

23.05.08

Fz

Verordnung
des Bundesministeriums
der Finanzen

Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung - FVerIV)**A. Problem und Ziel**

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 sind die gesetzlichen Regelungen zum Fremdvergleichsgrundsatz geändert worden. Insbesondere wurde ein neuer Absatz 3 in § 1 des Außensteuergesetzes (AStG) eingefügt, dessen Bestimmungen den international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz präzisieren und u.a. ausdrückliche Regelungen für Fälle von Funktionsverlagerungen enthalten.

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist außer in § 1 AStG auch in den von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten (entsprechend Artikel 9 OECD-Musterabkommen), insbesondere in allen Doppelbesteuerungsabkommen, die Deutschland mit Staaten der Europäischen Union abgeschlossen hat. Der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes wird im internationalen Kontext vor allem durch die OECD in ihren Verrechnungspreisleitlinien 1995 beschrieben und dient der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten. Den Steuerpflichtigen und der Verwaltung wurden durch die Gesetzesänderungen des § 1 AStG im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 klare Regeln zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes vorgegeben, die sich an international üblichen Maßstäben ausrichten und helfen, Streitigkeiten über den steuerlich maßgeblichen Verrechnungspreis, insbesondere internationale Besteuerungskonflikte mit anderen Staaten, zu vermeiden. Dadurch wird auch ein erhöhtes Maß an Rechtssicherheit erreicht und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleistet. Wenn sich die Steuerpflichtigen an die gesetzlichen Vorgaben halten und ihre Einkünfte in den beteiligten Staaten in gleicher Weise erklären, werden die Ergebnisse international auf Akzeptanz stoßen, weil sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

B. Lösung

§ 1 Abs. 3 Satz 13 AStG enthält die Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung, um Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes regeln zu können. Ziel ist es, zu einer einheitlichen Rechtsanwendung durch Steuerpflichtige und Finanzbehörden beizutragen. Die Rechtsverordnungsermächtigung wird zunächst für Fälle von Funktionsverlagerungen ausgeschöpft, um für Rechtssicherheit und Klarheit in diesem Bereich zu sorgen. Zusätzlich werden Funktionsverlagerungen klar von Funktionsverdoppelungen abgegrenzt. Durch die Rechtsverordnung soll, noch konkreter als durch das Gesetz mög-

lich, sichergestellt werden, dass von Steuerpflichtigen und Verwaltung wettbewerbsneutrale und im internationalen Kontext akzeptable Lösungen gefunden werden, ohne auf Besteuerungsrechte Deutschlands zu verzichten.

Die Vereinbarkeit der Rechtsverordnung mit Europarecht wurde mit dem Ergebnis überprüft, dass insofern keine rechtlichen Zweifel bestehen. Da die Rechtsverordnung den Fremdvergleichsgrundsatz lediglich – ausgehend von den neuen gesetzlichen Regelungen des § 1 Abs. 3 AStG – weiter präzisiert, besteht kein Anhaltspunkt für europarechtliche Bedenken. Die Ausgestaltung der Regelungen entspricht den Anforderungen des EG-Vertrages.

C. Alternativen

Keine

D. Finanzielle Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte

1. Haushaltsausgaben ohne Vollzugaufwand

Für die öffentlichen Haushalte ergeben sich die aus dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 aufgezeigten Auswirkungen der Änderung des § 1 AStG. Aus der Anwendung der Rechtsverordnung ergeben sich keine direkten, darüber hinausgehenden Auswirkungen.

2. Vollzugaufwand

Kein nennenswerter Vollzugaufwand

E. Sonstige Kosten

Keine

F. Bürokratiekosten

Es werden Informationspflichten für

a) Unternehmen eingeführt.

Anzahl:	7
betroffene Unternehmen:	zwischen 150 und 600
Häufigkeit/Periodizität:	1 bzw. 5
erwartete Mehrkosten:	1.311.851
erwartete Kostenreduzierung:	0

- b) Für Bürgerinnen und Bürger werden keine Informationspflichten eingeführt, vereinfacht oder abgeschafft.
- c) Für die Verwaltung werden keine Informationspflichten eingeführt, vereinfacht oder abgeschafft.

23.05.08

Fz

Verordnung
des Bundesministeriums
der Finanzen

Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung - FVerIV)

Der Chef des Bundeskanzleramtes

Berlin, den 23. Mai 2008

An den
Präsidenten des Bundesrates
Herrn Ersten Bürgermeister
Ole von Beust

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich die vom Bundesministerium der Finanzen zu erlassende

Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach
§ 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender
Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung - FVerIV)

mit Begründung und Vorblatt.

Ich bitte, die Zustimmung des Bundesrates aufgrund des Artikels 80 Absatz 2 des Grundgesetzes herbeizuführen.

Die Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gemäß § 6 Abs. 1 NKRG ist als Anlage beigefügt.

Mit freundlichen Grüßen
Dr. Thomas de Maizière

Verordnung
zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes
in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen
(Funktionsverlagerungsverordnung – FVerlV)

Vom ...

Auf Grund des § 1 Abs. 3 Satz 13 des Außensteuergesetzes, der durch Artikel 9 Nr. 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) eingefügt worden ist, verordnet das Bundesministerium der Finanzen:

Abschnitt 1

Allgemeine Vorschriften

§ 1

Begriffsbestimmungen

(1) ¹Eine Funktion ist eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden. ²Sie ist ein organischer Teil eines Unternehmens, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinn vorliegen muss.

(2) ¹Eine Funktionsverlagerung im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 9 des Außensteuergesetzes liegt vorbehaltlich der Absätze 6 und 7 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. ²Eine Funktionsverlagerung kann auch vorliegen, wenn das übernehmende Unternehmen die Funktion nur zeitweise übernimmt. ³Geschäftsvorfälle, die innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren verwirklicht werden, sind zu dem Zeitpunkt, zu dem die Voraussetzungen des Satzes 1 durch ihre gemeinsame Verwirklichung wirtschaftlich erfüllt sind, als einheitliche Funktionsverlagerung zusammenzufassen.

- (3) Ein Transferpaket im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 9 des Außensteuergesetzes 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.
- (4) Gewinnpotenziale im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 6 des Außensteuergesetzes sind die aus der verlagerten Funktion jeweils zu erwartenden Reingewinne nach Steuern (Barwert), auf die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 2 des Außensteuergesetzes 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.
- (5) Immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile sind in Fällen von Funktionsverlagerungen wesentlich im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 10 erste Alternative des Außensteuergesetzes, wenn sie für die verlagerte Funktion erforderlich sind und ihr Fremdvergleichspreis insgesamt mehr als 25 Prozent der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets beträgt und dies unter Berücksichtigung der Auswirkungen der Funktionsverlagerung, die aus den Aufzeichnungen im Sinne des § 3 Abs. 2 Satz 2 hervorgehen, glaubhaft ist.
- (6) ¹Eine Funktionsverlagerung im Sinne des Absatzes 2 liegt nicht vor, wenn es trotz Vorliegens der übrigen Voraussetzungen des Absatzes 2 Satz 1 innerhalb von fünf Jahren nach Aufnahme der Funktion durch das nahe stehende Unternehmen zu keiner Einschränkung der Ausübung der betreffenden Funktion durch das in Absatz 2 Satz 1 zuerst genannte Unternehmen kommt (Funktionsverdoppelung). ²Kommt es innerhalb dieser Frist zu einer solchen Einschränkung, liegt zum Zeitpunkt, in dem die Einschränkung eintritt, insgesamt eine einheitliche Funktionsverlagerung vor, es sei denn, der Steuerpflichtige macht glaubhaft, dass diese Einschränkung nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung steht.
- (7) ¹Eine Funktionsverlagerung im Sinne des Absatzes 2 liegt ebenfalls nicht vor, wenn ausschließlich Wirtschaftsgüter veräußert oder zur Nutzung überlassen werden oder wenn nur Dienstleistungen erbracht werden, es sei denn, diese Geschäftsvorfälle sind Teil einer Funktionsverlagerung. ²Entsprechendes gilt, wenn Personal im Konzern entsandt wird, ohne dass eine Funktion mit übergeht, oder wenn der Vorgang zwischen voneinander unabhängigen Dritten nicht als Veräußerung oder Erwerb einer Funktion angesehen würde.

