

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 113**

**Funktionsverlagerungen zwischen  
nahe stehenden Personen  
im Sinne des § 1 AStG**

**Theoretische Grundlagen  
und empirische Analyse**

**Von**

**Stefan Greil**



**Duncker & Humblot · Berlin**

STEFAN GREIL

Funktionsverlagerungen zwischen  
nahe stehenden Personen  
im Sinne des § 1 AStG

Schriften zum Steuerrecht

Band 113

# Funktionsverlagerungen zwischen nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 AStG

Theoretische Grundlagen  
und empirische Analyse

Von

Stefan Greil



Duncker & Humblot · Berlin

Die Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät  
der Graduate School of Law, Economics and Society  
der Julius-Maximilians-Universität Würzburg  
hat diese Arbeit im Jahre 2012 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 20

Alle Rechte vorbehalten  
© 2014 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Fremddatenübernahme: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen  
Druck: Buch Bücher de GmbH, Birkach  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-14281-1 (Print)  
ISBN 978-3-428-54281-9 (E-Book)  
ISBN 978-3-428-84281-0 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*In Gedenken*



„All our dreams can come true, if we have the courage to pursue them.“

*Walt Disney*

## **Vorwort**

Grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Unternehmen bieten steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten: Zum einen kann der Steuerpflichtige in anderen Staaten steuerlich günstigere Bedingungen in Anspruch nehmen, zum anderen können infolge von Umstrukturierungsmaßnahmen Gewinnverschiebungen in andere Staaten stattfinden und die Steuereinnahmen des ursprünglichen Staates vermindern. Da solche Umstrukturierungsvorgänge vornehmlich konzernintern stattfinden, bedürfen diese Transaktionen aufgrund eines unterstellten mangelnden Interessengegensatzes zwischen den beteiligten Unternehmen aber einer besonderen steuerlichen Würdigung, um willkürliche Gewinnverschiebungen zu verhindern. Bedeutend ist insbesondere die steuerliche Erfassung von stillen Reserven, die den zu verlagernden Vermögenswerten und Vorteilen innewohnen. Deshalb versucht nicht nur die Bundesrepublik Deutschland Verlagerungsvorgänge und, damit einhergehend, den Übergang von Vermögenswerten und Vorteilen in steuerrechtlichen Normen zu erfassen. Dennoch soll dieser staatliche Eingriff nur einen geringen bzw. keinen Einfluss auf eine unternehmerische Entscheidung haben, da anderenfalls die Überlegungen von Geschäftsleitern verzerrt werden können.

Eine dieser Normen, die im Fokus der Ausarbeitung steht, ist die Regelung zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen i. S. d. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG, die mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 normiert und durch die Funktionsverlagerungsverordnung sowie die Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung ergänzt wurde. Hierdurch werden die Übertragung und Verlagerung von unternehmerischen Funktionen auf ausländische nahe stehende Personen erfasst. Diese Regelung (Rechtsstand 2011) wird im theoretischen Teil der vorliegenden Arbeit eingehend betrachtet, um einen wissenschaftlichen Beitrag zur Interpretation der Regelung zu leisten. Auf diesen Ausführungen und den hieraus gewonnenen Erkenntnissen aufbauend wurde im Jahr 2011 eine umfassende empirische Untersuchung durchgeführt. Ziel dieser Untersuchung war es, neue wissenschaftliche Erkenntnisse über die praktischen Auswirkungen der Regelung zu erlangen.

Die hier vorliegende Arbeit wurde an der Graduate School of Law, Economics and Society (GSLES) der Julius-Maximilians-Universität in Würzburg als Dissertation angenommen.

Würzburg, Dezember 2013

*Stefan Greil*



# Inhaltsverzeichnis

|   |    |
|---|----|
| <b>Einleitung</b> .....   | 25 |
| <b>A. Einführung: Konzerninterne Verlagerung wirtschaftlicher Aktivitäten</b> .....               | 32 |
| I. Einkünfteabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen .....                                     | 32 |
| 1. Grundlagen .....   | 32 |
| 2. Direkte Methode der Einkünfteabgrenzung – Verrechnungspreise .....                             | 33 |
| 3. Berichtigung von Einkünften i. S. d. AStG .....  | 38 |
| a) Überblick .....  | 38 |
| b) Tatbestandsmerkmale des § 1 AStG .....   | 39 |
| aa) Nahe stehende Person i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG .....   | 39 |
| bb) Geschäftsbeziehung i. S. d. § 1 Abs. 5 AStG .....   | 40 |
| cc) Minderung von Einkünften aufgrund eines Verstoßes gegen den<br>Fremdvergleichsgrundsatz ..... | 42 |
| 4. Berichtigung von Einkünften i. S. d. Art. 9 OECD-MA .....                                      | 43 |
| II. Steuerlich relevante Aspekte einer grenzüberschreitenden Umstrukturierung ...                 | 45 |
| III. Steuerplanung bei einer grenzüberschreitenden Umstrukturierung .....                         | 50 |
| <b>B. Die Funktionsverlagerung im Steuerrecht</b> .....   | 57 |
| I. Steuerliche Erfassung einer Funktionsverlagerung im Sinne des § 1 AStG .....                   | 57 |
| 1. Sinn und Zweck der Etablierung des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG .....                                | 57 |
| 2. Die Funktion im deutschen Steuerrecht .....  | 59 |
| a) Tatbestandsmerkmale einer Funktion im Sinne des AStG .....                                     | 60 |
| aa) Geschäftstätigkeit .....  | 60 |
| bb) Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben .....                                    | 60 |
| cc) Organischer Teil des Unternehmens .....   | 61 |
| b) Eine neue Definition der Funktion im deutschen Steuerrecht .....                               | 62 |
| c) Abgrenzung gegenüber dem Teilbetrieb .....   | 63 |
| aa) Der Teilbetrieb im deutschen Steuerrecht .....  | 64 |
| (1) Gewisse Selbstständigkeit .....   | 65 |
| (2) Betriebliche Lebensfähigkeit .....  | 66 |
| (3) Organische Geschlossenheit .....  | 67 |
| bb) Zwischenfazit: Abgrenzung der Funktion gegenüber dem Teilbetrieb                              | 68 |

