

**22.03.16**

## **Unterrichtung**

durch die Bundesregierung

---

### **Bericht der Bundesregierung über die Erfahrungen mit den Regelungen zur Funktionsverlagerung (§ 1 Absatz 3 AStG und Funktionsverlagerungsverordnung) und die Auswirkungen auf die Unternehmen**

Bundesministerium der Finanzen  
Parlamentarischer Staatssekretär

Berlin, 21. März 2016

An den  
Präsidenten des Bundesrates  
Herrn Ministerpräsidenten  
Stanislaw Tillich

Sehr geehrter Herr Präsident,

der Bundesrat hat am 4. Juli 2008 der „Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Absatz 1 AStG in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung - FVerIV)“ zugestimmt. Diese Zustimmung hat er mit der Bitte verbunden, ihm spätestens fünf Jahre nach dem Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 über die Erfahrungen mit den neuen Regelungen und über die Auswirkungen auf die Unternehmen zu berichten [Drucksache 352/08 (Beschluss)].

In Absprache mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat das Bundesministerium der Finanzen das Bundeszentralamt für Steuern mit der Evaluation der Regelungen zur Funktionsverlagerung beauftragt.

---

Drucksache 352/08 (Beschluss)

Mit Schreiben vom 28. Februar 2013 wurde Ihnen vom BMF mitgeteilt, dass sich herausgestellt hat, dass zum Termin 1. Januar 2013 eine seriöse Einschätzung der Auswirkungen der Regelungen zur Funktionsverlagerung nicht möglich ist und belastbare Ergebnisse erst für Ende 2015 zu erwarten sind.

Als Anlage beigefügt übersende ich den Bericht des BZSt zum Stichtag 31.12.2015 mit der Bitte um Kenntnisnahme.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Michael Meister



# **Evaluation zu den Erfahrungen mit der Funktionsverlagerung**

(Erkenntnisse aus Betriebsprüfungsfällen)

---

(§ 1 Abs. 3 Außensteuergesetz und Verordnung zur Anwendung des  
Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen  
grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen)

## **Ergebnisbericht**

---

(Februar 2016)

## Inhaltsverzeichnis

|          |  |           |
|----------|--|-----------|
| <b>0</b> | <b>ZUSAMMENFASSUNG .....</b>   | <b>3</b>  |
| <b>1</b> | <b>UNTERSUCHUNGSGEGENSTAND .....</b>   | <b>6</b>  |
| <b>2</b> | <b>AUFTRAG ZUR EVALUATION UND ZIELSETZUNG .....</b>  | <b>7</b>  |
| <b>3</b> | <b>DURCHFÜHRUNG DER EVALUATION .....</b>   | <b>7</b>  |
| 3.1      | DATENGEWINNUNG.....  | 7         |
| 3.2      | DATENGRUNDLAGE UND AUSWERTUNG.....   | 9         |
| <b>4</b> | <b>UNTERSUCHUNGSANNAHMEN (HYPOTHESEN).....</b>   | <b>9</b>  |
| 4.1      | HYPOTHESEN ZUR FUNKTIONSVERLAGERUNG ZWISCHEN VERBUNDENEN UNTERNEHMEN.....  | 10        |
| 4.2      | HYPOTHESEN ZUM ERGEBNIS VON PRÜFUNGEN BEI FUNKTIONSVERLAGERUNGSFÄLLEN SOWIE ZUM<br>ERMITTLUNGS-AUFWAND FÜR UNTERNEHMEN UND VERWALTUNG..... | 28        |
| <b>5</b> | <b>ANLAGE FRAGEBOGEN.....</b>  | <b>49</b> |

## Tabellenverzeichnis

|            |   |    |
|------------|---|----|
| TABELLE 1  | „ZIELORT“ DER FUNKTIONSVERLAGERUNG MIT ART DER KENNTNISNAHME.....   | 11 |
| TABELLE 2  | ZEITPUNKT DER FUNKTIONSVERLAGERUNG MIT ART DER KENNTNISNAHME .....  | 12 |
| TABELLE 3  | RECHTSFORMEN DER VERLAGERNDEN UND ÜBERNEHMENDEN UNTERNEHMEN .....   | 14 |
| TABELLE 4  | AUSNAHMETATBESTÄNDE TRANSFERPAKETE .....  | 21 |
| TABELLE 5  | GRÜNDE FÜR DIE WERTERMITTLUNG NACH EINZELVERRECHNUNGSPREISEN .....  | 22 |
| TABELLE 6  | SCHÄTZUNGSFÄLLE AUFGETEILT NACH ZEITPUNKT DER FUNKTIONSVERLAGERUNG.....   | 24 |
| TABELLE 7  | „ZIELORT“ DER FUNKTIONSVERLAGERUNG MIT BEURTEILUNG DURCH DIE BETRIEBSPRÜFUNGSSTELLEN .....                              | 28 |
| TABELLE 8  | DARSTELLUNG DER PRÜFUNGSDAUER MIT UND OHNE VORLAGE EXTERNER GUTACHTEN .....   | 34 |
| TABELLE 9  | BEWERTUNG DES BEITRAGS DER REGELUNG DES § 1 ABS. 3 ASTG UND DER FVERLV.....   | 38 |
| TABELLE 10 | AUFWAND AN PERSONENTAGE IM UNTERNEHMEN.....   | 42 |
| TABELLE 11 | KOSTEN DES UNTERNEHMENS FÜR EXTERNE BERATUNG .....  | 43 |
| TABELLE 12 | AUFWAND IM UNTERNEHMEN BEI BEWERTUNG NACH EINZELVERRECHNUNGSPREISEN.....  | 46 |
| TABELLE 13 | AUFWAND IM UNTERNEHMEN BEI BEWERTUNG NACH EINZELVERRECHNUNGSPREISEN UND NACH DEN<br>GRUNDSÄTZEN FÜR TRANSFERPAKETE..... | 48 |

## Grafikverzeichnis

|           |  |    |
|-----------|--|----|
| GRAFIK 1  | „ZIELORT“ DER FUNKTIONSVERLAGERUNG BEI KENNTNISNAHME DURCH DOKUMENTATION DES UNTERNEHMENS ...  | 12 |
| GRAFIK 2  | GRÖßENORDNUNGEN DER VERLAGERNDEN UNTERNEHMEN .....   | 15 |
| GRAFIK 3  | PROZENTUALE VERTEILUNG DES „ZIELORTS“ DER FUNKTIONSVERLAGERUNG .....   | 16 |
| GRAFIK 4  | PROZENTUALE VERTEILUNG DER VERLAGERNDEN BETRIEBE AUF BRANCHEN .....  | 17 |
| GRAFIK 5  | PROZENTUALE VERTEILUNG DER VERLAGERTEN FUNKTIONEN.....   | 18 |
| GRAFIK 6  | STEIGERUNG DER WERTANSÄTZE FÜR DIE FUNKTIONSVERLAGERUNGEN DURCH BETRIEBSPRÜFUNGEN .....  | 29 |
| GRAFIK 7  | ERSTMALIG DURCH BETRIEBSPRÜFUNG FESTGESTELLTE WERTE DER FUNKTIONSVERLAGERUNG, WENN VOR DER<br>PRÜFUNG NULL ANGEZEIGT WURDE.....                      | 30 |
| GRAFIK 8  | DAUER DER PRÜFUNGEN DER FUNKTIONSVERLAGERUNGEN .....   | 32 |
| GRAFIK 9  | BEWERTUNG DES BEITRAGS DER REGELUNG DES § 1 ABS. 3 ASTG UND DER FVERLV.....  | 37 |
| GRAFIK 10 | PROZENTUALE VERTEILUNG DER BEWERTUNG DES BEITRAGS DER REGELUNG DES § 1 ABS. 3 ASTG UND DER<br>FVERLV NACH ZEITPUNKT DER VERLAGERUNG.....             | 39 |
| GRAFIK 11 | BEWERTUNG DES MAßES DER ERLEICHTERUNG DURCH DAS BMF-SCHREIBEN VOM 13. OKTOBER 2010.....  | 40 |
| GRAFIK 12 | PROZENTUALE VERTEILUNG DER BEWERTUNG DES MAßES DER ERLEICHTERUNG DURCH DAS BMF-SCHREIBEN<br>VOM 13. OKTOBER 2010 NACH ZEITPUNKT DER VERLAGERUNG..... | 41 |
| GRAFIK 13 | AUFWAND AN PERSONENTAGE IM UNTERNEHMEN.....  | 42 |
| GRAFIK 14 | AUFWAND FÜR EXTERNE BERATUNG.....  | 43 |

## 0 Zusammenfassung

Auf Bitte des Bundesrates wurde eine Evaluation über die Erfahrungen der Unternehmen sowie der Finanzverwaltung mit den Regelungen zu Funktionsverlagerungen durchgeführt.

Dieser Bericht beinhaltet die Ergebnisse der Evaluation der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 neu gefassten Vorschriften zur steuerlichen Behandlung von Funktionsverlagerungen. Grundlage der Evaluation sind Feststellungen, die über einen Zeitraum von über drei Jahren im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen getroffen wurden.

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurden in § 1 Abs. 1 und den neu geschaffenen Abs. 3 Außensteuergesetz vor allem klarstellende und präzisierende Regelungen für die Besteuerung von im Inland geschaffenen Werten für den Fall aufgenommen, dass immaterielle Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile an nahe stehende Personen oder Unternehmensteile in das Ausland verlagert werden. Neu eingeführt wurde der Begriff des Transferpakets, nach dem neben den verlagerten Wirtschaftsgütern auch die dazugehörigen Chancen und Risiken als Ganzes zu erfassen sind.

Der Bundesrat hat seine Zustimmung zu der nach § 1 Abs. 3 Satz 13 Außensteuergesetz erlassenen Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung - FVerIV) mit der Bitte verbunden, eine gewisse Zeit nach Inkrafttreten der Regelungen über die Auswirkungen auf Unternehmen und Finanzverwaltung zu berichten.

In Absprache mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat das Bundesministerium der Finanzen das Bundeszentralamt für Steuern mit der Evaluation der Regelungen zur Funktionsverlagerung beauftragt. Grundlage dieser Evaluation stellen Erkenntnisse aus Betriebsprüfungsfällen dar.

Im Rahmen einer Fragebogenaktion erfolgten zu 119 Betriebsprüfungsfällen Mitteilungen, welche sich auf insgesamt 133 Funktionsverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen erstreckten.

Funktionsverlagerungen sind damit deutlich seltener Gegenstand von Betriebsprüfungen, als die in Zusammenhang mit dem Erlass der Funktionsverlagerungsverordnung in 2008 geschätzten Fallzahlen vermuten ließen. Je nach zu erfüllender Pflicht wurde damals von 150 bis 600 betroffenen Unternehmen ausgegangen.

Seit in Kraft treten der neuen Regelungen erlangt die Finanzverwaltung häufiger durch entsprechende Dokumentation des Unternehmens Kenntnis von einer Funktionsverlagerung als zuvor. Ganz überwiegend treten Großbetriebe, die in Form von Kapitalgesellschaften geführt werden, als verlagernde Unternehmen auf. In 73 der 133 gemeldeten Funktionsverlagerungen erfolgten die Verlagerungen in einen anderen EU-Staat, in 50 Fällen in einen Drittstaat und nur in wenigen Fällen vom Ausland ins Inland.

In zwei Drittel aller Fälle wird der Wert der Funktionsverlagerung aufgrund von Prüfungsfeststellungen erhöht bzw. erstmalig angesetzt. Obwohl der durchschnittliche Erhöhungsbetrag sich auf über vier Mio. Euro je Prüfungsfall beläuft, besteht in nur einer geringen Anzahl aller Fälle die Einschätzung, dass die Prüfungsfeststellungen zu einem Rechtsbehelfs-, Schieds- oder Verständigungsverfahren führen werden. Die Feststellung, dass im Nachgang zu einer Betriebsprüfung selten Einwendungen erwartet werden, deutet darauf hin, dass insofern nicht mit zusätzlichem bürokratischen Aufwand seitens der Finanzverwaltung oder der Unternehmen zu rechnen ist.

Funktionsverlagerungen werden in der überwiegenden Anzahl der Fälle durch Betriebe des „Verarbeitenden Gewerbes“ vorgenommen, als verlagerte Funktion wird am häufigsten „Produktion“, gefolgt von „Vertrieb“ genannt.