§ 2

Anwendung der Regelungen zum Transferpaket

(1) ¹In Fällen von Funktionsverlagerungen, in denen die Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes auf Grund uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbarer Vergleichswerte erfolgen kann, ist vorrangig § 1 Abs. 3 Satz 1 bis 4 des Außensteuergesetzes anzuwenden.

²Anderenfalls ist die Preisbestimmung für das Transferpaket entsprechend dem hypothetischen Fremdvergleich nach § 1 Abs. 3 Satz 5 und 6 des Außensteuergesetzes vorzunehmen. ³§ 1 Abs. 3 Satz 10 erste Alternative des Außensteuergesetzes bleibt unberührt.

(2) ¹Übt das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen aus und ist das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und die Erbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln, ist davon auszugehen, dass mit dem übergehenden Transferpaket keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen werden, so dass § 1 Abs. 3 Satz 10 erste Alternative des Außensteuergesetzes anwendbar ist. ²Erbringt ein übernehmendes Unternehmen im Sinne des Satzes 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 der Kostenaufschlagsmethode 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 entsprechend § 3 zu verrechnen; die betreffenden Wirtschaftsgüter und Vorteile gelten als ein Transferpaket, soweit hierfür die sonstigen Voraussetzungen gegeben sind.

(3) ¹In Fällen, in denen nach § 1 Abs. 3 Satz 10 zweite Alternative des Außensteuergesetzes eine Verrechnungspreisermittlung für eine Funktionsverlagerung auf der Grundlage der Summe der Verrechnungspreise für die einzelnen betroffenen Wirtschaftsgüter und Vorteile anzuerkennen ist, sind sowohl der Einigungsbereich als auch der Wert für das Transferpaket als Ganzes nach § 1 Abs. 3 Satz 7 und 9 des Außensteuergesetzes zu ermitteln. ²Die Summe der Einzelverrechnungspreise für die Wirtschaftsgüter und Vorteile, die vollständig zu erfassen sind, darf nur angesetzt werden, wenn sie im Einigungsbereich liegt und der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Abschnitt 2

Wert des Transferpakets und Ansatz der Verrechnungspreise für seine Bestandteile

§ 3

Wert des Transferpakets

(1) Ist in den Fällen des § 2 Abs. 1 Satz 2 der Wert für ein dem verlagernden Unternehmen zuzurechnendes Transferpaket als Ganzes zu bestimmen, muss dieser Wert, dem Fremdvergleichsgrundsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes entsprechend, aus der Sicht der beteiligten Unternehmen in Übereinstimmung mit den Gewinnen stehen, die zum Zeitpunkt der Verlagerung aus der Ausübung der Funktion erwartet werden können und der Funktion zuzuordnen sind (Gewinnpotenziale).

(2) ¹Die jeweiligen Gewinnpotenziale sind unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles auf der Grundlage einer Funktionsanalyse vor und nach der Funktionsverlagerung unter Berücksichtigung tatsächlich bestehender Handlungsmöglichkeiten zu ermitteln und beinhalten auch Standortvorteile oder -nachteile und Synergieeffekte. ²Ausgangspunkt für die Berechnungen sind die Unterlagen, die Grundlage für die Unternehmensentscheidung waren, eine Funktionsverlagerung durchzuführen. ³Für die Berechnung der jeweiligen Gewinnpotenziale und des Einigungsbereichs (§ 7) sind die dem Maßstab des § 1 Abs. 1 Satz 2 des Außensteuergesetzes entsprechenden Gewinnerwartungen der beteiligten Unternehmen, angemessene Kapitalisierungszinssätze (§ 5) und ein von den Umständen der Funktionsausübung abhängiger Kapitalisierungszeitraum (§ 6) zu Grunde zu legen.

§ 4

Bestandteile des Transferpakets

(1) Werden für einzelne Teile des Transferpakets unterschiedliche Vereinbarungen getroffen oder sind solche Vereinbarungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend anzunehmen, sind für alle Teile des Transferpakets Verrechnungspreise anzusetzen, die insgesamt dem nach § 3 Abs. 1 bestimmten Wert des Transferpakets als Ganzes entsprechen.

(2) Bestehen Zweifel, ob hinsichtlich des Transferpakets oder einzelner Teile eine Übertragung oder eine Nutzungsüberlassung anzunehmen ist, wird auf Antrag des Steuerpflichtigen von einer Nutzungsüberlassung ausgegangen.

(3) In den Fällen des § 1 Abs. 6, in denen sich nachträglich herausstellt, dass eine Funktionsverlagerung vorliegt, sind die Verrechnungspreise für die Geschäftsvorfälle, die dazu geführt ha-

ben, dass eine Funktionsverlagerung vorliegt, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend so anzusetzen, dass sie zusammen mit den ursprünglich bestimmten Verrechnungspreisen dem nach § 3 Abs. 1 bestimmten Wert des Transferpakets als Ganzes entsprechen.

§ 5

Kapitalisierungszinssatz

¹Zur Bestimmung des jeweils angemessenen Kapitalisierungszinssatzes ist unter Berücksichtigung der Steuerbelastung vom Zins für eine risikolose Investition auszugehen, auf den ein funktions- und risikoadäquater Zuschlag vorzunehmen ist. ²Die Laufzeit der vergleichbaren risikolosen Investition richtet sich danach, wie lange die übernommene Funktion voraussichtlich ausgeübt wird. ³Der Zuschlag ist so zu bemessen, dass er sowohl für das übernehmende als auch für das verlagernde Unternehmen die in vergleichbaren Fällen jeweils unternehmensübliche Risikobeurteilung berücksichtigt.

§ 6

Kapitalisierungszeitraum

Werden keine Gründe für einen bestimmten, von den Umständen der Funktionsausübung abhängigen Kapitalisierungszeitraum glaubhaft gemacht oder sind solche Gründe nicht ersichtlich, ist ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum zu Grunde zu legen.

§ 7

Bestimmung des Einigungsbereichs

(1) ¹Für ein verlagerndes Unternehmen, das aus der Funktion Gewinne zu erwarten hat, ergibt sich die Untergrenze des Verhandlungsrahmens (Mindestpreis des Einigungsbereichs) im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 6 des Außensteuergesetzes aus dem Ausgleich für den Wegfall oder die Minderung des Gewinnpotenzials zuzüglich der gegebenenfalls anfallenden Schließungskosten. ²Tatsächlich bestehende Handlungsmöglichkeiten, die das verlagernde Unternehmen als vom übernehmenden Unternehmen unabhängiges Unternehmen hätte, sind zu berücksichtigen, ohne die unternehmerische Dispositionsbefugnis des verlagernden Unternehmens in Frage zu stellen.

(2) In Fällen, in denen das verlagernde Unternehmen aus rechtlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht mehr dazu in der Lage ist, die Funktion mit eigenen Mitteln selbst auszuüben, entspricht der Mindestpreis dem Liquidationswert.

(3) ¹Verlagert ein Unternehmen eine Funktion, aus der es dauerhaft Verluste zu erwarten hat, wird der Verhandlungsrahmen für das verlagernde Unternehmen durch die zu erwartenden Verluste oder die gegebenenfalls anfallenden Schließungskosten begrenzt; maßgeblich ist der niedrigere absolute Betrag. ²In solchen Fällen kann es dem Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters entsprechen, zur Begrenzung von Verlusten ein Entgelt für die Funktionsverlagerung zu vereinbaren, das die anfallenden Schließungskosten nur teilweise deckt, oder eine Ausgleichszahlung an das übernehmende Unternehmen für die Übernahme der Verlustquelle zu leisten.

(4) ¹Das Gewinnpotenzial des übernehmenden Unternehmens aus der übernommenen Funktion ist regelmäßig die Obergrenze des Verhandlungsrahmens (Höchstpreis des Einigungsbereichs). ²Tatsächlich bestehende Handlungsmöglichkeiten, die das übernehmende Unternehmen als vom verlagernden Unternehmen unabhängiges Unternehmen hätte, sind zu berücksichtigen, ohne die unternehmerische Dispositionsbefugnis des übernehmenden Unternehmens in Frage zu stellen.