|   |     |
|---|-----|
| d) Exkurs: Abgrenzung der Funktion gegenüber dem Tätigkeitszweig              | 69  |
| e) Exkurs: Die Funktion im Sinne der OECD                                     | 70  |
| f) Zwischenfazit: Die Funktion im deutschen Steuerrecht                       | 72  |
| 3. Die Funktionsverlagerung im deutschen Steuerrecht                          | 73  |
| a) Mögliche Ausprägungen einer Funktionsverlagerung                           | 73  |
| aa) Funktionsausgliederung  | 73  |
| bb) Funktionsabschmelzung   | 74  |
| cc) Funktionsabspaltung   | 75  |
| dd) Funktionsausweitung   | 76  |
| ee) Funktionsverdoppelung   | 76  |
| ff) Zwischenfazit: Ausprägungen einer Funktionsverlagerung                    | 76  |
| b) Tatbestandsvoraussetzungen einer Funktionsverlagerung                      | 77  |
| aa) Bestandteile des Transferpakets   | 78  |
| (1) (Immaterielle) Wirtschaftsgüter   | 78  |
| (2) Sonstige Vorteile   | 82  |
| (3) Chancen und Risiken   | 83  |
| bb) Funktionseinschränkung  | 84  |
| cc) Zeitweise Funktionsverlagerung  | 85  |
| c) Zwischenfazit: Die Funktionsverlagerung im deutschen Steuerrecht           | 85  |
| 4. Die Rechtsfolge einer Funktionsverlagerung im deutschen Steuerrecht        | 86  |
| a) Die Ermittlung des Fremdvergleichspreises                                  | 88  |
| aa) Funktions- und Risikoanalyse  | 88  |
| bb) Der hypothetische Fremdvergleich – Allgemein                              | 90  |
| (1) Simulation eines Preisbildungsprozesses                                   | 90  |
| (2) Abstellen auf den Mittelwert des Einigungsbereiches                       | 92  |
| (3) Informationstransparenz   | 94  |
| (4) Erweiterung des Besteuerungsanspruchs auf Wertbestandteile im Ausland     | 95  |
| cc) Exkurs: Grundsatz des <i>dealing at arm's length</i> gemäß Art. 9 OECD-MA | 98  |
| b) Der hypothetische Fremdvergleich für die Bewertung eines Transferpakets    | 100 |
| aa) Indirekte oder direkte Bewertung des Transferpakets                       | 101 |
| (1) Indirekte Bewertung des Transferpakets                                    | 101 |
| (2) Direkte Bewertung des Transferpakets                                      | 103 |
| bb) Bewertungsmaßstab – Der Reingewinn nach Steuern (Barwert)                 | 104 |
| (1) Der Reingewinn  | 104 |
| (2) Berücksichtigung von Steuern  | 107 |
| (a) Berücksichtigung von Steuern auf Unternehmensebene                        | 107 |
| (b) Berücksichtigung von Steuern auf Anteilseignerebene                       | 108 |

|   |            |
|---|------------|
| (c) Erfassung der Besteuerung des Veräußerungsgewinns . . . . .   | 109        |
| (d) Berücksichtigung einer steuermindernden Abschreibung . . . . .                                      | 110        |
| (3) Der funktions- und risikoadäquate Zinssatz . . . . .  | 112        |
| (4) Prognosezeitraum und Bewertungszeitpunkt . . . . .  | 113        |
| c) Zwischenfazit: Rechtsfolge einer Funktionsverlagerung im deutschen Steuerrecht . . . . .             | 115        |
| 5. Die Gesamtbewertung des Transferpakets . . . . .   | 117        |
| a) Hintergrund und Rechtfertigung der Gesamtbewertung des Transferpakets . . . . .                      | 117        |
| aa) Erfassung der Übertragung von immateriellen Vermögenswerten . . . . .                               | 117        |
| bb) Erfassung der Übertragung eines Geschäfts- und Firmenwerts . . . . .                                | 121        |
| (1) Der Geschäfts- und Firmenwert . . . . .   | 121        |
| (2) Übergang des Geschäfts- und Firmenwerts . . . . .   | 123        |
| cc) Erfassung der Übertragung von Geschäftschancen . . . . .  | 126        |
| dd) Gesamtbewertung erst bei Vorliegen eines Teilbetriebs? . . . . .                                    | 129        |
| ee) Übergang eines <i>going concern</i> ? . . . . .   | 132        |
| b) Ausnahmen von der Gesamtbewertung gemäß dem AStG und der FVerIV . . . . .                            | 133        |
| aa) Ausnahmen von der Gesamtbewertung gemäß dem AStG a. F. und der FVerIV . . . . .                     | 133        |
| bb) Neufassung des § 1 Abs. 3 Sätze 9 und 10 AStG . . . . .   | 135        |
| cc) Zwischenfazit: Ausnahmen von der Gesamtbewertung gemäß dem AStG und der FVerIV . . . . .            | 138        |
| c) Exkurs: Nutzungsüberlassung – Minderung steuerlicher Härten . . . . .                                | 138        |
| d) Zwischenfazit: Die Gesamtbewertung des Transferpakets . . . . .                                      | 141        |
| II. Die Funktionsverlagerung aus Sicht der OECD . . . . .   | 143        |
| III. Präzisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes – Etablierung von Rechtssicherheit . . . . .           | 146        |
| IV. Prüfung, Dokumentation und Steuerbefolgungskosten einer Funktionsverlagerung . . . . .              | 151        |
| 1. Prüfung einer Funktionsverlagerung seitens der Finanzverwaltung . . . . .                            | 151        |
| 2. Lösungsansätze für Verrechnungspreisdispute des Steuerpflichtigen mit der Finanzverwaltung . . . . . | 153        |
| 3. Dokumentation einer Funktionsverlagerung . . . . .   | 156        |
| 4. Steuerbefolgungskosten einer Funktionsverlagerung . . . . .  | 160        |
| V. Steuerplanung bei einer grenzüberschreitenden Umstrukturierung II . . . . .                          | 164        |
| <b>C. Empirische Untersuchung . . . . .</b>   | <b>168</b> |
| I. Einleitung . . . . .   | 168        |
| II. Forschungsdesign . . . . .  | 171        |
| 1. Wahl der schriftlichen Befragung als Erhebungsinstrument . . . . .                                   | 171        |