Die Häufigkeit der Funktionsverlagerungen mit Bewertung nach den Grundsätzen für Transferpakete und nach Einzelverrechnungspreisen ist nahezu gleich. Als Ausnahme vom Transferpaket wird eine Bewertung der Funktionsverlagerung nach Einzelverrechnungspreisen am häufigsten dann durchgeführt, wenn eine „Routinetätigkeit mit geringen Risiken“ verlagert wird; als zweithäufigste Ausnahme kommt die Verlagerung im „Bagatellfall“ vor.

Bei Bewertungen nach den Grundsätzen für Transferpakete wird in der überwiegenden Anzahl der Fälle eine Bewertung des Transferpakets vom Unternehmen vorgelegt. In knapp der Hälfte der Fälle wird ein vom Unternehmen beauftragtes externes Gutachten beigebracht. Die vorgelegten Unterlagen werden durch die Betriebsprüfungsstellen zu großen Teilen als vollständig und nachvollziehbar bezeichnet. Dabei ist zu beobachten, dass vollständige und nachvollziehbare Unterlagen zu einer deutlichen Verringerung des Zeitaufwands für die Betriebsprüfung führen. In den Fällen, in denen die vorgelegten Unterlagen durch die Betriebsprüfungsstellen als vollständig und nachvollziehbar eingestuft werden, verringert sich der durchschnittliche Zeitaufwand auf Seiten der Betriebsprüfung von rund 23 Prüfertagen auf rund zwölf Prüfertage.

Bei Verlagerungsfällen mit einer Bewertung von Einzelverrechnungspreisen wird in knapp der Hälfte aller Fälle angegeben, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter

und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren, in etwas über der Hälfte aller entsprechenden Fälle wird angegeben, dass zumindest ein genau bezeichnetes, wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Verlagerung ist.

Die Evaluation zeigt, dass sowohl der Aufwand an Personentagen im Unternehmen als auch die Kosten für externe Beratung hinsichtlich der Bewertung der Funktionsverlagerung im Durchschnitt aller Fälle vor der Betriebsprüfung leicht höher sind als während der Prüfung. Vor der Prüfung werden durchschnittlich 6 Tage im Unternehmen selbst und rund 20.000 Euro für externe Beratung aufgewandt. Während der Betriebsprüfung fallen im Unternehmen durchschnittlich knapp 6 Personentage an sowie rund 18.000 Euro für externe Beratung. Kosten für externe Beratung werden ausschließlich im Rahmen von Betriebsprüfungen bei Großbetrieben genannt.

In rund 30 Prozent aller Fälle werden Besteuerungsgrundlagen für die Funktionsverlagerung geschätzt. Dies erfolgt überwiegend unter Anwendung des vereinfachten Schätzungsverfahrens gemäß BMF-Schreiben Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung vom 13. Oktober 2010.

Die Betriebsprüfungsstellen bewerten das Maß des Beitrags der Regelungen des § 1 Abs. 3 Außensteuergesetz sowie der FVerIV zur Identifizierung eines Sachverhaltes als Funktionsverlagerung überwiegend positiv. Auch die Regelungen der Verwaltungsanweisung Funktionsverlagerung tragen zu einem hohen Anteil zur Erleichterung von Prüfungen seitens der Steuerverwaltung bei.

# 1 Untersuchungsgegenstand

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007<sup>1</sup> wurde mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2008 der bisherige § 1 Abs. 1 Außensteuergesetz (AStG) umformuliert und ein neuer Absatz 3 eingefügt. Hierdurch wurde der international anerkannte Fremdvergleichsgrundsatz präzisiert und ausdrückliche Regelungen für Fälle von Funktionsverlagerungen getroffen. Die laut Gesetzesbegründung<sup>2</sup> vor allem klarstellende und präzisierende Wirkung der Gesetzesänderung soll dazu beitragen, die Besteuerung in Deutschland geschaffener Werte sicherzustellen, wenn immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile zwischen nahe stehenden Personen bzw. Unternehmensteilen verlagert werden.

Durch Artikel 11 des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8. April 2010<sup>3</sup> wurden die Sätze 9 und 10 des § 1 Abs. 3 AStG, ebenfalls mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2008, neu gefasst. Insbesondere zur Vermeidung negativer Auswirkungen auf den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland wurden Ausnahmen von der Bewertung als Transferpaket eingeführt.<sup>4</sup>

Aufgrund der in § 1 Abs. 3 Satz 13 AStG enthaltenen Ermächtigungsvorschrift wurde am 12. August 2008 die Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung – FVerlV)<sup>5</sup> ausgefertigt, die rückwirkend zum 1. Januar 2008 in Kraft trat.

Zur weiteren Konkretisierung erfolgte am 13. Oktober 2010 die Veröffentlichung eines Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zu den Grundsätzen für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung<sup>6</sup>).

---

1 BGBl. I S. 1912.

2 Vgl. BT-Drs. 16/4841 vom 27. März 2007; S. 84 (Gesetzentwurf).

3 BGBl. I S. 386.

4 Vgl. BT-Drs. 17/939 vom 4. März 2010 (Bericht des Finanzausschusses).

5 BGBl. I S. 1680.

6 BStBl. I S. 774.

## 2 Auftrag zur Evaluation und Zielsetzung

Das BMF hat das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), Referat Q 5 (Bereich Gesetzesfolgenabschätzung - GFA) beauftragt, eine Gesetzesfolgenabschätzung zu den Erfahrungen mit der Funktionsverlagerung i.S.d. § 1 Abs. 3 AStG sowie der FVerIV durchzuführen.<sup>7</sup>

Grundlage für den Auftrag ist ein Beschluss des Bundesrates<sup>8</sup>, durch den die Bundesregierung gebeten wird, spätestens fünf Jahre nach Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 über die Erfahrungen mit den neuen Regelungen zur Funktionsverlagerung sowie die Auswirkungen auf die Unternehmen und die Finanzverwaltung zu berichten.<sup>9</sup> Begründet wurde dieser Beschluss damit, dass zu diesem Zeitpunkt weder im Inland noch im Ausland ausreichende praktische Erfahrungen mit den Bestimmungen über den Ansatz eines Transferpakets<sup>10</sup> vorhanden waren. Insbesondere die Fallzahl der durch die Regelungen zur Funktionsverlagerung betroffenen Unternehmen war nicht bekannt. Im Rahmen der Schätzung von Fallzahlen zu den durch die Vorschriften der FVerIV erfassten Unternehmen<sup>11</sup> wurde je nach zu erfüllender Pflicht von 150 bis 600 Unternehmen ausgegangen. Im März 2011 wurde im Rahmen der Sitzung der Außensteuerreferate der obersten Finanzbehörden der Länder (ASt) I/11 der Beschluss gefasst<sup>12</sup>, eine retrospektive Gesetzesfolgenabschätzung durchzuführen.

## 3 Durchführung der Evaluation

### 3.1 Datengewinnung

Bereits auf der ASt I/11 wurde im Zusammenhang mit dem Beschluss, eine retrospektive Gesetzesfolgenabschätzung zu den Erfahrungen mit den neuen Regelungen zur Funktionsverlagerung durchzuführen, die Überlegung angestellt, einen Fragebogen für die Betriebsprüfung zu entwickeln.

Ein durch das Referat Q 5 (Bereich GFA) unter Beteiligung der Bundesbetriebsprüfung sowie des im BZSt für Verständigungs- und Schiedsverfahren zuständigen Referats erstellter Fragebogen wurde nach Abstimmung mit den BMF-Fachreferaten IV B 5 und IV A 4 den ober-

7 Schreiben des BMF vom 1. Juni 2011; Az. IV A 2 - S 1901/07/10013-13; Dok. 2011/0449759.

8 BR-Drs. 352/08 vom 4. Juli 2008 (Beschluss).

9 Dem Präsidenten des Bundesrates wurde mit Schreiben vom 28. Februar 2013 mitgeteilt, dass belastbare Ergebnisse voraussichtlich erst Ende 2015 vorliegen werden und der erbetene Bericht erst danach erstellt und übersandt werden wird.

10 § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG i.V.m. § 1 Abs. 3 FVerIV.

11 BR-Drs. 352/08 vom 23. Mai 2008.

12 ASt I/11 vom 2. bis 4. März 2011; Niederschrift vom 5. Mai 2011; Az. IV B 3 – S 1366/11/10001; Dok. 2011/0197785.

ten Finanzbehörden der Länder bekannt gegeben und im September 2011 auf der ASt II/11<sup>13</sup> erörtert. Die unter Beachtung dieser Erörterung erstellte Fassung des Fragebogens (vgl. Anlage) wurde seitens des BMF<sup>14</sup> mit der Bitte, diesen Fragebogen den Betriebsprüfungsstellen zur Verfügung zu stellen, im Dezember 2011 an die obersten Finanzbehörden der Länder gesandt. Als Erhebungszeitraum waren drei Jahre vorgesehen.

Die Betriebsprüfungsstellen konnten die Fragebögen wahlweise elektronisch oder in Papierform ausfüllen und an das BZSt senden. Personenbezogene Daten über die ausfüllenden Personen und / oder zu den geprüften Unternehmen wurden hierbei nicht abgefragt. Es wurden lediglich allgemeine Angaben über die prüfende Behörde sowie die Auftragsbuchnummer erbeten, insbesondere um Doppelerreichungen (z.B. in Papier- und elektronischer Form) erkennen zu können. Auf die Auswahl der geprüften Unternehmen sowie die Prüfungsfelder und Schwerpunkte bestand weder seitens des Referats Q 5 (Bereich GFA) noch seitens der Auftrag gebenden Stelle eine Einflussmöglichkeit.

Der Fragebogen sollte für alle Betriebsprüfungen ausgefüllt werden, bei denen Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2005 enden, mit betroffen waren. Die geprüften Unternehmen sollten im Prüfungszeitraum an einer Funktionsverlagerung beteiligt gewesen sein oder als beschränkt Steuerpflichtige mit einer inländischen Betriebsstätte oder als unbeschränkt Steuerpflichtige mit einer ausländischen Betriebsstätte einen Tatbestand verwirklicht haben, der zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen als Funktionsverlagerung anzusehen wäre.

Im Rahmen der ASt II/15<sup>15</sup> wurde der Fragebogenrücklauf thematisiert. In Abstimmung mit dem BMF, Referat IV B 5, wurden in die Evaluation auch nach Beendigung der Umfrage eingegangene Fragebögen betreffend Prüfungsfeststellungen bei Funktionsverlagerungen mit einbezogen, sofern diese dem BZSt bis Ende Juni 2015 übermittelt wurden.

Bis dahin lagen dem BZSt zu 119 durchgeführten Betriebsprüfungen insgesamt 133 ausgefüllte Fragebögen zu Funktionsverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen vor.

Diese beim BZSt eingegangene Anzahl an ausgefüllten Fragebögen stellt die präsen- te Grundgesamtheit aller Prüfungsergebnisse aus im Evaluierungszeitraum durchgeführten Betriebsprüfungen dar, in denen das Thema Funktionsverlagerung zu den geprüften Feldern gehörte.

---

13 ASt II/11 vom 13. bis 15. September 2011; Niederschrift vom 20. Oktober 2011; Az. IV B 3 – S 1366/11/10002; Dok. 2011/0737691.

14 Schreiben des BMF vom 8. Dezember 2011; Az. IV B 5 – S 1341/07/10001-III; Dok. 2011/0924627.

15 ASt II/15 vom 23. bis 25. Juni 2015; Niederschrift vom 16. Juli 2015; Az. IV B 3 – S 1366/15/10002 :003, Dok. 2015/0568131.

Betriebsprüfungen umfassen in der Regel mehrere Veranlagungszeiträume. Aus den im Erhebungszeitraum eingegangenen Fragebögen ergeben sich Prüfungszeiträume von einem bis zu acht Veranlagungszeiträumen. Im Rahmen dieser Evaluation gingen Mitteilungen zu den Veranlagungszeiträumen 2002 bis 2013 ein.

### **3.2 Datengrundlage und Auswertung**

Neben den insgesamt 133 ausgefüllten Fragebögen zu Funktionsverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen aus 119 durchgeführten Betriebsprüfungen lagen zwei Mitteilungen zu Prüfungen einer Funktionsverlagerung innerhalb eines Unternehmens - bei Betriebsstätten - vor. Da diese zwei Fälle keine ausreichende Grundlage für nähere Betrachtungen darstellen, erfolgen zum Themenkreis Funktionsverlagerung innerhalb eines Unternehmens keine weitergehenden Auswertungen. Die beim BZSt eingegangenen Fragebögen wurden durch das Referat Q 5 (Bereich GFA) erfasst. Ein hierzu entwickeltes Schema ermöglicht sowohl das Erkennen und Aussondern von Doppelseinsendungen als auch eine Auszählung und Sortierung anhand der unterschiedlichen Antworten in den Fragebögen. Auch eine Verknüpfung mehrerer Frage- und Antwortkombinationen ist möglich. Berücksichtigt wurden alle Angaben, auch aus Berichtigungen oder Ergänzungen, die dem BZSt bis zum 30. Juni 2015 vorlagen.