(5) Auch in den Fällen der Absätze 2 und 3, in denen der Mindestpreis des verlagernden Unternehmens bei Null oder darunter liegt, ist nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu prüfen, ob ein unabhängiger Dritter nach § 1 Abs. 3 Satz 9 in Verbindung mit § 1 Abs. 3 Satz 7 des Außensteuergesetzes bereit wäre, einen Preis für die Übernahme der Funktion zu bezahlen.

§ 8

Schadenersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche

¹Gesetzliche oder vertragliche Schadenersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche sowie Ansprüche, die voneinander unabhängigen Dritten zustünden, wenn ihre Handlungsmöglichkeiten vertraglich oder tatsächlich ausgeschlossen würden, können der Besteuerung einer Funktionsverlagerung zu Grunde gelegt werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass solche Dritte unter ähnlichen Umständen in vergleichbarer Art und Weise verfahren wären. ²Der Steuerpflichtige muss zusätzlich glaubhaft machen, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen oder zur Nutzung überlassen worden sind, es sei denn, die Übertragung oder Überlassung ist zwingende Folge von Ansprüchen im Sinne des Satzes 1.

Abschnitt 3

Einzelheiten in Fällen nachträglicher Anpassungen

§ 9

Anpassungsregelung des Steuerpflichtigen

Eine Anpassungsregelung des Steuerpflichtigen, die nachträgliche Anpassungen im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 des Außensteuergesetzes ausschließt, liegt auch dann vor, wenn im Hinblick auf wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile Lizenzvereinbarungen getroffen werden, die die zu zahlende Lizenz vom Umsatz oder Gewinn des Lizenznehmers abhängig machen oder für die Höhe der Lizenz Umsatz und Gewinn berücksichtigen.

§ 10

Erhebliche Abweichung

¹In den Fällen des § 1 Abs. 3 Satz 12 des Außensteuergesetzes liegt eine erhebliche Abweichung vor, wenn der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende Verrechnungspreis außerhalb des ursprünglichen Einigungsbereichs liegt. ²Der neue Einigungsbereich wird durch den ursprünglichen Mindestpreis und den neu ermittelten Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens begrenzt. ³Eine erhebliche Abweichung liegt auch vor, wenn der neu ermittelte Höchstpreis niedriger ist als der ursprüngliche Mindestpreis des verlagernden Unternehmens.

§ 11

Angemessene Anpassung

Eine Anpassung im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 12 des Außensteuergesetzes ist angemessen, wenn sie in den Fällen des § 10 Satz 1 dem Unterschiedsbetrag zwischen dem ursprünglichen und dem neu ermittelten Verrechnungspreis entspricht, oder wenn sie in den Fällen des § 10 Satz 3 dem Unterschiedsbetrag zwischen dem ursprünglichen Verrechnungspreis und dem Mittelwert zwischen dem neuen Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens und dem ursprünglichen Mindestpreis des verlagernden Unternehmens entspricht.

Abschnitt 4

Schlussvorschriften

§ 12

Anwendungsvorschrift

Diese Verordnung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

§ 13

Inkrafttreten

Diese Verordnung tritt mit Wirkung vom 1. Januar 2008 in Kraft.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

II. Begründung:

Allgemeiner Teil

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 sind die gesetzlichen Regelungen zum Fremdvergleichsgrundsatz geändert worden. Insbesondere ist ein neuer Absatz 3 in § 1 des Außensteuergesetzes (AStG) eingefügt worden, der gesetzliche Bestimmungen enthält, die den international anerkannten und auch in Deutschland geltenden Fremdvergleichsgrundsatz präzisieren. Die Regelungen entsprechen der generellen Zielsetzung der Unternehmensteuerreform 2008, die einerseits die Steuersätze für Unternehmen senkt, aber andererseits deutsche Besteuerungsmöglichkeiten sicherstellen soll.

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist außer in § 1 AStG auch in den von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten (entsprechend Artikel 9 OECD-Musterabkommen), insbesondere in allen Doppelbesteuerungsabkommen, die Deutschland mit Staaten der Europäischen Union abgeschlossen hat. Der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes wird im internationalen Kontext vor allem durch die OECD in ihren Verrechnungspreisleitlinien 1995 beschrieben und dient der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist europarechtlich nicht zu beanstanden, vielmehr entsprechen sowohl die damit verfolgten Ziele als auch die Wirkungsweise den Zielen und Anforderungen des europäischen Binnenmarktes, insbesondere denen des Artikels 293 EG-Vertrag.

Den Steuerpflichtigen und der Verwaltung wurden durch die Gesetzesänderungen des § 1 AStG im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 klare Regeln zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes vorgegeben, die sich an den international üblichen Maßstäben ausrichten und im internationalen Vergleich für Deutschland wettbewerbsneutral sind. Diese Regeln helfen, Streitigkeiten über den steuerlich maßgeblichen Verrechnungspreis, insbesondere internationale Besteuerungskonflikte mit anderen Staaten, zu vermeiden. Dadurch wird auch ein erhöhtes Maß an Rechtssicherheit erreicht und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleistet. Wenn sich die Steuerpflichtigen an die gesetzlichen Vorgaben halten und ihre Einkünfte in den beteiligten Staaten in gleicher Weise erklären, werden die Ergebnisse international auf Akzeptanz stoßen, weil sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

§ 1 Abs. 3 Satz 13 AStG enthält die Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung, um Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes regeln zu können. Ziel ist es, zu einer einheitlichen Rechtsanwendung durch Steuerpflichtige und Finanzbehörden beizutragen.

Die Rechtsverordnungsermächtigung wird zunächst für Fälle von Funktionsverlagerungen ausgeschöpft, um für Rechtssicherheit und Klarheit in diesem Bereich zu sorgen. Zusätzlich werden Funktionsverlagerungen klar von Funktionsverdoppelungen abgegrenzt. Durch die Rechtsverordnung soll, noch konkreter als durch das Gesetz möglich, sichergestellt werden, dass von Steuerpflichtigen und Verwaltung wettbewerbsneutrale und im internationalen Kontext akzeptable Lösungen gefunden werden, die sich – ohne auf Besteuerungsrechte Deutschlands zu verzichten –

an den Aussagen in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 1995 orientieren. In einem geplanten BMF-Schreiben zur Thematik sollen weitere Einzelheiten, auch anhand von Beispielsfällen, verdeutlicht werden.

Zu einem späteren Zeitpunkt soll die Ermächtigung des § 1 Abs. 3 Satz 13 AStG in vollem Umfang genutzt werden, um im Bereich der internationalen Verrechnungspreise insgesamt zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung beizutragen und ein größeres Maß an Rechtssicherheit zu schaffen.

Es ist geprüft worden, ob die Rechtsverordnung mit Europarecht vereinbar ist, mit dem Ergebnis, dass insofern keine rechtlichen Zweifel bestehen. Da die Rechtsverordnung den Fremdvergleichsgrundsatz lediglich – ausgehend von den neuen gesetzlichen Regelungen des § 1 Abs. 3 AStG – weiter präzisiert, besteht kein Anhaltspunkt für europarechtliche Bedenken. Die Ausgestaltung der Regelungen entspricht den Anforderungen des EG-Vertrages.

Besonderer Teil

Zu § 1

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 enthält eine allgemeine und umfassende Definition des Begriffs „Funktion“, der Ausgangspunkt für die Besteuerung von Funktionsverlagerungen ist. Um eine ausufernde Anwendung zu vermeiden, enthält die Rechtsverordnung eine Reihe von Einzelregelungen, die bestimmte Sachverhalte praktisch ausschließen, z.B. § 1 Abs. 6 und 7 sowie § 2 Abs. 2.