|  |            |
|--|------------|
| 2. Der Fragebogen .....  | 174        |
| a) Einführung .....  | 174        |
| b) Die Entwicklung des Fragebogens .....   | 175        |
| c) Besonderheiten des Onlinefragebogens .....  | 180        |
| d) Das Anschreiben zum Fragebogen .....  | 180        |
| III. Bestimmung von Grund- und Erhebungsgesamtheit .....   | 181        |
| 1. Grundlagen .....  | 181        |
| 2. Bestimmung von Grundgesamtheit und Stichprobe der empirischen Untersuchung .....  | 183        |
| a) Beratungsunternehmen .....  | 183        |
| b) Unternehmen im Sinne des § 1 AStG .....   | 186        |
| c) Betriebsprüfer .....  | 189        |
| IV. Durchführung und Ergebnisse der Untersuchung .....   | 190        |
| 1. Versand der Einladungen zur Teilnahme an der Untersuchung .....   | 190        |
| 2. Analyse und Bewertung des Rücklaufs .....   | 191        |
| a) Analyse und Bewertung des Rücklaufs – Beratungsunternehmen .....  | 191        |
| b) Analyse und Bewertung des Rücklaufs – Unternehmen .....   | 195        |
| c) Zusammenfassung – Analyse und Bewertung des Rücklaufs .....   | 198        |
| 3. Deskription des Untersuchungsfeldes (nach Rücklauf) .....   | 200        |
| a) Charakteristika der Beratungsunternehmen .....  | 200        |
| b) Charakteristika der Unternehmen .....   | 203        |
| 4. Ergebnisse der empirischen Untersuchung .....   | 209        |
| a) Einfluss der Regelung zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen auf das Entscheidungsverhalten von Unternehmen .....                       | 209        |
| b) Einfluss der Regelung zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen auf die Komplexität des Steuerrechts .....                                 | 218        |
| c) Einfluss der Regelung zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen auf die Rechtssicherheit – Präzisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes ... | 240        |
| d) Den Verlagerungsvorgängen zugrundeliegende Funktionen .....   | 261        |
| e) Ergebnis .....  | 263        |
| <b>Thesenförmige Zusammenfassung .....</b>   | <b>266</b> |
| <b>Anhang I: Gesetzestext des § 1 AStG .....</b>   | <b>271</b> |
| <b>Anhang II: Einladungsanschreiben .....</b>  | <b>274</b> |
| <b>Anhang III: Fragebogen Beratungsunternehmen .....</b>   | <b>275</b> |
| <b>Anhang IV: Fragebogen Unternehmen .....</b>   | <b>282</b> |

|  |     |
|--|-----|
| <b>Anhang V: Teilnehmergruppenauswertung – Beratungsunternehmen/Unternehmen</b>                  | 288 |
| <b>Anhang VI: Teilnehmergruppenauswertung – Unternehmen</b>                                      | 290 |
| <b>Anhang VII: Teilnehmergruppenauswertung – Beratungsunternehmen</b>                            | 292 |
| <b>Anhang VIII: Übersicht Ergebnisse Binomialtest – Beratungsunternehmen</b>                     | 295 |
| <b>Anhang IX: Übersicht Ergebnisse Binomialtest – Unternehmen</b>                                | 297 |
| <b>Anhang X: Übersicht Zusammenhänge – Beratungsunternehmen</b>                                  | 299 |
| <b>Anhang XI: Übersicht Zusammenhänge – Unternehmen (Steuerabteilung)</b>                        | 301 |
| <b>Anhang XII: Übersicht Größenklasse Unternehmen und Größenordnung der verlagerten Funktion</b> | 303 |
| <b>Quellenverzeichnis</b>  | 304 |
| I. Literaturverzeichnis  | 304 |
| II. Rechtsquellenverzeichnis   | 337 |
| 1. Gesetze   | 337 |
| 2. Richtlinien und Verordnungen  | 338 |
| 3. Gesetzesmaterialien   | 338 |
| 4. Internationale Richtlinien  | 339 |
| 5. EG-Richtlinien  | 340 |
| 6. Doppelbesteuerungsabkommen  | 340 |
| III. Rechtsprechungsverzeichnis  | 341 |
| 1. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH)   | 341 |
| 2. Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (RFH)   | 345 |
| 3. Entscheidungen der Finanzgerichte (FG)  | 345 |
| 4. Entscheidungen des Bundesgerichtshofs (BGH)   | 346 |
| 5. Entscheidungen des Reichsgerichts (RG)  | 346 |
| 6. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG)   | 346 |
| 7. Entscheidungen der Landgerichte (LG) und Oberlandesgerichte (OLG)                             | 346 |
| 8. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)   | 347 |
| IV. Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen   | 347 |
| <b>Sachverzeichnis</b>   | 349 |

## Tabellenverzeichnis

|              |   |     |
|--------------|---|-----|
| Tabelle 1:   | Vier Formen der Aus- bzw. Verlagerung von wirtschaftlichen Aktivitäten                    | 46  |
| Tabelle 2:   | Besteuerung der Gewinnausschüttung einer ausländischen Tochtergesellschaft                | 54  |
| Tabelle 3:   | Aperiodische Steuereffekte  | 55  |
| Tabelle 4:   | Korrekturnormen bei der Nutzungsüberlassung   | 139 |
| Tabelle 5:   | Verwendete Intervallskalen im Fragebogen  | 177 |
| Tabelle 6:   | Verwendete Ordinalskalen im Fragebogen  | 178 |
| Tabelle 7:   | Zusammensetzung des Rücklaufs der Teilnehmer  | 192 |
| Tabelle 8:   | Zusammensetzung des Rücklaufs der Absagen und spezifische Rücklaufquoten                  | 192 |
| Tabelle 9:   | Übersicht über die Gründe einer Nichtteilnahme – Beratungsunternehmen                     | 193 |
| Tabelle 10:  | Zusammensetzung des gesamten Rücklaufs und Übersicht über die spezifischen Rücklaufquoten | 193 |
| Tabelle 11:  | Übersicht über die Gründe einer Nichtteilnahme – Unternehmen                              | 197 |
| Tabelle 12:  | Übersicht über den Rücklauf der Absagen   | 197 |
| Tabelle 13:  | Übersicht Standardabsagen – Kontaktvariante   | 199 |
| Tabelle 14:  | Position der Teilnehmer   | 200 |
| Tabelle 15 : | Definition von Kleinstunternehmen sowie kleinen und mittleren Unternehmen                 | 204 |
| Tabelle 16:  | Auszug Einordnung in Größenklassen gem. § 3 BpO   | 205 |
| Tabelle 17:  | Test auf Binomialverteilung (I)   | 213 |
| Tabelle 18:  | Bedeutende Aspekte für den Standort Deutschland   | 214 |
| Tabelle 19:  | Test auf Binomialverteilung (II)  | 215 |
| Tabelle 20:  | Bedeutung der Dokumentation in Abhängigkeit zur Zugehörigkeitsdauer                       | 221 |
| Tabelle 21:  | Inanspruchnahme Beratungs-Know-how – Budget – Beratungsunternehmen                        | 225 |
| Tabelle 22:  | Inanspruchnahme Beratungs-Know-how – Budget – Unternehmen                                 | 226 |