In den Fällen, in denen in Fragebögen auf einzelne Fragen keine Antwort gegeben wurde, wurden die übrigen Angaben in die Auswertung einbezogen.

## **4 Untersuchungsannahmen (Hypothesen)**

Als Grundlage für die Untersuchung hat das Referat Q 5 (Fachbereich GFA) im November 2012 ein Evaluationskonzept erstellt und in der Folgezeit mit dem BMF abgestimmt. Das Konzept beinhaltet die Ausgangshypothesen, welche im Laufe der Evaluation Gegenstand der Untersuchung waren.

Nachfolgend werden zu jeder im Konzept aufgestellten Hypothese das Auswertungsergebnis zu den eingegangenen Daten sowie die Schlussfolgerung im Hinblick auf die Erfüllung der Hypothese dargestellt.

Soweit in den Hypothesen von „Fällen von Funktionsverlagerungen“ gesprochen wird, sind allein die Fälle gemeint, die im Erhebungszeitraum geprüft wurden und bei denen ein Fragebogen ausgefüllt an das BZSt gesandt wurde.

Mit einer „ganz überwiegenden“ Anzahl der Fälle sind stets über 90 Prozent aller für die jeweilige Hypothese relevanten Fälle gemeint. Mit einer „überwiegenden“ Anzahl der Fälle sind immer über 50 Prozent dieser Fälle gemeint.

Bei einer „nur geringen“ Anzahl der Fälle sind stets unter zehn Prozent aller für die jeweilige Hypothese relevanten Fälle gemeint.

#### **4.1 Hypothesen zur Funktionsverlagerung zwischen verbundenen Unternehmen**

Bei der Betrachtung der nachfolgenden Hypothesen wurden die in den Kapiteln 3.1 und 3.2 näher erläuterten 133 Fragebögen zu Funktionsverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen berücksichtigt.

##### ***4.1.1 Von einer überwiegenden Anzahl der Fälle von Funktionsverlagerungen erlangte die Finanzverwaltung durch Vorlage einer entsprechenden Dokumentation des Unternehmens Kenntnis.***

In 69 der vorliegenden 133 Fälle erlangte die Finanzverwaltung durch Vorlage einer entsprechenden Dokumentation des Unternehmens Kenntnis von der Funktionsverlagerung. In fünf dieser 69 Fälle wurde im Hinblick auf die Kenntnisnahme zusätzlich eine Angabe unter „Sonstiges“ gemacht.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

##### ***Ergänzende Informationen:***

In 64 Fällen erlangte die Finanzverwaltung Kenntnis von der Funktionsverlagerung auch ohne Vorlage einer Dokumentation des Unternehmens, hier wurde „Sonstiges“ angegeben. Zusätzlich gab es die unter 4.1.1 erwähnten fünf Fälle, in denen neben der Vorlage einer Dokumentation des Unternehmens auch Angaben zu „Sonstiges“ gemacht wurden. In über der Hälfte dieser insgesamt 69 Fälle wurden unter „Sonstiges“ eigene Ermittlungen der Betriebsprüfung genannt. Als Anlässe für diese Ermittlungen wurden neben Veränderungen des Umsatzes unter anderem auch Neugründungen im Ausland, Verkauf von Anlage- oder Umlaufvermögen, Erlöse aus Verkauf immaterieller Wirtschaftsgüter sowie die Internetrecherche genannt.

In den weiteren Fällen, die unter „Sonstiges“ Angaben enthielten, wurde in 15 Fällen durch Wirtschaftsprüfungsbericht, Geschäftsbericht bzw. Vertragsunterlagen angegeben; in jeweils

unter zehn Fällen wurden hier durch Jahresabschluss bzw. Bilanz oder aber Dokumentation von Verrechnungspreisen bzw. Einleitung eines EU-Schiedsverfahrens genannt.

**4.1.2 Die Finanzverwaltung erlangte von Funktionsverlagerungen ins Inland häufiger durch Vorlage einer entsprechenden Dokumentation des Unternehmens Kenntnis als bei Fällen von Funktionsverlagerungen in EU-Staaten oder ins Drittland.**

Die folgende Tabelle zeigt die Verteilung der „Zielorte“ der Funktionsverlagerungen sowie die Art der Kenntnisnahme:

Tabelle 1 „Zielort“ der Funktionsverlagerung mit Art der Kenntnisnahme

| „Zielort“ der Funktionsverlagerung     | In das Inland | In einen EU-Staat | In ein Drittland | Gesamt             |
|--|---------------|-------------------|------------------|--------------------|
| <b>Kenntnis wurde erlangt durch</b>    | <b>Anzahl</b> |                   |                  |                    |
| Vorlage Dokumentation des Unternehmens | 4             | 35                | 29*              | <b>68/69**</b>     |
| Sonstiges                              | 5             | 38                | 21               | <b>64</b>          |
| <b>Gesamt</b>                          | <b>9</b>      | <b>73</b>         | <b>50</b>        | <b>132 / 133**</b> |

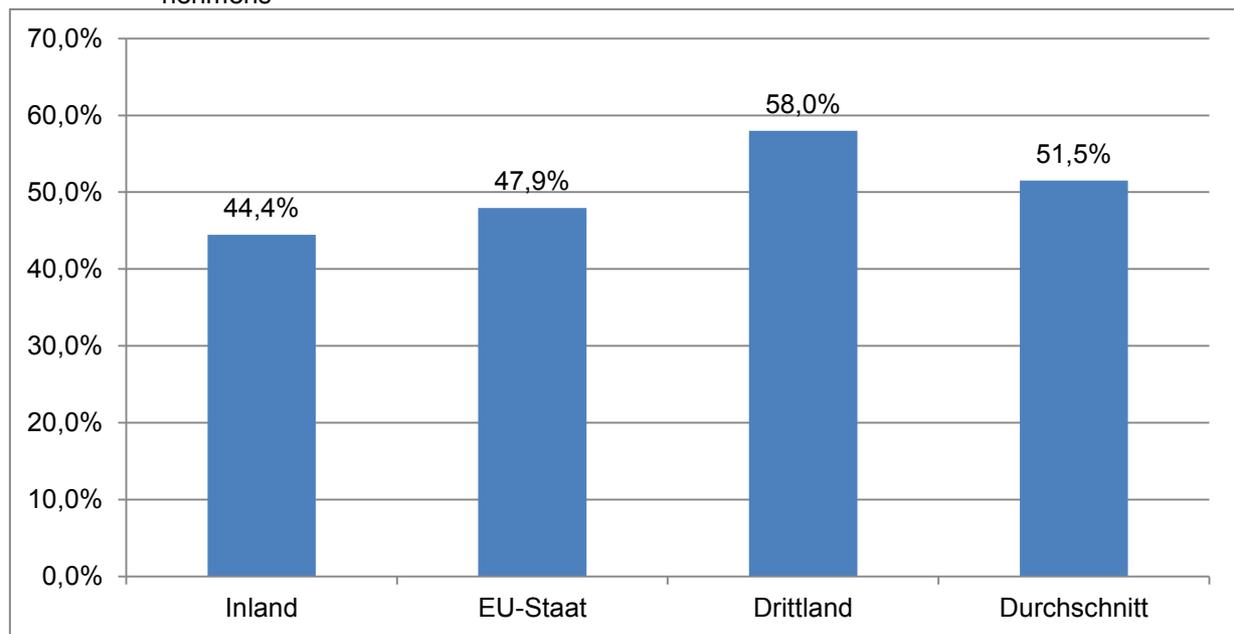
\* In zwei dieser Fälle wurden als „Zielorte“ der Funktionsverlagerung sowohl ein Drittland als auch ein EU-Staat genannt.

\*\* In einem Fall fehlte eine Angabe zum „Zielort“ der Verlagerung.

Aus der Tabelle ergibt sich, dass bei den Funktionsverlagerungen in das Inland in vier von neun Fällen (rund 44,4 Prozent) die Kenntnis der Finanzverwaltung hierüber durch Vorlage einer Dokumentation des Unternehmens erlangt wurde. Bei den Funktionsverlagerungen in EU-Staaten wurde in rund 47,9 Prozent der Fälle Kenntnis durch Vorlage einer Dokumentation des Unternehmens erlangt. Bei den Funktionsverlagerungen in ein Drittland wurde hier von in 58 Prozent der Fälle Kenntnis durch Vorlage einer Dokumentation des Unternehmens erlangt. In rund 51,5 Prozent aller Fälle hat die Finanzverwaltung Kenntnis durch Vorlage einer Dokumentation des Unternehmens erlangt.

Die folgende Grafik zeigt die prozentuale Verteilung der Fälle von Funktionsverlagerungen, in denen die Finanzverwaltung die Kenntnis hierüber durch Vorlage einer Dokumentation des Unternehmens erlangt hat, auf die „Zielorte“ der Verlagerungen:

Grafik 1 „Zielort“ der Funktionsverlagerung bei Kenntnisnahme durch Dokumentation des Unternehmens



Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**4.1.3 Die Finanzverwaltung erlangte von Funktionsverlagerungen die ab Januar 2008 durchgeführt wurden häufiger durch Vorlage einer entsprechenden Dokumentation des Unternehmens Kenntnis als bei den Funktionsverlagerungen, die bereits vor 2008 vorgenommen wurden.**

Die folgende Tabelle zeigt die Zeiträume der Funktionsverlagerungen sowie die Art der Kenntnisnahme:

Tabelle 2 Zeitpunkt der Funktionsverlagerung mit Art der Kenntnisnahme

| Kenntnis wurde erlangt durch           | Vor 2008<br>Anzahl | Vor 2008<br>Anteil | Ab 2008<br>Anzahl | Ab 2008<br>Anteil |
|--|--------------------|--------------------|-------------------|-------------------|
| Vorlage Dokumentation des Unternehmens | 13                 | 36,1 %             | 54                | 57,5 %            |
| Sonstiges                              | 23                 | 63,9 %             | 40                | 42,5 %            |
| <b>Gesamt</b>                          | <b>36</b>          | <b>100,0 %</b>     | <b>94</b>         | <b>100,0 %</b>    |

Der Anteil der Fälle, in denen die Finanzverwaltung von einer Funktionsverlagerung durch Vorlage einer Dokumentation des Unternehmens Kenntnis erhielt, stieg von rund 36 Prozent bei Funktionsverlagerungen vor 2008 auf rund 58 Prozent bei Funktionsverlagerungen ab Januar 2008. In drei Fällen erfolgte keine Angabe zum Zeitpunkt der Verlagerung.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.1.4 In mindestens 10 Prozent der Fälle von Funktionsverlagerungen wurden innerhalb eines Prüfungszeitraums mehrere Funktionsverlagerungen festgestellt.**

In 106 von insgesamt 119 Betriebsprüfungen, deren Ergebnisse in die Evaluation einbezogen wurden, wurde lediglich eine Funktion verlagert, in zwölf Fällen wurden zwei Funktionen verlagert und in einem Fall drei Funktionen.

Bei der vorstehenden Zählung wurden nur die Fälle als Verlagerung mehrerer Funktionen im Rahmen eines Betriebsprüfungszeitraums gewertet, in denen durch die Betriebsprüfstellen zwei oder mehr Fragebögen ausgefüllt wurden. In den Fällen, in denen als verlagerte Funktion eine Kombination von z.B. „Forschung, Einkauf und Vertrieb“ oder „Produktion und Vertrieb“ als eine Funktion genannt wurde, erfolgte eine Berücksichtigung als nur eine Funktionsverlagerung. Insgesamt liegen Mitteilungen zu zehn Fällen vor, in denen eine solche oder ähnliche Kombination angegeben wurde. An der Bestätigung der Hypothese würde sich bei Einbeziehung dieser Fälle nichts ändern, da bereits ohne diese „Kombinationsfälle“ eine Bestätigung möglich ist.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.1.5 In einer ganz überwiegenden Anzahl der Fälle von Funktionsverlagerungen fanden diese zwischen zwei Kapitalgesellschaften statt.**

In 106 der 133 vorliegenden Fälle trat eine Kapitalgesellschaft als verlagerndes Unternehmen auf, die übernehmenden Unternehmen waren in 103 dieser Fälle ebenfalls Kapitalgesellschaften, in den restlichen drei Fällen fehlte eine Angabe zur Rechtsform.