Satz 2

Satz 2 übernimmt die Formulierung aus der Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG, um zu verdeutlichen, dass eine Funktion aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben darstellt, die Gegenstand eines einheitlichen Verlagerungsvorgangs sein können und deren Gewinnauswirkungen für die beteiligten Unternehmen sachgerecht abgrenzbar sind. Eine Funktion muss danach über eine gewisse Eigenständigkeit verfügen, die es erlaubt, ihr bestimmte Erträge und Aufwendungen zuzuordnen. Demgegenüber kommt es nicht darauf an, ob insoweit die steuerlichen Voraussetzungen für einen Teilbetrieb vorliegen.

Die Regelung ist insbesondere für das Verständnis von § 1 Abs. 7 Satz 2 zweite Alternative von Bedeutung.

Zu Absatz 2

Satz 1

Die Definition des Begriffs „Funktionsverlagerung“ in Satz 1 enthält als wichtige Regelungselemente die Begriffe des „verlagernden“ und des „übernehmenden“ Unternehmens. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Funktionsverlagerung werden herausgearbeitet. Eine Funktionsverlagerung liegt nur vor, wenn das verlagernde Unternehmen aufgrund des Vorgangs die betreffende Funktion einstellt oder zumindest einschränkt. Die Definition verdeutlicht, dass es für eine Funktionsverlagerung erforderlich ist, dass das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen die Grundlagen dafür zur Verfügung stellt, damit dieses die Funktion ausüben kann. Dagegen kommt es nicht darauf an, ob das übernehmende Unternehmen mit den übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern und Vorteilen die Funktion tatsächlich in gleicher Weise wie das verlagernde Unternehmen ausübt.

Satz 2

Satz 2 stellt klar, dass eine Funktionsverlagerung auch dann vorliegen kann, wenn die Funktion eines Unternehmens nur für eine zeitlich begrenzte Dauer auf das übernehmende Unternehmen übergeht.

Satz 3

Die vollständige Durchführung einer Funktionsverlagerung wird in der Praxis häufig einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen. Aus diesem Grund ordnet Satz 3 eine veranlagungszeitraumübergreifende Betrachtung an. Einzelne Geschäftsvorfälle, die – für sich alleine betrachtet – im Sinne des § 1 Abs. 7 nicht als Funktionsverlagerung anzusehen wären, müssen gemeinsam betrachtet werden, wenn eine wesentliche wirtschaftliche Verknüpfung besteht. Durch die zusammenhängende Verwirklichung einzelner Geschäftsvorfälle müssen die Voraussetzungen für die – dann einheitliche – Funktionsverlagerung nach Satz 1 erfüllt sein. Satz 3 bestimmt außerdem den Zeitpunkt, zu dem eine Funktionsverlagerung vorliegt. Durch die Regelung wird eine „rückwirkende Funktionsverlagerung“ vermieden. Damit wird auch klargestellt, dass die Aufzeichnungspflichten für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nach § 3 GAufzV erst dann eingreifen, wenn tatsächlich eine Funktionsverlagerung verwirklicht wurde, soweit diese die Voraussetzungen des § 3 GAufzV erfüllt.

Zu Absatz 3

Absatz 3 definiert den Begriff „Transferpaket“, der Ausgangspunkt für die Verrechnungspreisbestimmung in Fällen von Funktionsverlagerungen ist. Hierzu werden vor allem in § 2 ergänzende Regelungen getroffen. Die Begriffsbestimmung macht deutlich, dass in einem Transferpaket, das bei einer Funktionsverlagerung übergeht, regelmäßig unterschiedliche Wirtschaftsgüter und Vor-

teile enthalten sind. Um den Fremdvergleichsgrundsatz einzuhalten, kommt es in erster Linie darauf an, Verrechnungspreise anzusetzen (§ 4), die in ihrer Summe dem Wert des Transferpakets entsprechen (§ 3). Wesentliche Elemente der Wertbestimmung für das Transferpaket als Ganzes (d.h. auch für die Verrechnungspreisbestimmung für die darin enthaltenen Wirtschaftsgüter, Vorteile und Dienstleistungen) sind vor allem die übergehenden Chancen und Risiken, d.h. die jeweiligen Gewinnpotenziale. Die in einem Transferpaket enthaltenen Vorteile, die im Rahmen einer Einzelpreisbestimmung für die übergehenden bzw. zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter häufig nicht erkennbar sind, werden erst durch die Betrachtung der insgesamt übergehenden Chancen und Risiken sichtbar.

Zu Absatz 4

Absatz 4 definiert den Begriff „Gewinnpotenziale“, der für die Bestimmung der Verrechnungspreise im Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen von besonderer Bedeutung ist. Für die Wertbestimmung des Transferpakets ist es regelmäßig erforderlich, das Gewinnpotenzial sowohl des verlagernden Unternehmens (wesentliches Element für den Mindestpreis im Einigungsbereich) als auch das Gewinnpotenzial des übernehmenden Unternehmens (wesentliches Element für den Höchstpreis im Einigungsbereich) jeweils aus ihren Gewinnerwartungen, bezogen auf die verlagerte Funktion, abzuleiten. Auszugehen ist von dem zu erwartenden Reingewinn nach Steuern, denn auch voneinander unabhängige Dritte würden ihre Zahlungsbereitschaft für das Transferpaket von dem zu erwartenden Nettoergebnis aus der Übernahme der Funktion abhängig machen. Ausgangspunkt für die Berechnung sind die Unterlagen der beiden nahe stehenden Unternehmen und ggf. der Muttergesellschaft oder anderer nahe stehender Unternehmen, aus denen sich die betriebswirtschaftlichen Gründe für die Funktionsverlagerung ergeben (§ 3 Abs. 2 Satz 2). Die internen betriebswirtschaftlichen Bewertungsgrundsätze und -methoden sind anzuerkennen, wenn sie einheitlich auf die beteiligten Unternehmen angewandt werden und dies nicht zu erkennbar dem Fremdvergleichsgrundsatz widersprechenden Ergebnissen führt.

Zu Absatz 5

In Fällen von Funktionsverlagerungen wird für die Frage der Wesentlichkeit immaterieller Wirtschaftsgüter und Vorteile auf deren Erforderlichkeit für die jeweilige Funktion (qualitativer Maßstab) und auf einen quantitativen Maßstab abgestellt. Wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter liegen nur vor, wenn beide Voraussetzungen erfüllt sind.

Im Hinblick auf den quantitativen Maßstab werden immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile nur dann als „wesentlich“ angesehen, wenn sie nicht nur von untergeordneter Bedeutung sind (Bagatellgrenze von 25 Prozent der Summe der Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets). Die nach § 3 Abs. 2 Satz 2 vorzulegenden Unterlagen, die für die Unternehmensentscheidung für die Funktionsverlagerung maßgeblich waren, eignen sich auch zur Überprüfung des Realitätsgehalts der Angaben über die im Rahmen der Funktionsverlagerung übertra-

genen bzw. zur Nutzung überlassenen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile und deren relativen Wert im Verhältnis zum Wert der Summe aller Bestandteile des Transferpakets. Bilden Geschäftsvorfälle mehrerer Wirtschaftsjahre nach Absatz 2 Satz 3 wirtschaftlich eine einheitliche Funktionsverlagerung und betreffen diese Geschäftsvorfälle immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile, sind die einzelnen Geschäftsvorfälle auch zur Bestimmung der quantitativen Grenze des Absatzes 5 zusammenzufassen.

Zu Absatz 6

Satz 1

Satz 1 stellt klar, dass in Fällen, in denen zwar wesentliche Voraussetzungen für eine Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 2 erfüllt sind, keine Funktionsverlagerung vorliegt, wenn es zu keiner Einschränkung der Funktion des bisher tätigen Unternehmens kommt. Diese Fälle werden als Funktionsverdoppelungen definiert, für die die Regelungen zum Transferpaket nicht anwendbar sind. Führt die Funktionsverdoppelung lediglich zu einer geringfügigen oder zeitlich begrenzten Einschränkung der betreffenden Funktion beim bisher schon tätigen Unternehmen (Bagatellfälle), entfällt die Anwendung der Regelungen für Funktionsverlagerungen unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 7 Satz 2 zweite Alternative. Die Abgrenzung derartiger Fälle soll im vorgesehenen BMF-Schreiben zur Funktionsverlagerung, auch anhand von Beispielen, herausgearbeitet werden.