|              |   |     |
|--------------|---|-----|
| Tabelle 23:  | Inanspruchnahme Beratungs-Know-how – Veränderung Anzahl Beratungsleistungen .....           | 227 |
| Tabelle 24:  | Zusätzliches Personal eingestellt in Abhängigkeit zur Position .....                        | 228 |
| Tabelle 25:  | Spezialwissen .....   | 229 |
| Tabelle 26:  | Gestaltungsalternativen .....   | 230 |
| Tabelle 27 : | Spezialwissen – Inanspruchnahme Beratungs-Know-how – Beratungsunternehmen .....             | 231 |
| Tabelle 28:  | Spezialwissen – Budget – Beratungsunternehmen .....   | 231 |
| Tabelle 29 : | Spezialwissen – Inanspruchnahme Beratungs-Know-how – Unternehmen .....                      | 232 |
| Tabelle 30:  | Spezialwissen – Budget – Unternehmen .....  | 232 |
| Tabelle 31:  | Spezialwissen in Abhängigkeit zur Position .....  | 233 |
| Tabelle 32:  | Gestaltungsalternativen – Budget – Beratungsunternehmen .....                               | 234 |
| Tabelle 33:  | Korrelation administrativer und monetärer Aufwand – Beratungsunternehmen .....              | 236 |
| Tabelle 34 : | Korrelation administrativer und monetärer Aufwand – Unternehmen ..                          | 236 |
| Tabelle 35:  | Gruppenstatistik (I) .....  | 238 |
| Tabelle 36:  | Administrativer Aufwand in Abhängigkeit zur Position .....                                  | 238 |
| Tabelle 37:  | Gruppenstatistik (II) .....   | 240 |
| Tabelle 38:  | Positionen/Akzeptanz von Verrechnungspreisen für Verlagerungsvorgänge .....                 | 241 |
| Tabelle 39:  | Akzeptanz von Verrechnungspreisen – Verlagerungsvorgänge unterlassen .....                  | 242 |
| Tabelle 40:  | Zusammenfassende Übersicht – Konkrete Vorgaben .....  | 243 |
| Tabelle 41:  | Zusammenfassende Übersicht – Praxisgeeignet .....   | 245 |
| Tabelle 42:  | Zusammenfassende Übersicht – OECD entsprechender Ansatz .....                               | 245 |
| Tabelle 43:  | Praxisgeeignet – Verlagerungsvorgänge unterlassen .....                                     | 245 |
| Tabelle 44:  | OECD entsprechender Ansatz – Verlagerungsvorgänge unterlassen ...                           | 246 |
| Tabelle 45:  | OECD entsprechender Ansatz – Akzeptanz von Verrechnungspreisen – Beratungsunternehmen ..... | 247 |
| Tabelle 46:  | OECD entsprechender Ansatz – Akzeptanz von Verrechnungspreisen – Unternehmen .....          | 247 |
| Tabelle 47:  | Position/Praxisgeeignet .....   | 248 |
| Tabelle 48:  | Position/OECD-Ansatz .....  | 249 |
| Tabelle 49:  | Korrelation Ergebnis der Betriebsprüfung Vergangenheit und Erwartung für die Zukunft .....  | 253 |

|             |   |     |
|-------------|---|-----|
| Tabelle 50: | Korrelation Ergebnis der Betriebsprüfung Vergangenheit und Erwartung für die Zukunft (II) .....                       | 254 |
| Tabelle 51: | Zu welchem Verfahren führte diese Prüfung überwiegend in Abhängigkeit des Ergebnisses der Betriebsprüfung? .....      | 256 |
| Tabelle 52: | Zu welchem Verfahren wird diese Prüfung überwiegend in Abhängigkeit des Ergebnisses der Betriebsprüfung führen? ..... | 257 |
| Tabelle 53: | Entwicklung Wertansätze für Verlagerungsvorgänge – Verlagerungsvorgänge unterlassen .....                             | 259 |
| Tabelle 54: | Gruppenstatistik (III) .....  | 261 |

## Abbildungsverzeichnis

|               |  |     |
|---------------|--|-----|
| Abbildung 1:  | Lieferungs- und Leistungsaustausch – Internationaler Konzern . . . . .                           | 36  |
| Abbildung 2:  | Gestaltungsmöglichkeiten der Verlagerung einer wirtschaftlichen Aktivität . . . . .              | 49  |
| Abbildung 3:  | Barrieren bei einer Verlagerung (Auszug) . . . . .   | 51  |
| Abbildung 4:  | Mögliche Beteiligte bei einer Funktionsverlagerung im internationalen Konzern . . . . .          | 183 |
| Abbildung 5:  | Spezifische Rücklaufquoten – Beratungsunternehmen . . . . .                                      | 192 |
| Abbildung 6:  | Spezifische Rücklaufquoten – Unternehmen . . . . .   | 196 |
| Abbildung 7:  | Position der Teilnehmer – Beratungsunternehmen . . . . .   | 200 |
| Abbildung 8:  | Größenklasse (Umsatz in EUR pro Jahr) – Unternehmen . . . . .                                    | 205 |
| Abbildung 9:  | Wirtschaftszweig – Unternehmen . . . . .   | 206 |
| Abbildung 10: | Position der Teilnehmer – Unternehmen . . . . .  | 207 |
| Abbildung 11: | Position der Teilnehmer – Unternehmen (II) . . . . .   | 208 |
| Abbildung 12: | Entwicklung Verlagerungsvorgänge seit dem Jahr 2008 . . . . .                                    | 210 |
| Abbildung 13: | Verlagerungsvorgänge seit dem Jahr 2008 unterlassen bzw. reduziert . .                           | 210 |
| Abbildung 14: | Gründe für das Unterlassen bzw. Reduzieren von Funktionsverlagerungen                            | 212 |
| Abbildung 15: | Bedeutende Aspekte für eine Reduzierung von Verlagerungsvorgängen (Sehr hoch und hoch) . . . . . | 214 |
| Abbildung 16: | Politische Rahmenbedingungen – Vergleich Zugehörigkeitsdauer . . . . .                           | 216 |
| Abbildung 17: | Wirtschaftsethische Aspekte – Vergleich Zugehörigkeitsdauer . . . . .                            | 217 |
| Abbildung 18: | Steuerliche Konsequenzen – Vergleich Zugehörigkeitsdauer . . . . .                               | 217 |
| Abbildung 19: | Einfluss auf die Dokumentation – Beratungsunternehmen . . . . .                                  | 218 |
| Abbildung 20: | Einfluss auf die Dokumentation – Unternehmen . . . . .   | 219 |
| Abbildung 21: | Umfang der Dokumentation – Teilnehmergruppen . . . . .   | 220 |
| Abbildung 22: | Einsatz von unternehmensexternen Beratern . . . . .  | 221 |
| Abbildung 23: | Übersicht über die Gründe für eine Verrechnungspreisberatung . . . . .                           | 222 |
| Abbildung 24: | Inanspruchnahme von unternehmensexternem Beratungs-Know-how . .                                  | 223 |
| Abbildung 25: | Budget für die steuerliche Verrechnungspreisberatung erhöht . . . . .                            | 224 |