In 26 Fällen wurde eine Funktion durch eine Personengesellschaft verlagert, in einem Fall fehlte eine Angabe zur Rechtsform des verlagernden Unternehmens. In insgesamt fünf Fällen wurde eine Funktion auf eine Personengesellschaft verlagert.

Tabelle 3 Rechtsformen der verlagernden und übernehmenden Unternehmen

| Rechtsform des verlagernden Unternehmens | Übernehmendes Unternehmen ist eine Kapitalgesellschaft |                | Übernehmendes Unternehmen ist eine Personengesellschaft |                | Rechtsform des übernehmenden Unternehmens ist nicht bekannt |                |
|--|--|----------------|---|----------------|---|----------------|
|  | Anzahl   | Anteil         | Anzahl  | Anteil         | Anzahl  | Anteil         |
| Kapitalgesellschaft                      | 103  | 83,1 %         | -   | 0,0 %          | 3   | 75,0 %         |
| Personengesellschaft                     | 21   | 16,9 %         | 5   | 100%           | -   | 0,0 %          |
| Rechtsform nicht bekannt                 | -  | 0,0 %          | -   | 0,0 %          | 1   | 25,0 %         |
| <b>Gesamt</b>                            | <b>124</b>   | <b>100,0 %</b> | <b>5</b>  | <b>100,0 %</b> | <b>4</b>  | <b>100,0 %</b> |

In 103 der insgesamt 133 Fälle fanden die Funktionsverlagerungen zwischen zwei Kapitalgesellschaften statt.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

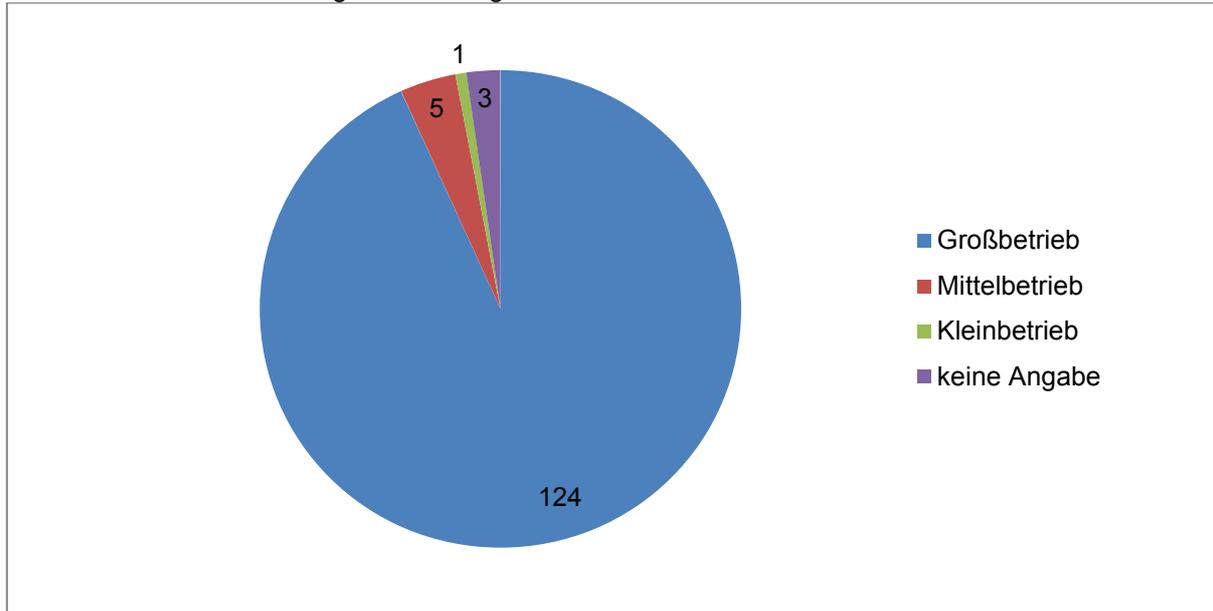
#### ***4.1.6 In einer ganz überwiegenden Anzahl der Fälle von Funktionsverlagerungen wurde die Funktion durch einen Großbetrieb im Sinne der BpO verlagert.***

In 124 von 133 Fällen trat ein Großbetrieb i.S.d. Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung – Betriebsprüfungsordnung – (BpO 2000) vom 15. März 2000<sup>16</sup> als verlagerndes Unternehmen auf. In fünf Fällen handelte es sich bei dem verlagernden Unternehmen um einen Mittelbetrieb, in einem Fall um einen Kleinbetrieb. In drei Fällen fehlte eine Angabe zur Betriebsgröße.

Die folgende Grafik verdeutlicht die Verteilung nach Größenordnungen der verlagernden Unternehmen.

<sup>16</sup> BStBl. I S. 774.

Grafik 2 Größenordnungen der verlagernden Unternehmen

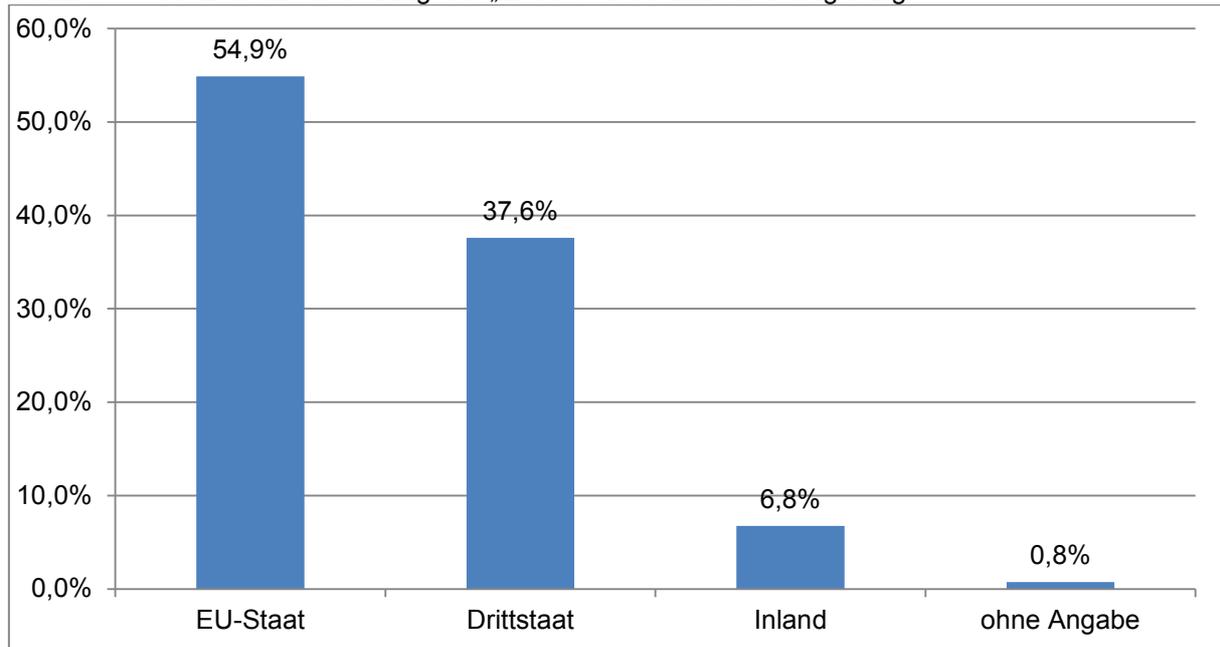


Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.1.7 In einer ganz überwiegenden Anzahl der Fälle von Funktionsverlagerungen wurde eine Funktion aus Deutschland ins Ausland verlagert (Aufschlüsselung nach EU-Staaten und Drittländern).**

In 73 der insgesamt 133 Fälle wurde eine Funktion in einen EU-Staat verlagert, in 50 Fällen lag der „Zielort“ der Verlagerung in einem Drittstaat. In neun Fällen wurde eine Funktion in das Inland verlagert, in einem Fall fehlte eine Angabe zum „Zielort“.

Grafik 3 Prozentuale Verteilung des „Zielorts“ der Funktionsverlagerung



Die Hypothese kann bestätigt werden.

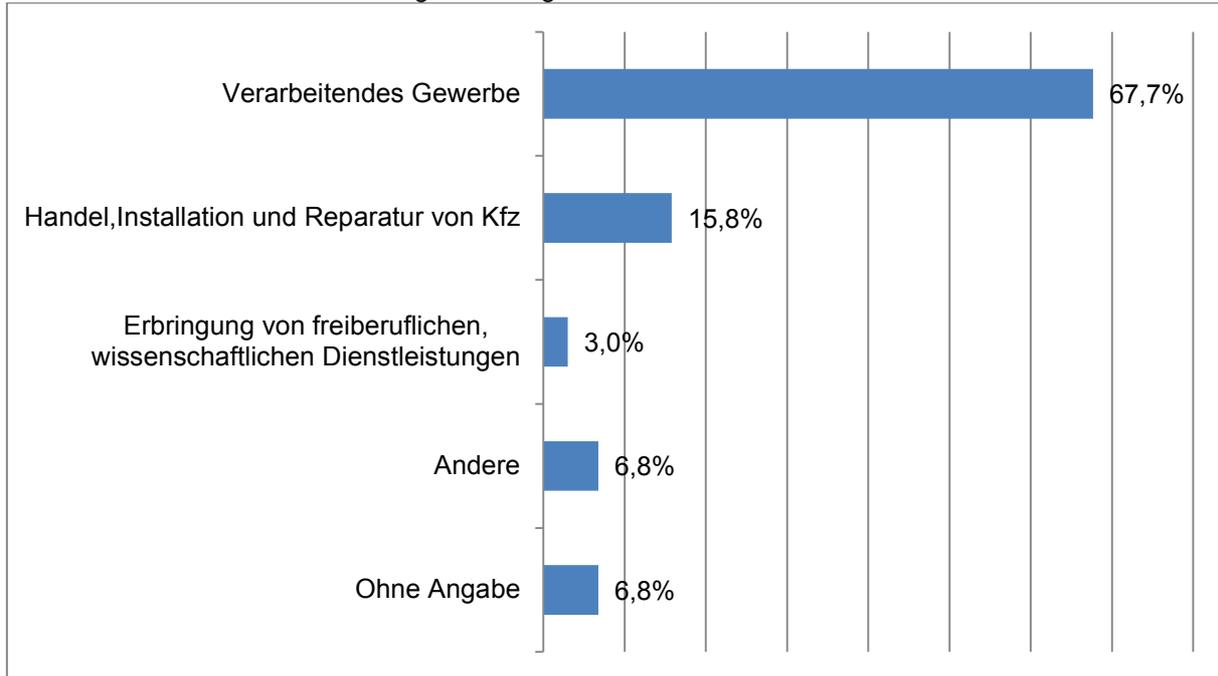
**4.1.8 In einer ganz überwiegenden Anzahl der Fälle von Funktionsverlagerungen wurde eine Funktion durch einen Betrieb des „Verarbeitenden Gewerbes“ übertragen.**

Die Brancheneinteilung der Finanzverwaltung richtet sich nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige<sup>17</sup>.

In 90 der 133 vorliegenden Fälle wurde für das verlagernde Unternehmen eine Gewerbe-kennziffer aus dem Bereich des „Verarbeitenden Gewerbes“ angegeben. 21 der verlagernden Unternehmen waren dem Bereich „Handel; Installation und Reparatur von Kraftfahrzeugen“ zuzuordnen, in vier Fällen wurde ein Branchenschlüssel aus dem Bereich „Erbringung von freiberuflichen, wissenschaftlichen und technischen Dienstleistungen“ angegeben. Alle anderen Bereiche wurden weniger als dreimal genannt; zu neun Fällen fehlte eine Angabe zu Branche und Gewerbekennziffer.

<sup>17</sup> Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2008 (WZ 2008); www.destatis.de (Stand September 2014).

Grafik 4 Prozentuale Verteilung der verlagernden Betriebe auf Branchen



Somit hat das „Verarbeitende Gewerbe“ zwar am häufigsten Funktionsverlagerungen vorgenommen, war jedoch nicht in einer ganz überwiegenden Anzahl der Fälle betroffen.