Für Funktionsverdoppelungen gilt grundsätzlich ebenfalls der Fremdvergleichsgrundsatz, d.h. für sämtliche zum Zweck der Funktionsverdoppelung übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter und Vorteile und für alle in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen sind angemessene Verrechnungspreise anzusetzen. Der sachliche Unterschied zu Funktionsverlagerungen liegt hinsichtlich der Bestimmung der Verrechnungspreise darin, dass in Fällen von Funktionsverdoppelungen davon ausgegangen werden kann, dass die Summe der Einzelpreise der übertragenen bzw. zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter und Vorteile und 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) und deshalb typischerweise 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 Kundstamm oder Teile davon. Beinhaltet eine Funktionsverdoppelung außerordentliche Geschäftsvorfälle, z.B. weil nach § 3 GAufzV wesentliche Funktions- und Risikoänderungen im Konzern eintreten, greift im Übrigen die Verpflichtung zur zeitnahen Erstellung von Aufzeichnungen.

Satz 2

Satz 2 stellt klar, dass in den angesprochenen Fällen die Geschäftsvorfälle der (bisherigen) Funktionsverdoppelung und die späteren Geschäftsvorfälle, die zur Annahme einer Funktionsverlagerung führen, insgesamt eine einheitliche Funktionsverlagerung darstellen. Die Funktionsverlage-

zung ist in dem Zeitpunkt als solche zu behandeln, in dem – aufgrund eines der späteren Geschäftsvorfälle – feststeht, dass insgesamt eine Funktionsverlagerung verwirklicht worden ist. Hierdurch wird auch klargestellt, dass die Aufzeichnungspflichten für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nach § 3 GAufzV (soweit die Voraussetzungen vorliegen) erst in diesem Zeitpunkt wirksam werden.

Die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Glaubhaftmachung ist angemessen, weil der erforderliche Sachverhalt in der Sphäre des Steuerpflichtigen verwirklicht wird und er den direkten Zugang zu den erforderlichen Informationen hat. Die Glaubhaftmachung erfordert eine plausible Darlegung aller tatsächlichen, objektiven Umstände, die den Rückschluss zulassen, dass kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der (späteren) Einschränkung der betreffenden Funktion des bisher schon tätigen Unternehmens und der Aufnahme dieser Funktion durch das andere Unternehmen gegeben ist.

Die Fünfjahresfrist ist angemessen, weil einerseits innerhalb dieser Frist im Regelfall abschließend erkennbar wird, ob eine Funktionsverlagerung oder eine Funktionsverdoppelung vorliegt, und andererseits ein längerer Zeitraum zu große Belastungen für die Steuerpflichtigen verursachen könnte.

Zu Absatz 7

Satz 1

Satz 1 dient der Abgrenzung der Funktionsverlagerung von anderen Geschäftsvorfällen, um eine zu weit gehende Erfassung von Geschäftsvorfällen als „Funktionsverlagerungen“ zu vermeiden. Dies gilt für die Veräußerung oder die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern jeder Art oder für Dienstleistungen, es sei denn, solche Geschäftsvorfälle sind wirtschaftlich Bestandteil einer Funktionsverlagerung im Sinne des § 1 Abs. 2.

Satz 2

Auch die Entsendung von Personal im Konzern im Sinne des BMF-Schreibens vom 9. November 2001, BStBl I S. 796, wird als solche nach Satz 2 regelmäßig nicht als Funktionsverlagerung nach Absatz 7 anzusehen sein. Auch dies schränkt den Anwendungsbereich der Vorschriften über Funktionsverlagerungen sachgerecht ein. Eine Funktionsverlagerung kann aber in Personalentsendungsfällen z.B. dann vorliegen, wenn das entsandte Personal seinen bisherigen Zuständigkeitsbereich aus dem entsendenden Unternehmen mitnimmt und nach der Entsendung im aufnehmenden Unternehmen die gleiche Tätigkeit ausübt und in Folge dessen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen oder zur Nutzung überlassen werden bzw. Chancen und Risiken übergehen. In solchen Fällen gelten die Regelungen zur Funktionsverlagerung vorrangig. In Fällen, in denen Personal eines Unternehmens in einem nahe stehenden Unternehmen tätig wird, ist zu prüfen, ob das zuerst genannte Unternehmen eine Dienstleistung für das nahe stehende Unternehmen er-

bringt, für die der fremdübliche Verrechnungspreis zu bestimmen ist. Eine solche Leistungserbringung stellt regelmäßig weder eine Personalentsendung noch eine Funktionsverlagerung dar. Etwas anderes kann gelten, wenn im Rahmen einer solchen Dienstleistung auch Chancen und Risiken des zuerst genannten Unternehmens übergehen.

Außerdem werden Vorgänge aus dem Anwendungsbereich herausgenommen, die im Fremdvergleich nicht als Veräußerung oder Erwerb einer Funktion anzusehen sind, z.B. wenn es sich lediglich um geringfügige Verlagerungen handelt (Bagatellfälle), die keine relevante Gewinnauswirkung haben. Derartige Fälle sollen im vorgesehenen BMF-Schreiben zu Funktionsverlagerungen anhand von Beispielen herausgearbeitet werden. Dadurch wird die Definition der Funktion in § 1 Abs. 1 sachgerecht eingeschränkt. Auch Vorgänge, die formal den Tatbestand einer Funktionsverlagerung erfüllen, aber entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz tatsächlich anders abgewickelt werden (z.B. fristgerechte Kündigung von Verträgen, Auslaufen einer Vertragsbeziehung) und deshalb von voneinander unabhängigen Dritten nicht als Funktionsverlagerung angesehen würden, werden aus dem Anwendungsbereich ausgeschieden, siehe auch § 8.

Zu § 2

Zu Absatz 1

Satz 1

Satz 1 nimmt den systematischen Ansatz des § 1 Abs. 3 Satz 1 bis 4 AStG auf, um zu verdeutlichen, dass der hypothetische Fremdvergleich auch für Funktionsverlagerungen im Grundsatz nur nachrangig anzuwenden ist. In der Praxis wird es allerdings schwierig sein, zumindest eingeschränkt vergleichbare Werte für ein Transferpaket zu finden, da dieses sich regelmäßig individuell zusammensetzt, so dass für diese Fälle regelmäßig der hypothetische Fremdvergleich anzuwenden sein wird.

Satz 2

Satz 2 weist auf den für Funktionsverlagerungen praktisch relevanten Fall des hypothetischen Fremdvergleichs hin.

Satz 3

Satz 3 weist auf die Öffnungsklausel des § 1 Abs. 3 Satz 10 erste Alternative AStG hin, die Fälle nennt, in denen eine Wertermittlung für das Transferpaket als Ganzes nicht erforderlich ist.

Zu Absatz 2Satz 1

Um eine zu weit gehende Behandlung von Geschäftsvorfällen als „Funktionsverlagerungen“ zu vermeiden, nimmt Satz 1 bestimmte Sachverhalte von der Transferpaketbetrachtung aus, auch wenn sie nach der Definition des § 1 Abs. 2 Satz 1 eine Funktionsverlagerung sind. Dies sind Fälle, in denen das übernehmende Unternehmen seine Leistungen, die mit der übergehenden Funktion in Zusammenhang stehen, ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen erbringt und das Entgelt zu Recht nach der Kostenaufschlagsmethode bestimmt wird. Diese Methode ist vor allem anzuwenden, wenn es sich im Sinne der Tz. 3.4.10.2 Buchstabe a) des BMF-Schreibens vom 12. April 2005, BStBl I S. 570, um ein „Unternehmen mit Routinefunktionen“ handelt, das nur geringe Risiken trägt. In solchen Fällen erschöpft sich die laufende Vergütung für die Leistungen des übernehmenden Unternehmens in einem bloßen Tätigkeitsentgelt. Auf ein solches Unternehmen gehen aufgrund der Funktionsverlagerung keine Chancen und Risiken über, die die Zahlung eines besonderen Entgelts an das verlagernde Unternehmen für die Übertragung oder Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter und Vorteile rechtfertigen, die sonst Bestandteile eines Transferpakets sein können.