|   |     |
|---|-----|
| Abbildung 26: Budget für die steuerliche Verrechnungspreisberatung erhöht (II) . . . . .                          | 225 |
| Abbildung 27: Entwicklung Anzahl der Beratungsleistungen . . . . .  | 226 |
| Abbildung 28: Zusätzliches Personal eingestellt . . . . .   | 228 |
| Abbildung 29: Spezialwissen/Gestaltungsalternativen – Beratungsunternehmen . . . . .                              | 229 |
| Abbildung 30: Spezialwissen/Gestaltungsalternativen – Unternehmen . . . . .                                       | 229 |
| Abbildung 31: Administrativer Aufwand – Unternehmen/Beratungsunternehmen . . . . .                                | 237 |
| Abbildung 32: Monetärer Aufwand – Unternehmen/Beratungsunternehmen . . . . .                                      | 239 |
| Abbildung 33: Monetärer Aufwand – Steuerabteilung/Beratungsunternehmen . . . . .                                  | 240 |
| Abbildung 34: Akzeptanz von Verrechnungspreisen für Verlagerungsvorgänge . . . . .                                | 241 |
| Abbildung 35: Konkrete Vorgaben . . . . .   | 243 |
| Abbildung 36: Praxisgeeignet . . . . .  | 244 |
| Abbildung 37: OECD-Ansatz . . . . .   | 244 |
| Abbildung 38: Erfahrung mit der Betriebsprüfung vor 2008 . . . . .  | 250 |
| Abbildung 39: Erfahrung mit der Betriebsprüfung seit 2008 . . . . .   | 250 |
| Abbildung 40: Zukunftserwartung . . . . .   | 250 |
| Abbildung 41: Ergebnis der Betriebsprüfung – Erhöhung der Bemessungsgrundlage –<br>Beratungsunternehmen . . . . . | 251 |
| Abbildung 42: Ergebnis der Betriebsprüfung – Erhöhung der Bemessungsgrundlage –<br>Unternehmen . . . . .          | 251 |
| Abbildung 43: Zu welchem Verfahren führte diese Prüfung überwiegend? – Beratungs-<br>unternehmen . . . . .        | 255 |
| Abbildung 44: Zu welchem Verfahren wird diese Prüfung überwiegend führen? – Bera-<br>tungsunternehmen . . . . .   | 256 |
| Abbildung 45: Entwicklung Wertansätze für Verlagerungsvorgänge . . . . .  | 258 |
| Abbildung 46: Rechtssicherheit – Unternehmen/Beratungsunternehmen – Fremdver-<br>gleich . . . . .                 | 260 |
| Abbildung 47: Rechtssicherheit – Steuerabteilung/Beratungsunternehmen – Fremdver-<br>gleich . . . . .             | 261 |
| Abbildung 48: Größenordnung der verlagerten Funktionen . . . . .  | 262 |
| Abbildung 49: Aktivitäten, die überwiegend ins Ausland verlagert wurden . . . . .                                 | 263 |

## Abkürzungsverzeichnis

|         |   |
|---------|---|
| a. A.   | anderer Ansicht/Auffassung  |
| Abl.    | Amtsblatt der Europäischen Union  |
| Abl. EG | Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften   |
| Abs.    | Absatz  |
| Abschn. | Abschnitt   |
| abzgl.  | abzüglich   |
| AEOA    | Anwendungserlass zur Abgabenordnung   |
| a. F.   | alte Fassung  |
| AfA     | Absetzung für Abnutzung   |
| AG      | Aktiengesellschaft/Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)                               |
| AK      | Anschaffungskosten  |
| AktG    | Aktiengesetz  |
| Alt.    | Alternative   |
| Anm.    | Anmerkung   |
| AO      | Abgabenordnung  |
| Arbkr.  | Arbeitskreis  |
| Art.    | Artikel   |
| ASiG    | Gesetz über die Besteuerung von Auslandsbeziehungen                                   |
| ATO     | Australian Taxation Office  |
| Aufl.   | Auflage   |
| Az.     | Aktenzeichen  |
| BB      | Betriebs-Berater (Zeitschrift)  |
| BC      | Bilanzbuchhalter und Controller (Zeitschrift)   |
| begr.   | begründet   |
| BFH     | Bundesfinanzhof   |
| BFHE    | Entscheidungen des Bundesfinanzhofs   |
| BFH/NV  | Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – nicht veröffentlicht (Zeitschrift) |
| BFuP    | Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)                            |
| BGB     | Bürgerliches Gesetzbuch   |
| BGBI.   | Bundesgesetzblatt   |
| BGH     | Bundesgerichtshof   |
| BGHZ    | Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen                                 |
| bgN     | betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer   |
| BilMoG  | Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz   |
| BMF     | Bundesministerium der Finanzen  |
| BR-Drs. | Bundesrat-Drucksache  |
| bspw.   | beispielsweise  |
| BStatG  | Gesetz über die Statistik für Bundeszwecke  |
| BStBk   | Bundessteuerberaterkammer   |
| BStBl.  | Bundessteuerblatt   |

|           |  |
|-----------|--|
| BT-Drs.   | Bundestag-Drucksache   |
| Buchst.   | Buchstabe  |
| BVerfG    | Bundesverfassungsgericht   |
| BVerfGE   | Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts                               |
| BWF       | Barwertfaktor  |
| BZ        | Börsen-Zeitung   |
| BZSt      | Bundeszentralamt für Steuern   |
| bzw.      | beziehungsweise  |
| CAPM      | Capital Asset Pricing Model  |
| CRA       | Canada Revenue Agency  |
| DB        | Der Betrieb (Zeitschrift)  |
| DBA       | Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen) |
| DCF       | Discounted Cashflow  |
| ders.     | derselbe   |
| d. h.     | das heißt  |
| dies.     | dieselben/dieselbe   |
| diesbzgl. | diesbezüglich  |
| DIHK      | Deutscher Industrie- und Handelskammertag                                  |
| Diss.     | Dissertation   |
| DIW       | Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung                                |
| DNotZ     | Deutsche Notar-Zeitschrift   |
| DS        | Der Sachverständige (Zeitschrift)  |
| DStR      | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)  |
| DStRE     | Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)                  |
| DStZ      | Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)                                      |
| EBIT      | Earnings before interest and taxes   |
| EFG       | Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)                            |
| EG        | Europäische Gemeinschaft   |
| Einl.     | Einleitung   |
| EK        | Eigenkapital   |
| ErbStG    | Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz                                 |
| ErbStRG   | Erbschaftsteuerreformgesetz  |
| Erg.-Lfg. | Ergänzungslieferung  |
| ESTB      | Der Ertragsteuerberater (Zeitschrift)                                      |
| ESTG      | Einkommensteuergesetz  |
| ESTH      | Einkommensteuer-Hinweise   |
| ESTR      | Einkommensteuerrichtlinien   |
| et al.    | et alii  |
| EU        | Europäische Union  |
| EUR       | Euro   |
| EuZW      | Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht                               |
| evtl.     | eventuell  |
| EZB       | Europäische Zentralbank  |
| f.        | folgende   |
| F.        | Framework  |
| FB        | Finanz-Betrieb (Zeitschrift)   |
| ff.       | fortfolgende   |