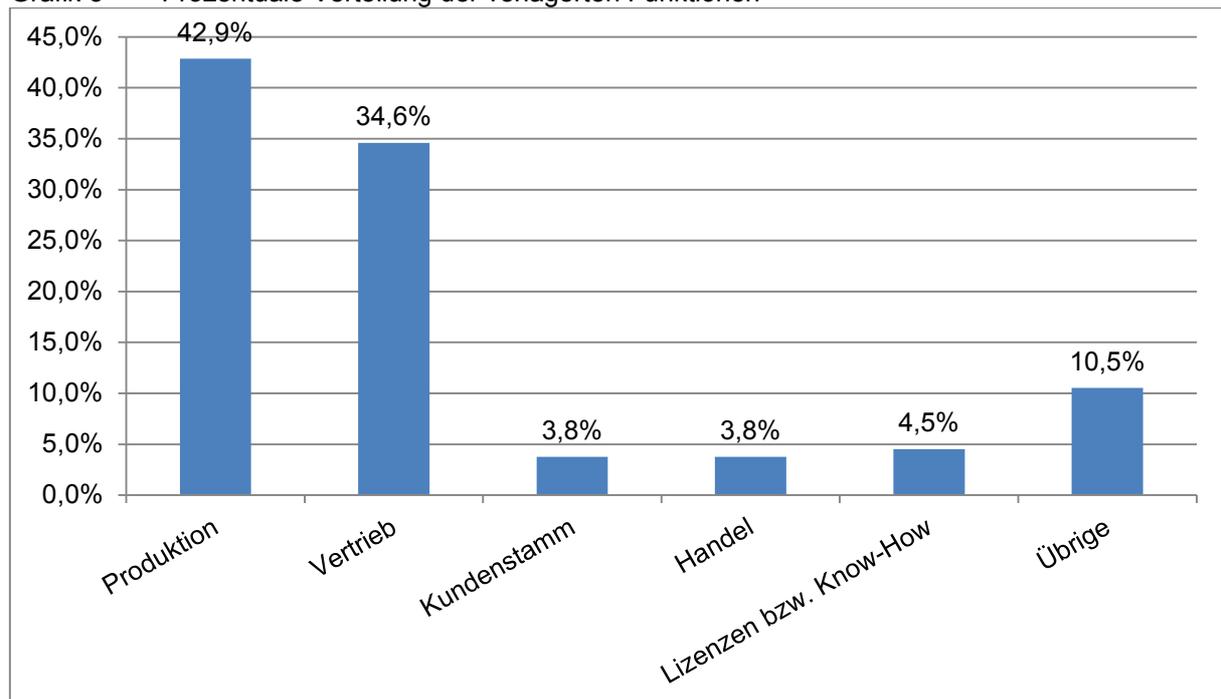
Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

#### **4.1.9 In einer überwiegenden Anzahl der Fälle von Funktionsverlagerungen handelte es sich bei der übertragenden Funktion um „Produktion“.**

In den eingegangenen Fragebögen wurden teilweise mehrere Funktionen nebeneinander genannt, z.B. Produktion und Vertrieb. In diesen Fällen wurden die Funktionen für die Bewertung dieser Hypothese mehrfach gezählt.

Als verlagerte Funktion wurde in 57 Fällen Produktion (einschließlich z.B. Teil einer Produktion bzw. nur einer Produktgruppe) sowie in 46 Fällen Vertrieb (teilweise komplett, teilweise für ein bestimmtes Gebiet) genannt. In jeweils fünf Fällen wurden Kundenstamm und Handel angegeben, in sechs Fällen Lizenzen bzw. Know-how. Alle übrigen in den Fragebögen angegebenen Funktionen (u.a. Montage, Forschung, Prinzipalstruktur, Unternehmen im Ganzen, Service, etc.) sind in jeweils weniger als fünf Fällen aufgetreten.

Grafik 5 Prozentuale Verteilung der verlagerten Funktionen



Somit wurde „Produktion“ am häufigsten als verlagerte Funktion angegeben, jedoch nicht in einer überwiegenden Anzahl der Fälle.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**4.1.10 In einer überwiegenden Anzahl der Fälle von Funktionsverlagerungen wurden diese nach den Grundsätzen für Transferpakete und nicht unter Anwendung von Einzelverrechnungspreisen bewertet.**

In 57 der insgesamt 133 Fälle wurde angegeben, dass die Bewertung der Funktionsverlagerung nach den Grundsätzen für Transferpakete erfolgte (Gesamtbewertung). In 55 Fällen wurde mitgeteilt, dass die Funktionsverlagerung nach Einzelverrechnungspreisen bewertet wurde.

In den restlichen 21 Fällen wurden beide Möglichkeiten verneint bzw. in wenigen Fällen keine Angaben hierzu gemacht. Teilweise wurde angeführt, dass keine steuerlich relevante Funktionsverlagerung vorlag oder aber die Besteuerung auf der Basis angemessener Vertriebsmargen erfolgte.

Von den 112 Fällen mit ausdrücklichen Angaben zur Anwendung der Bewertungsart erfolgte die Bewertung nach den Grundsätzen für Transferpakete somit etwas häufiger als eine Bewertung unter Anwendung von Einzelverrechnungspreisen.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.1.11 In der ganz überwiegenden Anzahl der Fälle, in denen eine Bewertung der Transferpakete erfolgte, wurde der Fremdvergleichspreis für das Transferpaket mittels des hypothetischen Fremdvergleichs im Sinne des § 1 Abs. 3 S. 5 ff. AStG ermittelt.**

In insgesamt 64 Fällen wurden Angaben zur Bewertung des Transferpakets gemacht<sup>18</sup>. In 54 dieser Fälle (rund 84,4 Prozent) wurde angegeben, dass die Bewertung ausschließlich in Form des hypothetischen Fremdvergleichs im Sinne des § 1 Abs. 3 S. 5 ff. AStG erfolgte. In fünf Fällen wurde der Wert durch Ansatz eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte ermittelt. Der Ansatz uneingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte wurde in fünf Fällen genannt, davon einmal in Kombination mit dem hypothetischen Fremdvergleich.

Somit wurde der hypothetische Fremdvergleich am häufigsten als Ermittlungsmethode angegeben, jedoch nicht in einer ganz überwiegenden Anzahl der Fälle.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**4.1.12 In der überwiegenden Anzahl der Fälle, in denen die Funktionsverlagerung nach den Grundsätzen für Transferpakete bewertet wurde, wurde eine Bewertung des Transferpakets vom Unternehmen vorgelegt.**

Wie unter 4.1.10 dargestellt, wurden in 57 Fällen Mitteilungen zu der Prüfung einer Funktionsverlagerung gemacht, bei denen der Wert nach den Grundsätzen für Transferpakete ermittelt wurde. In 33 dieser Fälle (rund 57,9 Prozent) wurde eine Bewertung des Transferpakets vom Unternehmen vorgelegt, in 23 Fällen lag keine Bewertung vom Unternehmen vor, in einem Fall ist eine Angabe hierzu unterblieben.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.1.13 In der überwiegenden Anzahl der Fälle, in denen die Funktionsverlagerung nach den Grundsätzen für Transferpakete bewertet wurde, wurde ein externes Gutachten zum Transferpaket vorgelegt.**

Von den 57 Fällen, in denen Mitteilungen zu der Prüfung einer Funktionsverlagerung vorliegen, bei denen der Wert nach den Grundsätzen für Transferpakete ermittelt wurde (vgl. 4.1.10), wurde in 23 Fällen ein externes Gutachten zum Transferpaket vorgelegt. In 33 Fäl-

---

<sup>18</sup> Abweichung von den Zahlen zur Hypothese 4.1.10 da sich hierunter auch Fälle befinden, bei denen die der vorgenannten Hypothese zugrunde liegende Frage verneint wurde.

len (rund 57,9 Prozent) wurde kein externes Gutachten vorgelegt, in einem Fall ist hierzu keine Angabe erfolgt.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**4.1.14 In der überwiegenden Anzahl der Fälle, in denen die Funktionsverlagerung nach den Grundsätzen für Transferpakete bewertet wurde, waren die vorgelegten Unterlagen aus Sicht der Betriebsprüfung vollständig und nachvollziehbar.**

In 23 der 57 Fälle (vgl. 4.1.10) wurde angegeben, dass die vorgelegten Unterlagen zum Transferpaket, unabhängig davon ob es sich hierbei um eine Bewertung des Unternehmens oder aber um ein externes Gutachten handelte, vollständig und nachvollziehbar waren. In 22 Fällen wurde diese Frage verneint. In zwölf dieser Fälle wurde die Frage nach der Vollständigkeit und Nachvollziehbarkeit der vorgelegten Unterlagen nicht beantwortet.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**4.1.15 In der überwiegenden Anzahl der Fälle, in denen die Funktionsverlagerung nach den Grundsätzen für Transferpakete bewertet wurde und die vorgelegten Unterlagen des Unternehmens bzw. des externen Gutachters mangelhaft waren, bestand der Mangel in der Unvollständigkeit dieser Unterlagen.**

Wie unter 4.1.14 dargestellt, wurden zu 22 Fällen Mitteilungen gemacht, in denen die Funktionsverlagerung nach den Grundsätzen für Transferpakete bewertet wurde und die vorgelegten Unterlagen des Unternehmens bzw. des externen Gutachters nicht vollständig bzw. nicht nachvollziehbar und damit mangelhaft waren. Soweit hierbei zwei Arten von Mängeln genannt wurden, sind beide bei der Auswertung berücksichtigt worden.

Als Mangel wurde zwölfmal „Unvollständigkeit“ genannt, sowie zwölfmal „unrichtige Annahmen“. In sechs Fällen wurde „Unverständlichkeit“ angeführt, jeweils in Kombination mit einem der beiden anderen Mängel.

„Unvollständigkeit“ der Unterlagen wurde somit in der überwiegenden Anzahl der 22 Fälle (rund 54,5 Prozent) als ein Grund für den Mangel angegeben, genauso oft wie „unrichtige Annahmen“.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.1.16 In den Fällen, in denen die Funktionsverlagerung nicht nach den Grundsätzen für Transferpakete bewertet wurde, lag in der überwiegenden Zahl der Fälle die Verlagerung einer Routinetätigkeit mit geringen Risiken vor (Outsourcing, § 2 Abs. 2 FVerIV).**

Von den insgesamt 76 Fällen (Hypothese 4.1.10), in denen nicht angegeben wurde, dass die Funktionsverlagerung nach den Grundsätzen für Transferpakete bewertet wurde, liegen in 38 Fällen Angaben zu Ausnahmetatbeständen vor; hierbei wurden in drei Fällen jeweils zwei Ausnahmetatbestände genannt. Die Verteilung kann der nachstehenden Tabelle entnommen werden:

Tabelle 4 Ausnahmetatbestände Transferpakete

| <b>Ausnahmetatbestände</b>   | <b>Anzahl</b> | <b>Anteil</b> |
|--|---------------|---------------|
| die Verlagerung einer Routinetätigkeit mit geringen Risiken (Outsourcing, § 2 Abs. 2 FVerIV),              | 15            | 19,0 %        |
| die fremdübliche Kündigung eines Vertrages (§ 8 FVerIV, Rn. 60 Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung) | 4             | 5,1 %         |
| ein Vorgang, der im Fremdvergleich nicht als Funktionsverlagerung gilt (§ 1 Abs. 7 FVerIV),                | 8             | 10,1 %        |
| ein „Bagatellfall“ (Rn. 58 Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung)                                     | 14            | 17,7 %        |
| keine Angaben zum Ausnahmetatbestand   | 38            | 48,1 %        |

Die Verlagerung einer Routinetätigkeit mit geringen Risiken wurde hierbei am häufigsten genannt, jedoch nicht in der überwiegenden Anzahl der Fälle, in denen Angaben vorlagen.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**4.1.17 In einer überwiegenden Anzahl der Fälle von Bewertung einer Funktionsverlagerung unter Anwendung von Einzelverrechnungspreisen wurde durch den Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren.**

Wie unter 4.1.10 dargestellt, erfolgten in 55 Fällen Mitteilungen zu der Prüfung einer Funktionsverlagerung, bei denen der Wert nach Einzelverrechnungspreisen ermittelt wurde. Die angegebenen Gründe für die Wertermittlung nach Einzelverrechnungspreisen lassen sich wie folgt aufschlüsseln:

Tabelle 5 Gründe für die Wertermittlung nach Einzelverrechnungspreisen

| <b>Gründe für die Wertermittlung nach Einzelverrechnungspreisen</b>  | <b>Anzahl</b> | <b>Anteil</b> |
|--|---------------|---------------|
| Glaubhaftmachung, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren  | 17            | 30,9 %        |
| Glaubhaftmachung, dass die Summe der Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transfers, gemessen am Wert für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht   | 9             | 16,4 %        |
| Glaubhaftmachung, dass zumindest ein genau bezeichnetes, wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung war   | 23            | 41,8 %        |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- Glaubhaftmachung, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren <b>und</b></li> <li>- Glaubhaftmachung, dass die Summe der Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transfers, gemessen am Wert für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht</li> </ul> | 5             | 9,1 %         |
| keine Angaben zum Grund  | 1             | 1,8 %         |

Insgesamt wurde in 22 Fällen (40 Prozent) durch den Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren. Dagegen wurde in 23 Fällen glaubhaft gemacht, dass zumindest ein genau bezeichnetes, wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung war.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

#### ***Ergänzende Informationen:***

Wie aus der vorstehenden Tabelle 5 ersichtlich, gingen in 23 Fällen Mitteilungen ein, bei denen der Wert der Funktionsverlagerung nach Einzelverrechnungspreisen ermittelt wurde, da der Steuerpflichtige glaubhaft gemacht hat, dass zumindest ein genau bezeichnetes, wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung war.