Satz 2

Etwas anderes gilt nach Satz 2, wenn das übernehmende Unternehmen vom verlagernden Unternehmen ursprünglich unentgeltlich zur Verfügung gestellte Wirtschaftsgüter und Vorteile, insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile (z.B. Patente, Know-how), auch für Leistungen gegenüber unabhängigen Dritten und/oder anderen nahe stehenden Unternehmen verwendet und für diese Leistungen Marktpreise erzielt oder nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erzielen müsste, die regelmäßig höher sind als das nach der Kostenaufschlagsmethode berechnete Entgelt. In diesen Fällen nimmt das übernehmende Unternehmen eigene Chancen und Risiken unter Nutzung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen des verlagernden Unternehmens wahr. Dies begründet nach dem Fremdvergleichsgrundsatz regelmäßig eine Entgeltspflicht des übernehmenden Unternehmens gegenüber dem verlagernden Unternehmen für die eigenständige Nutzung der betreffenden Wirtschaftsgüter und Vorteile, die entsprechend den allgemein geltenden Regeln als Transferpaket anzusehen sind.

Zu Absatz 3Satz 1

Satz 1 regelt, dass es in den Fällen des § 1 Abs. 3 Satz 10 zweite Alternative AStG immer erforderlich ist, den Einigungsbereich auf der Grundlage der jeweiligen Gewinnpotenziale und den Wert für das Transferpaket als Ganzes gemäß § 1 Abs. 3 Satz 7 und 9 AStG zu ermitteln (ggf. unter Ansatz des Mittelwerts).

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

Satz 2

Satz 2 ermöglicht den Ansatz der Summe der Einzelverrechnungspreise für die betroffenen, vollständig zu erfassenden Wirtschaftsgüter und Vorteile unter zwei Voraussetzungen:

Erstens muss die Summe der Einzelverrechnungspreise in jedem Fall im festgestellten Einigungsbereich liegen (vgl. Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG).

Zweitens muss der Steuerpflichtige glaubhaft machen, dass die Summe der isoliert ermittelten Einzelverrechnungspreise für alle vollständig erfassten Bestandteile (Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile) des Transferpakets dem Verrechnungspreis entspricht, den voneinander unabhängige Dritte insgesamt für die Funktionsverlagerung vereinbart hätten. Dies ist anzunehmen, wenn die Summe der Einzelverrechnungspreise entsprechend § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG dem Fremdvergleichsgrundsatz am besten entspricht. Voraussetzung für die Glaubhaftmachung 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.

Zu § 3

Zu Absatz 1

Absatz 1 verpflichtet Steuerpflichtige und Finanzbehörden in den Fällen des hypothetischen Fremdvergleichs dazu, für das übergehende Transferpaket einen betriebswirtschaftlich begründeten Gesamtwert („*net present value*“) zu bestimmen, weil die Summe der Verrechnungspreise für die einzeln betrachteten, übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter und erbrachten Dienstleistungen in der Regel nicht mit dem betriebswirtschaftlich begründeten Wert des Transferpakets übereinstimmt. Grund hierfür ist, dass im Transferpaket Vorteile enthalten sein können, die bei isolierter Betrachtung und bei einer Verrechnungspreisbestimmung für die einzelnen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen nicht berücksichtigt werden können. Zur Bestimmung des Wertes des Transferpakets ist deshalb – ähnlich wie beim „*Commensurate with Income Standard*“ (§ 1.482-4 (a) US-Regulations) für immaterielle Wirtschaftsgüter – von den jeweiligen Gewinnpotenzialen des verlagernden und des übernehmenden Unternehmens aus der übertragenen Funktion auszugehen, soweit das Transferpaket wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter enthält. Dies entspricht auch der Verhandlungssituation voneinander unabhängiger Dritter. Aus

diesem Grund ist in diesen Fällen Maßstab für die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes, dass die Summe der Verrechnungspreise für die verschiedenen Einzelelemente, die Gegenstand von Kaufverträgen, Nutzungsüberlassungsverträgen, Dienstleistungsverträgen usw. sein können (§ 4), wirtschaftlich insgesamt den übergehenden Chancen und Risiken und den Gewinnpotentialen und damit dem Wert des Transferpakets (§ 3) entspricht.

Absatz 1 macht es darüber hinaus zur Voraussetzung, dass das Transferpaket dem verlagernden Unternehmen auch zuzurechnen ist, denn sonst hat dieses im Fremdvergleich keine Berechtigung, hierfür ein Entgelt zu beanspruchen. Das Transferpaket ist diesem Unternehmen zuzurechnen, wenn und soweit es selbst den erforderlichen Aufwand dafür getragen hat, Wirtschaftsgüter und Vorteile, die Teil des Transferpakets sind, herzustellen oder zu erwerben. Dies gilt z.B. für eine Vertriebsgesellschaft, die Aufwendungen getragen hat, um einen Kundenstamm aufzubauen, und die diesen ganz oder teilweise zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern und Vorteilen im Rahmen einer Funktionsverlagerung einem nahe stehenden Unternehmen überträgt oder zur Nutzung überlässt.

Zu Absatz 2

Satz 1

Zur Bestimmung der Gewinnpotenziale ist für die Berechnung des Einigungsbereichs nach Satz 1 grundsätzlich sowohl für das verlagernde als auch für das übernehmende Unternehmen eine Funktionsanalyse jeweils vor und nach der Funktionsverlagerung durchzuführen. Auf die Fälle des § 7 Abs. 2, 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 das Gewinnpotenzial. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz müssen diese Faktoren auch zwischen nahe stehenden Unternehmen berücksichtigt werden, ohne dass deshalb von vornherein feststehen würde, welchem Unternehmen die entsprechenden Vorteile im Rahmen der Wertbestimmung zustehen bzw. wie sie aufzuteilen sind. Zu den Handlungsmöglichkeiten siehe auch § 7 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2.

Satz 2

Die in Satz 2 angesprochenen Unterlagen, die auf den unternehmensinternen, allgemein angewandten, betriebswirtschaftlichen Bewertungsgrundlagen und -methoden beruhen, müssen nach § 90 Abs. 3 AO vorgelegt werden, weil sie den zuverlässigsten Ausgangspunkt für eine realistische Beurteilung der Funktionsverlagerung bilden. Denn diese Unterlagen waren tatsächlich Grundlage für die Entscheidung des Unternehmens, die Funktionsverlagerung durchzuführen. Sie sind Grundlage der Aufzeichnungen für die Berechnung des Einigungsbereichs nach § 7. Davon soll nur abgewichen werden, wenn klare Anzeichen dafür vorliegen, dass die Unterlagen oder die darauf basierenden Berechnungen fehlerhaft sind. Es ist zu beachten, dass ein unabhängiger Drit-

ter – jeweils in der Situation des verlagernden bzw. des übernehmenden Unternehmens – nicht dazu bereit wäre, bei Verhandlungen über das Entgelt für die Funktionsverlagerung einen funktions- und risikoangemessenen „Mindestgewinn“ zur Disposition zu stellen. Diesem Aspekt wird durch die Anwendung angemessener Kapitalisierungszinssätze bei der Ermittlung des Einigungsbereichs Rechnung getragen (§ 5).