|          |  |
|----------|--|
| FG       | Finanzgericht  |
| FR       | Finanzrundschau (Zeitschrift)                                  |
| FS       | Festschrift  |
| FVerIV   | Funktionsverlagerungsverordnung                                |
| GAufzV   | Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung                       |
| GesRZ    | Der Gesellschafter (Zeitschrift)                               |
| GewStG   | Gewerbesteuergesetz  |
| Gl. A.   | Gleicher Auffassung/Ansicht                                    |
| GmbHG    | Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung  |
| GmbHR    | Die GmbH-Rundschau (Zeitschrift)                               |
| GmbH-StB | GmbH-Steuer-Berater (Zeitschrift)                              |
| GoB      | Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung                         |
| GrS      | Großer Senat (des Bundesfinanzhofs)                            |
| GSLES    | Graduate School of Law, Economics and Society                  |
| GuV      | Gewinn- und Verlustrechnung                                    |
| Hdb.     | Handbuch   |
| HGB      | Handelsgesetzbuch  |
| hrsg.    | herausgegeben  |
| Hs.      | Halbsatz   |
| i. d. F. | in der Fassung   |
| i. d. R. | in der Regel   |
| IDW      | Institut der Wirtschaftsprüfer                                 |
| IDW-FN   | IDW Fachnachrichten (Zeitschrift)                              |
| i. e. S. | im eigentlichen Sinn   |
| IfM      | Institut für Mittelstandsforschung                             |
| IFRS     | International Financial Reporting Standards                    |
| i. H. v. | in Höhe von  |
| insb.    | insbesondere   |
| IRS      | Internal Revenue Service                                       |
| IRZ      | Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung                 |
| i. S. d. | im Sinne des/der   |
| ISI      | Fraunhofer-Institut für System- und Innovationsforschung       |
| IStR     | Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)                      |
| ITPJ     | International Transfer Pricing Journal (Zeitschrift)           |
| i. V. m. | in Verbindung mit  |
| IW       | Institut der deutschen Wirtschaft Köln                         |
| IWB      | Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)                 |
| iwd      | Informationsdienst des Instituts der deutschen Wirtschaft Köln |
| Jg.      | Jahrgang   |
| Kap.     | Kapitel  |
| KMU      | Kleine und mittelständische Unternehmen                        |
| KoR      | Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)          |
| KPM      | Knowledge and Process Management (Zeitschrift)                 |
| KStG     | Körperschaftsteuergesetz                                       |
| KStR     | Körperschaftsteuerrichtlinien                                  |
| LG       | Landgericht  |
| Mio.     | Millionen  |
| MNU      | multinationale Unternehmen/Unternehmung                        |

|           |  |
|-----------|--|
| Mrd.      | Milliarde  |
| m. w. N.  | mit weiteren Nachweisen/Nennungen  |
| n. F.     | neue Fassung   |
| No.       | Number   |
| Nr.       | Nummer   |
| NWB       | Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)  |
| NZG       | Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)  |
| OECD      | Organisation for Economic Co-operation and Development   |
| OECD-MA   | OECD-Musterabkommen  |
| OECD-RL   | OECD-Verrechnungspreisrichtlinien  |
| OLG       | Oberlandesgericht  |
| p. a.     | per anno   |
| PIR       | Praxis der Internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)   |
| PrEStG    | Preußische Einkommensteuergesetz   |
| PwC       | PricewaterhouseCoopers   |
| PWP       | Perspektiven der Wirtschaftspolitik (Zeitschrift)  |
| R         | Richtlinie   |
| Rd.       | Randnummer   |
| RdA       | Recht der Arbeit (Zeitschrift)   |
| RFH       | Reichsfinanzhof  |
| RG        | Reichsgericht  |
| RGZ       | Entscheidungssammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen   |
| RIW       | Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)   |
| Rn.       | Randnummer   |
| Rspr.     | Rechtsprechung   |
| RStBl.    | Reichssteuerblatt  |
| Rz.       | Randziffer   |
| S.        | Seite  |
| Sec.      | Section  |
| SER       | The Singapore Economic Review (Zeitschrift)  |
| SEStEG    | Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften |
| sj        | steuer-journal (Zeitschrift)   |
| SKAT      | Dänische Steuer- und Zollverwaltung  |
| Slg.      | Sammlung   |
| Sp.       | Spalte   |
| S:R       | Status:Recht (Zeitschrift)   |
| StB       | Der Steuerberater (Zeitschrift)  |
| Stbg      | Die Steuerberatung (Zeitschrift)   |
| StbJb     | Steuerberaterjahrbuch  |
| StBp      | Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)  |
| stR       | Stille Reserven  |
| StuB      | Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)   |
| StuW      | Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)  |
| StVergAbG | Steuervergünstigungsabbaugesetz  |
| TMTPT     | Tax Management – Transfer Pricing Report (Zeitschrift)   |

|              |  |
|--------------|--|
| Tz.          | Textziffer   |
| Tzn.         | Textziffern  |
| u. a.        | unter anderem  |
| Ubg          | Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)                                  |
| UMAG         | Gesetz zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts |
| UmwG         | Umwandlungsgesetz  |
| UmwStG       | Umwandlungssteuergesetz  |
| Univ.        | Universität  |
| UntStRefG    | Unternehmensteuerreformgesetz  |
| US           | United States (of America)   |
| US-GAAP      | United States Generally Accepted Accounting Principles                     |
| usw.         | und so weiter  |
| u. U.        | unter Umständen  |
| UW           | Unternehmenswert   |
| v.           | von/vom  |
| v. a.        | vor allem  |
| VerwGr-FVerl | Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung                                 |
| vGA          | verdeckte Gewinnausschüttung   |
| vgl.         | vergleiche   |
| Vol.         | Volume   |
| Vorbem.      | Vorbemerkung   |
| VWG 1983     | Verwaltungsgrundsätze 1983   |
| WG           | Wirtschaftsgut   |
| WiB          | Wirtschaftsrechtliche Beratung (Zeitschrift)                               |
| WiSt         | Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)                        |
| WISU         | Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)                                       |
| WPg          | Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)                                       |
| wrp          | Wettbewerb in Recht und Praxis (Zeitschrift)                               |
| z. B.        | zum Beispiel   |
| ZfB          | Zeitschrift für Betriebswirtschaft   |
| zbf          | Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung                          |
| ZfCM         | Zeitschrift für Controlling & Management                                   |
| ZfHF         | Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung                         |
| ZfWB         | Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht                                 |
| ZGE          | Zahlungsmittelgenerierenden Einheit  |
| ZGR          | Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht                       |
| ZHR          | Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht              |
| ZPO          | Zivilprozessordnung  |
| zugl.        | zugleich   |
| z. w. T.     | zu wenige Teilnehmer   |
| zzgl.        | zuzüglich  |