In 19 dieser Fälle (über 82 Prozent) stellte der Kundenstamm dieses immaterielle Wirtschaftsgut dar; davon einmal als „Kundenstamm in Lizenz“ und einmal in Kombination mit Know-how. In jeweils einem Fall wurden Patente, Geschäftschancen, Software und Produkttechnologie als immaterielle Wirtschaftsgüter genannt. Andere immaterielle Wirtschaftsgüter wurden hier nicht angegeben.

In neun der Fälle, in denen die Bewertung der Funktionsverlagerung nach Einzelverrechnungspreisen vorgenommen wurde, da ein Ausnahmetatbestand des § 1 Abs. 3 Satz 10

AStG (vgl. Tabelle 5) gegeben war, erfolgte zusätzlich eine Angabe zu „sonstigen Gründen“. Hierbei wurden neben Gutachten (in drei Fällen) unter anderem - jeweils in einem Fall - „sonst nicht veräußerbar“, „zeitnaher Anteilskauf“ sowie „Zeitpunkt vor 2008“ genannt.

**4.1.18 In einer nur geringen Anzahl der Fälle von Funktionsverlagerungen wurden Schadensersatz-, Entschädigungs- oder Ausgleichszahlungen berücksichtigt.**

In 14 von 133 Fällen (rund 10,5 Prozent) gaben die Betriebsprüfungsstellen an, dass Schadensersatz-, Entschädigungs- oder Ausgleichszahlungen bei der Bewertung der Funktionsverlagerung berücksichtigt wurden. In 103 Fällen wurde mitgeteilt, dass keine entsprechenden Zahlungen berücksichtigt wurden; in 16 Fällen erfolgte hierzu keine Angabe.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**4.1.19 Der Anteil der Fälle mit Berücksichtigung von Schadensersatz-, Entschädigungs- oder Ausgleichsansprüchen lag bei Funktionsverlagerungen vor 2008 höher als in den Fällen, in denen die Funktionsverlagerung erst ab Januar 2008 durchgeführt wurde.**

Von den 14 Fällen, in denen bei der Bewertung der Funktionsverlagerung laut Mitteilung der Betriebsprüfungsstellen Schadensersatz-, Entschädigungs- oder Ausgleichsansprüche berücksichtigt wurden, fand die Verlagerung der Funktion in vier Fällen vor 2008 statt, in zehn Fällen nach Januar 2008.

Wie unter 4.1.3 dargestellt, fanden in insgesamt 36 Fällen Funktionsverlagerungen vor 2008 statt; die vier hier betroffenen Fälle stellen somit rund 11,1 Prozent dar. Von den 94 ab 2008 durchgeführten Funktionsverlagerungen wurden in zehn Fällen (rund 10,6 Prozent) Schadensersatz-, Entschädigungs- oder Ausgleichsansprüche berücksichtigt.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.1.20 In einer nur geringen Anzahl der Fälle mussten die Besteuerungsgrundlagen für die Funktionsverlagerung geschätzt werden.**

In 42 von 133 Fällen wurde angegeben, dass die Besteuerungsgrundlagen für die Funktionsverlagerung geschätzt werden mussten. In 76 Fällen musste keine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorgenommen werden, in 15 Fällen wurde hierzu keine Angabe gemacht.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**4.1.21 Der Anteil der Fälle, in denen die Besteuerungsgrundlagen für die Funktionsverlagerung geschätzt werden mussten, lag bei Funktionsverlagerungen vor 2008 höher als in den Fällen, in denen die Funktionsverlagerung erst ab Januar 2008 durchgeführt wurde.**

Wie zuvor dargestellt, gab es 42 Fälle in denen mitgeteilt wurde, dass die Besteuerungsgrundlagen für die Funktionsverlagerung geschätzt werden mussten. In 14 der mitgeteilten Schätzungsfälle lag der Zeitpunkt der Verlagerung vor 2008, in 28 Fällen ab dem 1. Januar 2008.

Wie unter 4.1.3 dargestellt, fanden in insgesamt 36 Fällen Funktionsverlagerungen vor 2008 statt; die 14 hier betroffenen Fälle stellen somit rund 38,9 Prozent dar. Von den 94 ab 2008 durchgeführten Funktionsverlagerungen mussten die Besteuerungsgrundlagen für die Funktionsverlagerung in 28 Fällen (rund 29,8 Prozent) geschätzt werden.

Tabelle 6 Schätzungsfälle aufgeteilt nach Zeitpunkt der Funktionsverlagerung

| Funktionsverlagerung vor 2008 |                 |        | Funktionsverlagerung ab 2008 |                 |        |
|-------------------------------|-----------------|--------|------------------------------|-----------------|--------|
| Anzahl                        | Davon geschätzt | Anteil | Anzahl                       | Davon geschätzt | Anteil |
| 36                            | 14              | 38,9 % | 94                           | 28              | 29,8 % |

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.1.22 In den Fällen, in denen die Besteuerungsgrundlagen für die Funktionsverlagerung geschätzt werden mussten, erfolgte eine Schätzung häufiger nach § 162 Abs. 3 als nach § 162 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO).**

Von den insgesamt 42 Fällen, in denen die Besteuerungsgrundlagen für die Funktionsverlagerung nach Mitteilung der Betriebsprüfungsstellen geschätzt werden mussten, erfolgte die Schätzung bei zwölf Fällen nach § 162 Abs. 2 AO und bei sieben Fällen nach § 162 Abs. 3 AO. In den restlichen 23 Fällen wurde hierzu keine Angabe gemacht.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**Ergänzende Informationen:**

Von den vorgenannten 42 Fällen, in denen die Besteuerungsgrundlagen für die Funktionsverlagerung laut Mitteilung der Betriebsprüfungsstellen zu schätzen war, erfolgte dies in 24 Fällen unter Anwendung des vereinfachten Schätzungsverfahrens nach Rn. 162 ff. des BMF-Schreibens Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung. In acht Fällen wurde angegeben, dass das vereinfachte Schätzungsverfahren nicht angewandt wurde, in zehn Fällen lag hierzu keine Antwort vor.

**4.1.23 Der Kapitalisierungszeitraum wurde vor der Betriebsprüfung in der überwiegenden Anzahl der Fälle niedriger angesetzt als nach der Betriebsprüfung.**

In 30 Fällen wurde mitgeteilt, dass der Kapitalisierungszeitraum im Rahmen der Betriebsprüfung verlängert bzw. erstmals berücksichtigt wurde. In ebenfalls 30 Fällen ist der Zeitraum gleich geblieben. Zu einem Fall wurde eine Mitteilung gemacht, dass der Kapitalisierungszeitraum im Rahmen der Prüfung verkürzt wurde.

In 72 Fällen liegen zum Kapitalisierungszeitraum vor und / oder nach der Betriebsprüfung keine hinreichenden Angaben vor, um einen Vergleich anstellen zu können.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**4.1.24 In den Fällen, in denen die Funktionsverlagerung erst durch die Finanzverwaltung aufgegriffen wurde, wurde in der überwiegenden Anzahl der Fälle ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum angesetzt.**

Wie zu Hypothese 4.1.2 ermittelt, liegen 64 Mitteilungen zu Betriebsprüfungen vor, bei denen eine Funktionsverlagerung geprüft wurde und die Finanzverwaltung hiervon nicht durch entsprechende Dokumentation des Unternehmens Kenntnis erlangt hat.

In 28 dieser Fälle erfolgten hinreichende Angaben, um einen Vergleich des Kapitalisierungszeitraums vor und nach der Betriebsprüfung zu ermöglichen.

Bei 24 dieser Fälle ergab sich aus den entsprechenden Angaben, dass ein Kapitalisierungszeitraum im Rahmen der Betriebsprüfung erstmalig festgestellt wurde. In zehn dieser Fälle wurde ein Zeitraum von 99 Jahren bzw. eine ewige Rente angesetzt.

In vier der vorgenannten 28 Fälle wurde der Ansatz des Kapitalisierungszeitraums im Rahmen der Prüfung nicht verändert.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**Ergänzende Informationen** zu allen Fällen, in denen ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum ermittelt wurde:

Insgesamt liegen 23 Mitteilungen über geprüfte Funktionsverlagerungen vor, in denen nach der Betriebsprüfung ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum angesetzt wurde. In zwölf dieser Fälle wurde der Kapitalisierungszeitraum auch vor der Prüfung mit 99 Jahren oder unbegrenzt angesetzt. In einem Fall wurde der Zeitraum von wenigen Jahren auf 99 Jahre erhöht.

In den übrigen zehn Fällen wurde der Kapitalisierungszeitraum vor der Betriebsprüfung mit null Jahren oder gar nicht angegeben. Wie vorstehend erläutert, handelt es sich hierbei um Fälle, in denen die unbegrenzte Kapitalisierung bzw. ewige Rente erstmals im Rahmen der Prüfung berücksichtigt wurde. In diesen zehn Fällen wurde der Wert der Funktionsverlagerung vor der jeweiligen Betriebsprüfung mit null Euro angegeben, nach den Prüfungen wurden hier Werte zwischen 0,15 und 34 Mio. Euro ermittelt. Durchschnittlich wurde ein Wert von rund 8,2 Mio. Euro je Prüfungsfall angesetzt. Der Median lag bei 4,9 Mio. Euro.

**4.1.25 In der überwiegenden Anzahl der Fälle, in denen ein immaterielles Wirtschaftsgut aufgrund der Öffnungsklauseln einzeln zu bewerten war, wurde der hypothetische Fremdvergleich (§ 1 Abs. 3 Sätze 5 ff. AStG) durchgeführt.**

Im Rahmen der 133 eingegangenen Mitteilungen wurde die Frage nach der Einzelbewertung eines immateriellen Wirtschaftsgutes in 61 Fällen beantwortet. In 22 Fällen wurde angegeben, dass ein immaterielles Wirtschaftsgut aufgrund der Öffnungsklauseln einzeln zu bewerten war und hierbei der hypothetische Fremdvergleich durchgeführt wurde. In 39 Fällen wurde die Frage, ob für ein immaterielles Wirtschaftsgut, das aufgrund der Öffnungsklauseln einzeln zu bewerten war, der hypothetische Fremdvergleich durchgeführt wurde, mit „nein“ beantwortet, in elf dieser Fälle wurde eine Begründung angegeben.

Auf Basis der Annahme, dass in den Fällen, in denen „nein“ ohne Angabe eines Grundes angegeben wurde, kein entsprechendes immaterielles Wirtschaftsgut einzeln zu bewerten war, lagen somit insgesamt elf Fälle vor, in denen ein immaterielles Wirtschaftsgut aufgrund der Öffnungsklauseln einzeln zu bewerten war und bei der Bewertung nicht der hypothetische Fremdvergleich zur Anwendung kam.

Im Ergebnis wurde somit in den vorgenannten 22 Fällen ein hypothetischer Fremdvergleich durchgeführt und in elf Fällen eine andere Bewertungsmethode angewendet.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.1.26 In der überwiegenden Anzahl der Fälle, in denen für die Bewertung einer Funktionsverlagerung gesonderte Wertanteile für immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile ermittelt wurden, war deren Anteil am Transferpaket vor der Betriebsprüfung niedriger als nach der Betriebsprüfung.**

In 26 Fällen erfolgten hinreichende Angaben zu den gesonderten Wertanteilen für immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile vor und nach der Betriebsprüfung, um diesbezüglich einen Vergleich anstellen zu können.