Satz 3

Satz 3 nennt als wesentliche Elemente zur Berechnung der Gewinnpotenziale (Barwert) drei Faktoren: Als Erstes sind die jeweiligen Gewinnerwartungen eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG aus der verlagerten Funktion festzustellen, so dass für die Gewinnerwartungen des verlagernden und des übernehmenden Unternehmens auf einen gleichen Maßstab abzustellen ist. Als Zweites sind die Gewinnerwartungen jeweils mit einem angemessenen Kapitalisierungszinssatz zu diskontieren, der die übernommenen Chancen und Risiken berücksichtigt (§ 5). Durch die Abzinsung der Gewinnerwartungen mit dem zutreffenden Kapitalisierungszinssatz wird erreicht, dass sich sowohl das verlagernde Unternehmen als auch das übernehmende Unternehmen durch den Vorgang nicht schlechter stellen als durch eine vergleichbare alternative Investition, z. B. am Kapitalmarkt (Mindestrendite). Als Drittes ist der Kapitalisierungszeitraum festzulegen, der in Abhängigkeit von den konkreten Umständen der Funktionsausübung zu bestimmen ist. Gründe für einen bestimmten funktionsabhängigen Kapitalisierungszeitraum können z.B. sein, dass das übernehmende Unternehmen die verlagerte Funktion nur für einen begrenzten Zeitraum ausüben wird oder dass die ursprünglichen Investitionen und Vorleistungen des verlagernden Unternehmens mit der Zeit ihren Wert verlieren und die eigenen Investitionen des übernehmenden Unternehmens für die Ausübung der Funktion immer mehr an Bedeutung gewinnen.

Zu § 4

Zu Absatz 1

Absatz 1 weist darauf hin, dass es in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit liegt, wie eine Funktionsverlagerung rechtlich und vertraglich strukturiert wird. Diese Entscheidungen sind von der Steuerverwaltung dem Grunde nach anzuerkennen, soweit sie nicht in Ausnahmefällen dem Fremdvergleichsgrundsatz widersprechen. 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 vorliegen oder entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz anzunehmen sein. Die Summe der Einzelverrechnungspreise muss jedoch unter Berücksichtigung der jeweiligen Gewinnpotenziale (einschließlich der Chancen, Risiken und Vorteile) insgesamt dem Wert des Transferpakets nach § 3 entsprechen; dieser Rechtsgedanke ist auch in § 1 Abs. 3 Satz 10 zweite Alternative AStG enthalten.

Zu Absatz 2

Nach Absatz 2 ist, mangels anderer konkreter Anhaltspunkte, im Einverständnis mit dem Steuerpflichtigen eine Nutzungsüberlassung der Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets anzunehmen und nicht von einer Übertragung auszugehen. Dadurch wird die Sofortbesteuerung ggf. erheblicher stiller Reserven (Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem Buchwert) vermieden, die zu unerwünschten Liquiditätsproblemen führen kann.

Zu Absatz 3

Absatz 3 bestimmt, dass in Fällen von zunächst nicht erkannten Funktionsverlagerungen, die sich veranlagungszeitraumübergreifend über eine längere Frist erstrecken, der Wert des Transferpakets (§ 3) dadurch erreicht werden soll, dass die Verrechnungspreise für die zuletzt verwirklichten Geschäftsvorfälle dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend so angesetzt werden (§ 4), dass sie zusammen mit den zuerst verwirklichten Geschäftsvorfällen in der Summe diesem Wert entsprechen. Dadurch sollen Änderungen der Verrechnungspreise für die zuerst verwirklichten Geschäftsvorfälle und damit internationale Doppelbesteuerungsprobleme vermieden werden, denn die zuerst verwirklichten Geschäftsvorfälle werden häufig schon Gegenstand der Ertragsbesteuerung im anderen Staat gewesen sein.

Zu § 5**Satz 1**

Ausgangspunkt für die Bestimmung des angemessenen Kapitalisierungszinssatzes ist nach Satz 1 der Zins für eine risikolose Investition, der jeweils für den Markt des verlagernden und des übernehmenden Unternehmens zu ermitteln ist. Dadurch wird ein Teil der jeweiligen Gewinnerwartungen abgebildet, denn jede Investition in dem betreffenden Markt setzt zumindest eine solche Renditeerwartung voraus. Funktions- und risikoadäquate Zuschläge auf den Zinssatz für eine risikolose Investition sind notwendig, um die Chancen und Risiken, die mit der verlagerten Funktion zusammenhängen, im Vergleich zu denjenigen, die mit einer risikolosen Investition verbunden sind, zu berücksichtigen. Die Zuschläge sollen sich an den Renditen orientieren, die für die Ausübung vergleichbarer Funktionen erzielt werden, wenn ausreichend vergleichbare Renditeerwartungen ermittelt werden können. Ist das nicht der Fall, ist von den Gewinnerwartungen des Gesamtunternehmens auszugehen und der verlagerten Funktion ein angemessener Anteil am zu erwartenden Gesamtgewinn zuzuordnen, der als Zuschlag auf eine risikolose Investition darzustellen ist.

Satz 2

Die Zinssätze für risikolose Investitionen unterscheiden sich je nach ihrer Laufzeit. Satz 2 bestimmt für den Regelfall des § 3 Abs. 2 Satz 3 (von den Umständen der Funktionsausübung abhängiger Kapitalisierungszeitraum), dass risikolose Investitionen heranzuziehen sind, deren Laufzeit z.B. der voraussichtlichen Ausübung der Funktion oder der Wertbeständigkeit der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter entspricht, um möglichst vergleichbare Verhältnisse zu Grunde zu legen. Muss nach § 6 ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum zu Grunde gelegt werden, ist von einer möglichst langfristigen Vergleichsinvestition auszugehen.

Satz 3

Sowohl für das verlagernde als auch für das übernehmende Unternehmen ist nach Satz 3 die Risiko beurteilung zu unterstellen, die aus der übrigen Geschäftstätigkeit des jeweiligen Unternehmens ersichtlich ist. Dadurch wird eine Verzerrung des Einigungsbereichs vermieden.

Zu § 6

§ 6 sieht vor, dass in den Fällen in denen ein von den Umständen der Funktionsausübung abhängiger Kapitalisierungszeitraum im Sinne des § 3 Abs. 2 Satz 3 nicht konkret belegt werden kann, ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum anzuwenden ist. Dies ist notwendig, damit die erforderlichen Berechnungen rechtssicher vorgenommen werden können. Dies ist auch berechtigt, da auch für Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerungen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum angewandt wird und Funktionsverlagerungen solchen Vorgängen ähnlich sind.

Zu § 7

Zu Absatz 1

Satz 1

In Satz 1 wird als erste Fallgruppe geregelt, wie in Fällen, in denen das verlagernde Unternehmen aus der verlagerten Funktion in Zukunft Gewinne zu erwarten hatte, die Untergrenze des Einigungsbereichs, d.h. der Mindestpreis dieses Unternehmens, zu berechnen ist. Zwischen voneinander unabhängigen Dritten ist davon auszugehen, dass in diesen Fällen das verlagernde 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. Hierzu ist unter den genannten Vorgaben eine Grenzpreisberechnung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vorzunehmen.

Satz 2

Tatsächlich bestehende Handlungsalternativen des verlagernden Unternehmens sind nach Satz 2 zu berücksichtigen, weil diese Einfluss auf die von diesem Unternehmen zu beachtende Untergrenze des Einigungsbereichs haben können. Wichtig ist die Anerkennung von tatsächlich bestehenden Handlungsalternativen, die in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit begründet sind. Grenze dieser Dispositionsbefugnis ist die Verrechnungspreisbestimmung aus der Sicht von zwei ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitern im Sinne des § 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.

Zu Absatz 2

Absatz 2 betrifft als zweite Fallgruppe Fälle, in denen das verlagernde Unternehmen nicht dazu in der Lage ist, die Funktion in Zukunft betriebswirtschaftlich vernünftig auszuüben, z.B. weil ein Kunde die Verlagerung verlangt oder weil wegen der räumlichen Entfernung zum Markt eine direkte Erschließung von Deutschland aus nicht sinnvoll ist (für Verlustfälle siehe § 7 Abs. 3). In den Fällen des Absatzes 2 entspricht der Mindestpreis des verlagernden Unternehmens regelmäßig dem Liquidationswert der übergehenden Wirtschaftsgüter. Der Liquidationswert umfasst auch die Schließungskosten und kann deshalb auch kleiner als Null sein.