## Symbolverzeichnis

|                            |  |
|----------------------------|--|
| BW                         | Buchwert (des Transferpakets)  |
| FP                         | Fremdvergleichspreis (des Transferpakets)  |
| G <sub>K</sub>             | Gewinn des Konzerns  |
| G <sub>MG</sub>            | Gewinn der Muttergesellschaft  |
| G <sub>TG</sub>            | Gewinn der Tochtergesellschaft   |
| GP <sub>i</sub>            | Grenzpreis bzw. Wert des Transferpakets des Verkäufers bzw. Käufers  |
| GPF <sub>Abg</sub>         | Grenzpreis der Funktion des funktionsabgebenden Unternehmens   |
| GPF <sub>Aufn</sub>        | Grenzpreis der Funktion des funktionsaufnehmenden Unternehmens   |
| i                          | sicherer Zinssatz/Basiszinsfuß/risikofreier Zinssatz   |
| i <sub>A</sub>             | Zinssatz im Ausland  |
| i <sub>S</sub>             | Nettokalkulationszinssatz  |
| i <sub>D</sub>             | Zinssatz in Deutschland  |
| RG                         | Reingewinn nach Steuern  |
| RG <sub>t</sub>            | Reingewinn nach Steuern zum Zeitpunkt t  |
| s                          | Steuersatz   |
| s <sub>A</sub>             | Steuerbelastung im Auslandsfall bei 100 %iger Ausschüttung und 100 %iger Beteiligung der Mutterkapitalgesellschaft an der Tochterkapitalgesellschaft |
| s <sub>D</sub>             | Steuersatz in der Bundesrepublik Deutschland   |
| s <sub>Est</sub>           | Einkommensteuersatz/Abgeltungsteuersatz  |
| s <sub>GewSt</sub>         | Gewerbesteuersatz  |
| s <sub>KSt</sub>           | Körperschaftsteuersatz   |
| s <sub>KStA</sub>          | Körperschaftsteuersatz im Ausland  |
| s <sub>Quellensteuer</sub> | Quellensteuersatz  |
| s <sub>SolZ</sub>          | Solidaritätszuschlag   |
| s <sub>VG</sub>            | Steuerbelastung des Veräußerungsgewinns  |
| stR <sub>TP</sub>          | stille Reserven des Transferpakets   |
| t                          | Zeitpunkt t  |
| T                          | Dauer der Periode/Endzeitpunkt T   |
| UW <sub>NV</sub>           | Unternehmenswert nach der Verlagerung  |
| UW <sub>VV</sub>           | Unternehmenswert vor der Verlagerung   |
| VP <sub>F</sub>            | Veräußerungspreis bzw. Verrechnungspreis des Transferpakets  |

## Einleitung

Geschäftsleiter von Unternehmen haben die Unternehmensstrategie am Unternehmensinteresse und zum Wohl der Gesellschaft auszurichten, um eine langfristige Rentabilität des Unternehmens zu sichern. Um dieses Ziel zu erreichen, sind u. a. die Unternehmensstruktur sowie die Wertschöpfungskette effizient auszugestalten. Dabei stellt „eine einmal in organisatorischer und rechtlicher Hinsicht gewählte Struktur“ für ein Unternehmen „nichts Endgültiges“<sup>1</sup> dar, sodass Geschäftsleiter Unternehmensumstrukturierungen vornehmen werden, um die Unternehmensstruktur an das sich wandelnde Umfeld anzupassen.

Durch das Zusammenwachsen nationaler Volkswirtschaften in eine gemeinsame Weltwirtschaft mit umfassenden grenzüberschreitenden Austauschbeziehungen<sup>2</sup> und der Möglichkeit der Erschließung neuer Märkte seitens der Unternehmen sowie der Mobilität und Flexibilität derselbigen, erfolgen solche Umstrukturierungen auch grenzüberschreitend. Diese länderübergreifenden Sachverhalte bieten steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, wodurch die Bedeutung des internationalen Steuerrechts<sup>3</sup> sowohl für die Unternehmen selbst als auch für die betroffenen Fiskus zunimmt. Zum einen kann der Steuerpflichtige in anderen Staaten steuerlich günstigere Bedingungen in Anspruch nehmen,<sup>4</sup> zum anderen können infolge von Umstrukturierungsmaßnahmen Gewinnverschiebungen in andere Staaten stattfinden und die Steuereinnahmen des ursprünglichen Staates vermindern.

Da solche Umstrukturierungsvorgänge vornehmlich konzernintern stattfinden, bedürfen diese Transaktionen aufgrund eines unterstellten mangelnden Interessengegensatzes zwischen den beteiligten Unternehmen, einer besonderen steuerlichen Würdigung, um willkürliche Gewinnverschiebungen zu verhindern. In diesem Zusammenhang erfahren insbesondere Verlagerungsvorgänge von speziell auf mobilen Produktionsfaktoren beruhenden wirtschaftlichen Aktivitäten eines Unternehmens zentrale Bedeutung,<sup>5</sup> die bspw. durch Produktion, Vertrieb, Forschung und Entwicklung, Beschaffung, Finanzierung, Investition, Leitung und Verwaltung repräsentiert werden.<sup>6</sup> Dabei wird regelmäßig nicht nur die hier zugehörige Aktivitätsausübung selbst übertragen, sondern es erfolgt zudem ein Transfer von Vermögenswerten, die sich im Vermögen der übertragenden Gesellschaft

---

<sup>1</sup> *Herzig* (1994), S. 1. Vgl. auch *Burkert* (2003b), S. 360.

<sup>2</sup> Der Globalisierungsprozess ist keine neue Erscheinung, da sich dieser bis in die Kolonialzeit zurückverfolgen lässt. Vgl. *Macharzina/Fisch* (2004), Sp. 359; *Koch* (2006), S. 5.

<sup>3</sup> Vgl. hierzu *Kluge* (2000), Rn. A 3; *Vogel* (2008), Einl. Rz. 6.

<sup>4</sup> Vgl. *Schön* (2003), S. 175.

<sup>5</sup> Vgl. auch *Kluge* (2000), Rn. N 350; *Schreiber* (2008b), S. 469.

<sup>6</sup> Vgl. *Eisele* (2003), S. 11.

befinden. Insbesondere immateriellen Werten kommt eine wesentliche Bedeutung zu.<sup>7</sup> Im Folgenden werden die Verlagerungen von Funktionen und wirtschaftlichen Aktivitäten, die Teil eines Umstrukturierungsvorganges sein können, synonym verstanden, wobei sich der Ausdruck der Verlagerung einer Funktion speziell auf das AStG bezieht.