In zwölf dieser Fälle wurde hier ein gleichbleibender Prozentsatz des Wertanteils am Transferpaket bzw. an der Summe der Einzelbewertungen vor und nach der Betriebsprüfung mitgeteilt, überwiegend wurde der Prozentsatz hier jeweils mit 100 angegeben. In 13 Fällen wurde der Wertanteil des immateriellen Wirtschaftsgutes vor der Betriebsprüfung mit null Prozent angegeben, nach der Betriebsprüfung wurden hier Werte zwischen 17 und 100 Prozent genannt. In einem weiteren Fall wurde der entsprechende Wertanteil im Rahmen der Betriebsprüfung nur geringfügig erhöht.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**Ergänzende Informationen** zu den Fällen aus den Hypothesen 4.1.25 und 4.1.26:

Zu den 22 Fällen aus der Hypothese 4.1.25 in denen angegeben wurde, dass ein immaterielles Wirtschaftsgut aufgrund der Öffnungsklauseln einzeln zu bewerten war und hierbei der hypothetische Fremdvergleich durchgeführt wurde, liegen in zehn Fällen hinreichende Angaben zum Wertanteil vor und nach der Betriebsprüfung vor, welche zu folgender Betrachtung führen:

In fünf dieser Fälle wurde angegeben, dass sich der Wertanteil für immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile am Transferpaket bzw. an der Summe der Einzelbewertungen aufgrund von Prüfungsfeststellungen nicht geändert hat. In den anderen fünf Fällen wurde eine Erhöhung des Wertanteils mitgeteilt, in drei dieser Fälle von null auf 100 Prozent.

## 4.2 Hypothesen zum Ergebnis von Prüfungen bei Funktionsverlagerungsfällen sowie zum Ermittlungsaufwand für Unternehmen und Verwaltung

Bei der Betrachtung der nachfolgenden Hypothesen wurden wiederum alle in den Kapiteln 3.1 und 3.2 angeführten 133 Fragebögen zu Funktionsverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen berücksichtigt.

### 4.2.1 *Der Wert der Funktionsverlagerung lag vor der Betriebsprüfung in der überwiegenden Anzahl der Fälle unter dem Wert der Funktionsverlagerung nach der Betriebsprüfung.*

In 118 der insgesamt 133 Fragebögen wurden für diesen Vergleich hinreichende Angaben zu den Werten der Funktionsverlagerung vor und nach der Betriebsprüfung gemacht. Demnach wurde der Wert der Funktionsverlagerung im Rahmen der Betriebsprüfung in 77 Fällen (rund 65,3 Prozent) erhöht. In 37 Fällen wurde der Wert der Funktionsverlagerung mit dem gleichen Wert angesetzt, in vier Fällen wurde die Funktionsverlagerung nach der Betriebsprüfung mit einem niedrigeren Wert angesetzt.

Nachstehende Tabelle zeigt die entsprechende Beurteilung der Funktionsverlagerung durch die Betriebsprüfung unterteilt nach den „Zielorten“ der Verlagerung.

Tabelle 7 „Zielort“ der Funktionsverlagerung mit Beurteilung durch die Betriebsprüfungsstellen

| „Zielort“ der Funktionsverlagerung                 | In das Inland |         | In einen EU-Staat |         | In ein Drittland |         | Gesamt |         |
|--|---------------|---------|-------------------|---------|------------------|---------|--------|---------|
|  | Anzahl        | Prozent | Anzahl            | Prozent | Anzahl           | Prozent | Anzahl | Prozent |
| Beurteilung durch die Betriebsprüfung              |               |         |                   |         |                  |         |        |         |
| Erhöhung des Wertes der Funktionsverlagerung       | 1             | 12,5 %  | 41                | 65,1 %  | 35*              | 74,5 %  | 77     | 65,3 %  |
| Verringerung des Wertes der Funktionsverlagerung   | 3             | 37,5 %  | 1                 | 1,6 %   | -                | --      | 4      | 3,4 %   |
| Keine Veränderung am Wert der Funktionsverlagerung | 4             | 50,0 %  | 21                | 33,3 %  | 12*              | 25,5 %  | 37     | 31,3 %  |
| Gesamt   | 8             | 100,0%  | 63                | 100,0%  | 47               | 100,0%  | 118    | 100,0%  |

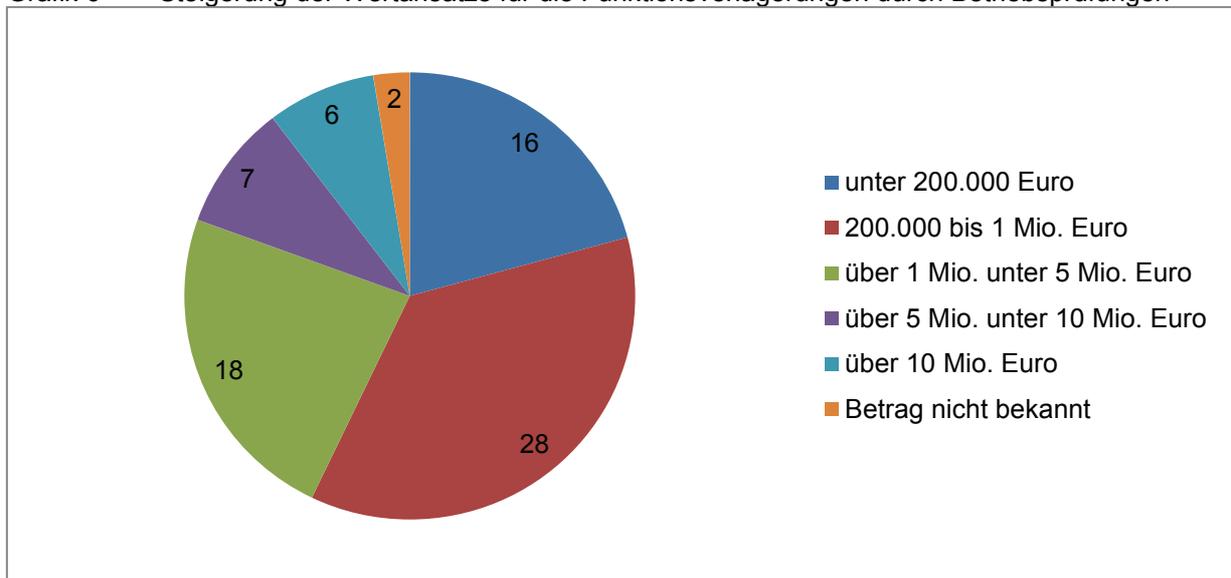
\* In einem dieser Fälle wurden als „Zielorte“ der Funktionsverlagerung sowohl ein Drittland als auch ein EU-Staat genannt.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**Ergänzende Informationen** zu den Fällen, in denen der Wert der Funktionsverlagerung durch die Beurteilung der Betriebsprüfungsstellen erhöht wurde:

In 77 Fällen von Funktionsverlagerungen lag der Wert der Funktionsverlagerung vor der Betriebsprüfung unter dem Wert nach der Prüfung. Die Erhöhungsbeträge lagen zwischen rund 22.000 Euro und 68 Mio. Euro. In der Summe wurden die Werte für Funktionsverlagerungen bei den Betriebsprüfungen, in deren Rahmen die Werte für Funktionsverlagerungen erhöht wurden, um rund 325 Mio. Euro<sup>19</sup> erhöht, durchschnittlich um rund 4,2 Mio. Euro je Fall. Der Median lag hier bei 0,8 Mio. Euro. Näheres ist der folgenden Grafik zu entnehmen:

Grafik 6 Steigerung der Wertansätze für die Funktionsverlagerungen durch Betriebsprüfungen

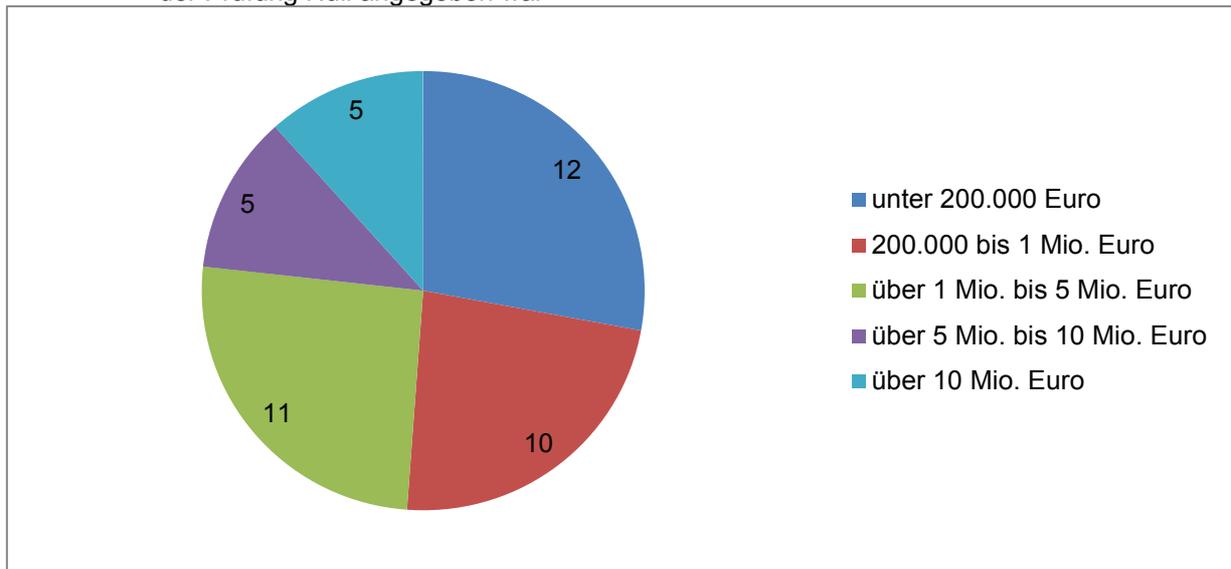


Bei 43 der 77 Gesamtfälle, in denen der Wert der Funktionsverlagerung durch die Betriebsprüfung erhöht wurde, war dieser vor der Betriebsprüfung mit null Euro angesetzt. Nach der Prüfung wurden hier Werte zwischen rund 22.000 Euro und 68 Mio. Euro angegeben; durchschnittlich ergab sich nach der Prüfung in diesen 43 Fällen ein Wert von rund 5,8 Mio. Euro (Erhöhungsbetrag).

Die Verteilung der Werte der Funktionsverlagerungen nach der Betriebsprüfung, die in diesen Fällen gleichzeitig die Erhöhung darstellen, gibt die nachstehende Grafik wieder.

<sup>19</sup> Summe aus 75 Fällen, bei zwei Fällen wurde die Erhöhung in Prozent und nicht betragsmäßig angegeben.

Grafik 7 Erstmalig durch Betriebsprüfung festgestellte Werte der Funktionsverlagerung, wenn vor der Prüfung Null angegeben war



**4.2.2 Die Änderung des Steuerbescheids aufgrund der Prüfungsfeststellungen zu der Funktionsverlagerung wird voraussichtlich in einer nur geringen Anzahl der Fälle zu einem Rechtsbehelfsverfahren führen.**

In sechs der insgesamt 133 Fragebögen (rund 4,5 Prozent) erfolgte die Einschätzung, dass die Änderung des Steuerbescheids aufgrund der Prüfungsfeststellungen zu der Funktionsverlagerung voraussichtlich zu einem Rechtsbehelf führen wird. Soweit hierzu Begründungen angegeben wurden, richteten sich diese gegen die ermittelten Werte für die Funktionsverlagerung, gegen die umsatzsteuerliche Behandlung sowie gegen die Feststellung, dass eine Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsgutes stattgefunden haben soll.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.2.3 Die Änderung des Steuerbescheids aufgrund der Prüfungsfeststellungen zu der Funktionsverlagerung wird voraussichtlich in einer nur geringen Anzahl der Fälle zu einem Schieds- oder Verständigungsverfahren führen.**

In drei der insgesamt 133 Fragebögen (rund 2,3 Prozent) wurde angegeben, dass die Änderung des Steuerbescheids aufgrund der Prüfungsfeststellungen zu der Funktionsverlagerung voraussichtlich zu einem Schieds- oder Verständigungsverfahren führen wird. Davon wurde in zwei Fällen als Begründung mitgeteilt, dass entsprechende Verfahren bereits eingeleitet wurden, eines dieser Verfahren wurde auch bereits erledigt. In einem Fall wurde als Begründung angegeben, dass eine unilaterale Gegenberichtigung in dem „Zielort“ der Funktionsverlagerung nicht durchsetzbar sei.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.2.4 Die Änderung des Steuerbescheids aufgrund der Prüfungsfeststellungen zu der Funktionsverlagerung wird voraussichtlich in einer nur geringen Anzahl der Fälle für die Zukunft zu einem Advance Pricing Agreement (APA-Verfahren) führen.**

In einem Fall wurde angegeben, dass die Änderung des Steuerbescheids aufgrund der Prüfungsfeststellungen zu der Funktionsverlagerung voraussichtlich zu einem APA-Verfahren führen wird.

