrukturkurve der deutschen Bundesbank für Zerobondanleihen (hier 3,14 %). Der Risikozuschlag (z) entspricht in Schätzungsfällen vereinfachend 50 % des risikolosen Zinssatzes (siehe Tz. 3.2.2.4); hier folglich 1,57 %. Damit sind alle Risiken, auch politische Risiken, Währungs- und Inflationsrisiken abgedeckt. Von dieser Ausgangsgröße (4,71 %) ist die inländische nominelle Steuerbelastung von 30 % abzuziehen, so dass sich ein anzusetzender Zinssatz (i) in Höhe von rund 3,3 % ergibt. Der Mindestpreis des verlagernden Unternehmens (A GmbH) berechnet sich wie folgt:

	R	1.000.000 €
Mindestpreis ohne Schließungskosten	----- i	----- 3,3 %
	=	30.303.030 €
Mindestpreis unter Einbeziehung der Schließungskosten	=	30.403.030 €

Um den Grenzpreis der übernehmenden T-SA zu bestimmen, kann B den inländischen risikolosen Zins und den entsprechenden Risikozuschlag verwenden, nachdem der ausländische Reingewinn in Euro umgerechnet wurde (siehe Tz. 3.2.2.4). Im Zeitpunkt der Funktionsverlagerung sollen nach amtlichem Umrechnungskurs 10 Einheiten der Landeswährung 1 € entsprechen. Dies entspricht auch dem durchschnittlichen Umrechnungskurs des Jahres 04.

Der Höchstpreis der übernehmenden südamerikanischen T-SA (Höchstpreis) berechnet sich wie folgt:

	R	1.250.000 €
Höchstpreis	----- i	----- 3,3 %
Höchstpreis	=	37.878.788 €

Somit ergibt sich ein Einigungsbereich von 30.403.030 € bis 37.878.788 €. Da keine Gründe für einen bestimmten Wert im Einigungsbereich ersichtlich sind, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht, ist der Mittelwert des Einigungsbereiches 34.140.909 € der Schätzung zugrunde zu legen (siehe Tz. 2.7.6). Dieser Wert ist ggf. nach § 4 FVerIV der Verrechnungspreisbestimmung für die betreffenden Wirtschaftsgüter und Vorteile zugrunde zu legen.

Abwandlung (Schätzung nach § 162 Abs. 3 Satz 3 AO):

Die A-GmbH und die südamerikanische T-SA sind jeweils 100%-ige Tochtergesellschaften der französischen X-SA. Der Sachverhalt ist im Übrigen unverändert, mit der Ausnahme, dass die A-GmbH keine Unterlagen über den Reingewinn nach Steuern der T-SA vorlegt. Sie trägt vor die X-SA würde ihr keine Unterlagen zur Verfügung stellen, lediglich der Reingewinn nach Steuern i.H.v. 12.500.000 in Landeswährung sei ihr telefonisch mitgeteilt worden.

B ermittelt (wie vorstehend) den Mindestpreis der A-GmbH mit 30.403.030 € und den Höchstpreis der T-SA mit 37.878.788 €. Auf Grund der von der X-SA nicht vorgelegten Unterlagen der T-SA bestehen erhebliche Zweifel, dass der Reingewinn nach Steuern der T-SA zutreffend ist. Hierfür ist Ursache, dass die ausländische Muttergesellschaft X-SA ihre Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO nicht erfüllt hat (§ 162 Abs. 3 Satz 3 AO).

B schätzt den Wert des Transferpakets nach § 162 Abs. 3 Satz 2 AO mit dem Höchstpreis im Einigungsbereich, d.h. mit 37.878.788 € und legt diesen der weiteren Verrechnungspreisbestimmung für die betreffenden Wirtschaftsgüter und Vorteile nach § 4 FVerlV zugrunde.