Nicht nur der Verlust der künftigen Ertragskraft des inländischen Unternehmens ist von fiskalischem Interesse. Bedeutender ist die steuerliche Erfassung von stillen Reserven, die den zu verlagernden Vermögenswerten und Vorteilen innewohnen. Diese sind zu besteuern, wenn sie am Markt z. B. durch einen Verkauf des die stillen Reserven enthaltenden Wirtschaftsguts bestätigt werden, eine Änderung der persönlichen, sachlichen oder räumlichen Zurechnung erfolgt.<sup>8</sup> Folgerichtig versucht nicht nur die Bundesrepublik Deutschland Verlagerungsvorgänge und, damit einhergehend, den Übergang von Vermögenswerten und Vorteilen in steuerrechtlichen Normen zu erfassen. Dennoch soll dieser staatliche Eingriff nur einen geringen bzw. keinen Einfluss auf eine unternehmerische Entscheidung haben, da anderenfalls die Überlegungen von Geschäftsleitern verzerrt werden können, was u. U. zu ökonomisch unvorteilhaften Entscheidungen führt.<sup>9</sup>

Eine dieser Normen ist die Regelung zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen i. S. d. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG, die mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG)<sup>10</sup> normiert und durch die Funktionsverlagerungsverordnung (FVerV)<sup>11</sup> sowie die Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung<sup>12</sup> ergänzt wurde.<sup>13</sup> Hierdurch werden die Übertragung und Verlagerung von unternehmerischen Funktionen auf ausländische nahe stehende Personen erfasst. Im Folgenden werden der Ausdruck nahe stehende Person im Sinne des AStG und der Ausdruck Konzern bzw. konzernintern synonym verwendet, obwohl der aktienrechtliche Konzernbegriff nicht deckungsgleich sein muss (siehe hierfür §§ 15–19 AktG).

---

<sup>7</sup> Vgl. *Finsterwalder* (2006), S. 355; *Engel* (1986), S. 12 f.

<sup>8</sup> Stille Reserven stellen die Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert eines Wirtschaftsguts und dessen steuerlichem Wert dar. Das Realisationsprinzip verbietet den steuerlichen Zugriff auf Wertsteigerungen vor deren Bestätigung durch einen Umsatzakt. Dabei ist zu unterscheiden, ob das betreffende Wirtschaftsgut dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen ist, sowie zu differenzieren, ob bspw. eine Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft oder eine Betriebsstätte vorgenommen wird. Vgl. *Scheffler* (2009), S. 441; *Schreiber* (2008b), S. 470.

<sup>9</sup> Vgl. *Schön* (2003), S. 154 f.

<sup>10</sup> UntStRefG v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

<sup>11</sup> Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung – FVerV) v. 12.8.2008, BGBl. I 2008, S. 1680, BStBl. I 2009, S. 34.

<sup>12</sup> Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung). Vgl. BMF v. 13.10.2010 IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl. I 2010, S. 774–810.

<sup>13</sup> Sogenannte Trias-Lösung.

§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG statuiert: „Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert (Funktionsverlagerung) und ist auf die verlagerte Funktion Satz 5 anzuwenden, weil für das Transferpaket als Ganzes keine zumindest eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte vorliegen, hat der Steuerpflichtige den Einigungsbereich auf der Grundlage des Transferpakets unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen.“<sup>14</sup>

Ein Zweck dieser Regelung ist die Vermeidung von Gewinnverlagerungen ins Ausland, die auf unangemessenen Entgelten zwischen nahe stehenden Personen beruhen.<sup>15</sup> Folgerichtig werden im vorgenannten Sinne verstandene Funktionsverlagerungen systematisch den Verrechnungspreisen zugeordnet<sup>16</sup> und sind besonders im Hinblick der Angemessenheit von Verrechnungspreisen zu beurteilen.<sup>17</sup> Die Rechtsfolge einer Funktionsverlagerung ist, dass regelmäßig eine Bewertung eines Transferpakets unter der Berücksichtigung von funktions- und risikoadäquaten Zinssätzen vorzunehmen ist, um die Bemessung des Entgelts für die Verlagerung einer Funktion als angemessen zu beurteilen. Diese ertragswertorientierte Gesamtbewertung<sup>18</sup> ist an die Grundsätze der Unternehmensbewertung angelehnt und soll eine fremdvergleichskonforme Erfassung einer Funktionsverlagerung gewährleisten.

Dieses Vorgehen, das kritisiert wird und sogar zur Forderung der Abschaffung der Regelung führte,<sup>19</sup> kann einerseits als vorbildhaft, andererseits als unkoordiniertes Verhalten zu Ungunsten eines reibungslosen Welthandels angesehen werden, da kein anderer Staat neben der Bundesrepublik Deutschland bis zum damaligen Zeitpunkt solch eine explizite Regelung im nationalen Recht begründet hatte.<sup>20</sup> Da es sich derzeit jedoch um eine der wichtigsten Diskussionen im internationalen Steuerrecht handelt,<sup>21</sup> hat auch die OECD seit dem 22.7.2010 dem Bereich *business restructurings* ein Kapitel (Kapitel IX) in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (OECD-RL) gewidmet.<sup>22</sup>

---

<sup>14</sup> Wortlaut mit dem Art. 11 Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010 geändert. Vgl. BGBl. I 2010, S. 386.

<sup>15</sup> Vgl. *Scheffler* (2009), S. 453.

<sup>16</sup> Vgl. *Jahndorf* (2008), S. 101.

<sup>17</sup> Vgl. *Rödl* (2007), Rn. 64.

<sup>18</sup> Der Ertragswert stellt den wichtigsten Wert bei der Bewertung (von Anlagen) dar. Es ist die Frage zu stellen, welcher Gewinn in der Zukunft erzielt werden kann. Vgl. *Schmalenbach* (1918), S. 1.

<sup>19</sup> Vgl. BT-Drs. 16/12525, S. 3, 7.

<sup>20</sup> Vgl. *Sieker* (2009), Art. 9 Rn. 341. – Die Bundesrepublik Deutschland galt, neben den USA, Italien und Großbritannien, ebenfalls bei der Systematisierung von Gewinnabgrenzungsregelungen als Vorreiter. Vgl. *Engel* (1986), S. 25; *Markham* (2005), S. 15.

<sup>21</sup> Vgl. *Werra* (2009), S. 81; *Markham* (2005), S. 1; *Ledure/Chatar* (2009), S. 279; *Mehafidi* (2000), S. 365.

<sup>22</sup> Vgl. *OECD* (2010a), Chapter IX. Vgl. hierzu *Baumhoff/Puls* (2009), S. 73–81; *Greil* (2009a), S. 55–62; *Freudenberg/Ludwig* (2011), S. 215–220.