Zu Absatz 3

Satz 1

Satz 1 regelt für eine dritte Fallgruppe (Verlustfälle) die Untergrenze des Einigungsbereichs des verlagernden Unternehmens und stellt klar, dass diese entweder durch die zu erwartenden Verluste oder die Schließungskosten begrenzt wird, denn auch ein unabhängiges Unternehmen stünde vor der Alternative, die Funktion entweder mit laufenden Verlusten fortzuführen oder sie einzustellen und die Schließungskosten hinzunehmen. Nach dem zweiten Halbsatz ist der niedrigere absolute, für das verlagernde Unternehmen weniger belastende Betrag als Untergrenze des Verhandlungsrahmens anzunehmen, da auch ein unabhängiges Unternehmen die aus seiner Sicht betriebswirtschaftlich bessere Alternative seinem Handeln zu Grunde legen würde.

Satz 2

Satz 2 nennt beispielhaft zwei denkbare Ergebnisse einer Funktionsverlagerung in Verlustfällen, ohne eine abschließende Regelung zu treffen: Zum einen 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. Zum anderen kann das verlagernde Unternehmen nicht nur auf ein Entgelt verzichten. Es kann darüber hinaus dem übernehmenden Unternehmen sogar 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 jedoch nur dann betriebswirtschaftlich sinnvoll und entspricht daher nur dann 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 zu erwartenden Verluste aus der verlagerten Funktion.

Zu Absatz 4

Satz 1

Für das übernehmende Unternehmen entspricht nach Satz 1 das ermittelte Gewinnpotenzial, das bereits berücksichtigt, dass auch dieses Unternehmen einen Mindestgewinn beanspruchen kann, den es auch in fiktiven Verhandlungen nicht zur Disposition stellt (§ 5), seinem Höchstpreis. Im Rahmen der aus seiner Sicht durchzuführenden Investitionsrechnung ist dies der entscheidende Faktor. Hierzu ist unter den genannten Vorgaben eine Grenzpreisberechnung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters vorzunehmen.

Satz 2

Tatsächlich bestehende Handlungsalternativen des übernehmenden Unternehmens sind nach Satz 2 zu berücksichtigen, weil diese Einfluss auf den von diesem Unternehmen noch zu akzeptierenden Höchstpreis haben können. Wichtig ist die Anerkennung von tatsächlich bestehenden Handlungsalternativen, die in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit begründet sind. Grenze dieser Dispositionsbefugnis ist die Verrechnungspreisbestimmung aus der Sicht von zwei ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitern im Sinne des § 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.

Zu Absatz 5

Absatz 5 stellt klar, dass ein Entgelt auch dann zu verrechnen sein kann, wenn das verlagernde Unternehmen die Funktion aus den in § 7 Abs. 2 und 3 genannten Gründen 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, und andererseits wäre ein unabhängiger Dritter als übernehmendes Unternehmen bereit, ein Entgelt zu bezahlen, wenn er damit Gewinnpotenzial erschließen kann, auf das er sonst keinen Zugriff hat. Die jeweiligen Verhandlungspositionen können aber von derartigen Situationen geprägt sein. Insgesamt sind auch in diesen Fällen der Wert des Transferpakets nach § 3 und die entsprechenden Verrechnungspreise für seine Bestandteile nach § 4 zu bestimmen, wenn die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Satz 2 gegeben sind.

Zu § 8**Satz 1**

Satz 1 betrifft Fälle, in denen Funktionsverlagerungen in der Form der Entziehung oder Reduzierung einer Funktion durchgeführt werden („Abschmelzungsfälle“). In diesen Fällen wird häufig geltend gemacht, dass auch einem fremden Dritten als verlagerndem Unternehmen kein Anspruch auf ein Entgelt bzw. nur ein gesetzlicher oder vertraglicher Anspruch auf Schadenersatz zustünde oder ein Anspruch auf einen sonstigen Ausgleich. Um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen, ist dies nur anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass voneinander unabhängige Dritte unter vergleichbaren Umständen in vergleichbarer Art und Weise verfahren wären. Da Ansprüche aus dem vertraglichen oder tatsächlichen Ausschluss von bestehenden Handlungsalternativen für eines der Unternehmen auch zwischen voneinander unabhängigen Dritten denkbar sind und von Bedeutung sein können, sind sie auch zwischen nahe stehenden Unternehmen in Betracht zu ziehen.

Satz 2

Um die Begrenzung auf einen Schadenersatz-, Entschädigungs- oder sonstigen Ausgleichsanspruch zu erreichen, muss der Steuerpflichtige nach Satz 2 außerdem glaubhaft machen, dass im Rahmen der Funktionsverlagerung keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen oder zur Nutzung überlassen worden sind, es sei denn, dies ist zwingende Folge fremdüblichen, vertragsgemäßen Verhaltens. Gelingt die Glaubhaftmachung nicht, 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 Mittelwertes.

Zu § 9

§ 9 stellt klar, dass die Regelung des § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG nur eingreift, wenn die betreffenden Unternehmen nicht selbst eine 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 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.

Zu § 10

Satz 1

Satz 1 bestimmt für Fälle, in denen die Gewinnentwicklung des übernehmenden Unternehmens aus der übernommenen Funktion entgegen den ursprünglichen Erwartungen günstiger verläuft als vorhergesehen, die Grenze, deren Überschreitung es den Finanzbehörden in bestimmten Fällen erlaubt, eine Abweichung im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG als „erheblich“ anzusehen. Dies ist der Fall, wenn der unter Berücksichtigung der tatsächlich eingetretenen Gewinnentwicklung zutreffende Verrechnungspreis für die Funktion außerhalb des ursprünglich angenommenen Einigungsbereichs liegt. Zweck der Regelung ist es, nur in Ausnahmefällen zu einer nachträglichen Anpassung nach § 1 Abs. 3 Satz 12 AStG zu kommen, um so weit wie möglich Planbarkeit und Vorhersehbarkeit für Unternehmen und Finanzbehörden sicher zu stellen.

Satz 2

Satz 2 regelt, wie der „neue“ Einigungsbereich, der die tatsächliche Gewinnentwicklung berücksichtigt, zu bestimmen ist. Dazu wird unverändert vom ursprünglichen Mindestpreis des verlagernden Unternehmens ausgegangen, denn bei diesem 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.

Satz 3

Satz 3 betrifft einen zweiten Fall einer „erheblichen“ Abweichung, denn eine solche 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.

Zu § 11

§ 11 regelt für die beiden Fallgruppen des § 10 Satz 1 und 3, wann eine Anpassung im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 12 AStG als „angemessen“ anzusehen ist.

Im Fall des § 10 Satz 1 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 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.

Zu § 12

§ 12 stellt den zeitlichen Gleichklang mit der Unternehmensteuerreform 2008 im Hinblick auf die Gesetzesänderung des § 1 Abs. 3 AStG dadurch her, dass die Regelungen der Rechtsverordnung für alle Funktionsverlagerungsfälle anwendbar sind, die in einem Wirtschaftsjahr abgeschlossen werden, das Gegenstand des Veranlagungszeitraums 2008 oder eines späteren Veranlagungszeitraums ist.

Zu § 13

Die Vorschrift regelt das rückwirkende Inkrafttreten der Rechtsverordnung mit Wirkung vom 1. Januar 2008. Auf die Anwendungsvorschrift des § 12 wird verwiesen.

Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gem. § 6 Abs. 1 NKR-Gesetz:

**Nr. 530 Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des
Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des
Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender
Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung –
FVerIV)**

Der Nationale Normenkontrollrat hat den Entwurf der o.g. Verordnung auf Bürokratiekosten geprüft, die durch Informationspflichten begründet werden.

Mit dem Entwurf werden 12 Informationspflichten für die Wirtschaft eingeführt. Es entstehen Bürokratiekosten für die Wirtschaft in Höhe von geschätzt 1.311.851,- € pro Jahr. Für die Bürgerinnen und Bürger, sowie die Verwaltung werden keine Informationspflichten eingeführt, geändert oder aufgehoben.

Der Nationale Normenkontrollrat hat im Rahmen seines gesetzlichen Prüfauftrags keine Bedenken gegen das Regelungsvorhaben.

Dr. Ludewig
Vorsitzender

Prof. Dr. Färber
Berichterstatterin