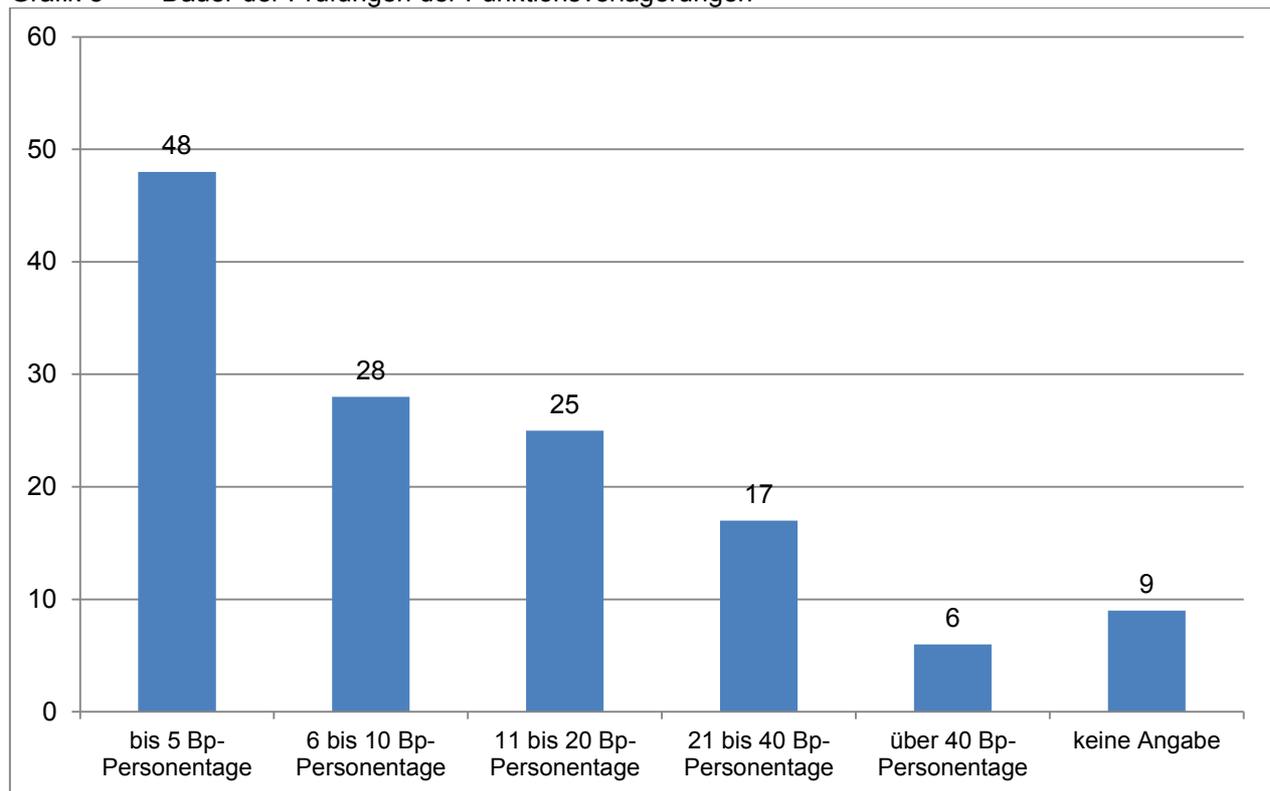
Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.2.5 In den Fällen, in denen die Finanzverwaltung von der Funktionsverlagerung nicht durch Dokumentation des Unternehmens Kenntnis erlangte, war die durchschnittliche Dauer der Prüfung der Funktionsverlagerung länger als in den Fällen, in denen das Unternehmen die Funktionsverlagerung als solche bereits dokumentiert hatte.**

Die Frage nach der Dauer der Prüfung der Funktionsverlagerung wurde in 124 Fällen beantwortet. Die längste Dauer wurde hierbei mit 200 Bp-Personentage (Bp – Betriebsprüfung) angegeben. Die durchschnittliche Prüfungsdauer betrug in diesen 124 Fällen 15,4 BP-Personentage, der Median lag bei 10 BP-Personentage.

Bei der Auswertung dieser und der folgenden Hypothesen wurden jeweils nur die Fälle berücksichtigt, bei denen Angaben zur Prüfungsdauer bekannt sind. Insgesamt stellen sich die Zeiten zur Dauer der Prüfungen wie folgt dar:

Grafik 8 Dauer der Prüfungen der Funktionsverlagerungen



In 69 Fällen liegen Mitteilungen zu Prüfungen der Funktionsverlagerung vor, in denen angegeben wurde, dass die Finanzverwaltung durch Dokumentation des Unternehmens hiervon Kenntnis erlangte (vgl. 4.1.1). Durchschnittlich wurden in diesen Fällen 16,8 Arbeitstage (Bp-Personentage) benötigt, um die Funktionsverlagerung zu prüfen. Der Median lag hier bei 10 BP-Personentage.

In den restlichen 64 Fällen, in denen die Finanzverwaltung nicht durch Dokumentation des Unternehmens bzw. durch Aufzeichnungen für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle von der Funktionsverlagerung Kenntnis erlangte, betrug die durchschnittliche Dauer der Prüfung der Funktionsverlagerung 13,9 Bp-Personentage, der Median lag hier bei 9 BP-Personentage.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**4.2.6 In den Fällen, in denen die Funktionsverlagerung erst in 2008 oder später durchgeführt wurde, war die durchschnittliche Dauer der Prüfung der Funktionsverlagerung kürzer als in den Fällen, in denen die Funktionsverlagerung bereits vor 2008 durchgeführt wurde.**

Insgesamt liegen 36 Mitteilungen über durchgeführte Prüfungen von Funktionsverlagerungen vor, in denen die Verlagerung vor 2008 erfolgte (vgl. Tabelle zu 4.1.3). Die durchschnittliche

Prüfungsdauer betrug in diesen Fällen 23 Bp-Personentage, der Median lag hier bei 8 BP-Personentage.

Bei den 94 Fällen, in denen die Funktionsverlagerung nach dem 31. Dezember 2007 vorgenommen wurde, betrug die Prüfungsdauer durchschnittlich 12,6 Bp-Personentage, der Median lag hier bei 10 BP-Personentage.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

***4.2.7 In den Fällen, in denen die Funktionsverlagerung nach den Grundsätzen für Transferpakete bewertet wurde, lag die durchschnittliche Dauer der Prüfung unter der durchschnittlichen Prüfungsdauer der Fälle, in denen die Bewertung nach Einzelverrechnungspreisen erfolgte.***

Wie unter 4.1.10 dargestellt, erfolgten in 57 Fällen Mitteilungen zu der Prüfung einer Funktionsverlagerung, bei denen der Wert nach den Grundsätzen für Transferpakete ermittelt wurde; in 55 Fällen wurde die Funktionsverlagerung zwischen verbundenen Unternehmen nach Einzelverrechnungspreisen bewertet.

Die durchschnittliche Prüfungsdauer betrug in den 57 Fällen, in denen die Bewertung der Funktionsverlagerung nach den Grundsätzen für Transferpakete erfolgte, 15,7 Bp-Personentage. Der Median lag hier bei 10 BP-Personentage. In den insgesamt 55 Fällen der Bewertung nach Einzelverrechnungspreisen betrug die durchschnittliche Prüfungsdauer 16,4 Bp-Personentage, der Median lag hier bei 9 BP-Personentage.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

***4.2.8 In den Fällen, in denen vom Unternehmen eine Bewertung des Transferpakets vorgelegt wurde, lag die durchschnittliche Dauer der Prüfung unter der durchschnittlichen Prüfungsdauer der Fälle, in denen eine solche Bewertung nicht vorgelegt wurde.***

In 40 Fällen erfolgte die Angabe, dass eine Bewertung des Transferpakets vom Unternehmen vorgelegt wurde, zu 38 Fällen ist auch die Dauer der entsprechenden Prüfung bekannt. Bei den Fällen, in denen eine Bewertung des Transferpakets vom Unternehmen vorgelegt wurde, betrug die durchschnittliche Prüfungsdauer für die Funktionsverlagerung 15,3 Bp-Personentage, der Median lag hier bei 10 BP-Personentage.

Bei 76 Fällen wurde die Frage nach der Vorlage einer Bewertung des Transferpakets vom Unternehmer verneint. Bei Betrachtung dieser 76 Fälle ist zu 71 Fällen auch die Dauer der entsprechenden Prüfung bekannt. Hierbei ergab sich eine durchschnittliche Prüfungsdauer von 16,2 Bp-Personentage, der Median lag auch hier bei 10 BP-Personentage.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.2.9 In den Fällen, in denen vom Unternehmen ein externes Gutachten zum Transferpaket vorgelegt wurde, lag die durchschnittliche Dauer der Prüfung unter der durchschnittlichen Prüfungsdauer der Fälle, in denen ein solches Gutachten nicht vorgelegt wurde.**

In 24 Fällen wurde angegeben, dass ein externes Gutachten zum Transferpaket vorgelegt wurde. In 90 Fällen wurde diese Frage ausdrücklich verneint.

In 22 Fällen, bei denen ein externes Gutachten zum Transferpaket vorgelegt wurde, ist auch die Dauer der entsprechenden Prüfung bekannt. Durchschnittlich betrug die Prüfungsdauer für die Funktionsverlagerung in diesen Fällen 19,8 Bp-Personentage, der Median lag hier bei 10 BP-Personentage.

Bei Betrachtung der 90 Fälle, in denen die Vorlage eines externen Gutachtens zur Bewertung des Transferpakets ausdrücklich mit „Nein“ beantwortet wurde, ist zu 85 Fällen auch die Dauer der entsprechenden Prüfung ersichtlich. Hieraus ergab sich eine durchschnittliche Prüfungsdauer von 15,2 Bp-Personentage, der Median lag auch hier bei 10 BP-Personentage.

Die Verteilung der Prüfungsdauer kann der folgenden Tabelle entnommen werden:

Tabelle 8 Darstellung der Prüfungsdauer mit und ohne Vorlage externer Gutachten

| Prüfungsdauer                                 | Bis 5 Tage | 6 bis 10 Tage | 11 bis 20 Tage | 21 und mehr Tage | Keine Angabe | Durchschnitt | Median |
|---|------------|---------------|----------------|------------------|--------------|--------------|--------|
| Prüfungsdauer bei Vorlage externes Gutachten  | 7          | 6             | 2              | 7                | 2            | 19,8         | 10     |
| Prüfungsdauer ohne Vorlage externes Gutachten | 32         | 18            | 22             | 13               | 5            | 15,2         | 10     |

Die Hypothese kann somit nicht bestätigt werden.

**4.2.10 In den Fällen, in denen die vorgelegten Unterlagen zum Transferpaket vollständig und nachvollziehbar waren, lag die durchschnittliche Dauer der Prüfung unter der durchschnittlichen Prüfungsdauer der Fälle, in denen die Unterlagen nicht vollständig oder nachvollziehbar waren.**

In 35 Fällen wurde von den Betriebsprüfungsstellen angegeben, dass die vorgelegten Unterlagen zum Transferpaket vollständig und nachvollziehbar waren, zu 34 Fällen ist hierbei auch die Dauer der entsprechenden Prüfung erkennbar.

In 48 Fällen wurde die Frage nach der Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit der vorgelegten Unterlagen zum Transferpaket verneint, hier ist zu allen Fällen die Prüfungsdauer bekannt. In den restlichen Fällen wurden keine Angaben zu Qualität und Quantität der vorgelegten Unterlagen gemacht.

In den Fällen, in denen die vorgelegten Unterlagen zum Transferpaket für die Betriebsprüfungsstellen vollständig und nachvollziehbar waren, betrug die durchschnittliche Prüfungsdauer für die Funktionsverlagerung 11,7 Bp-Personentage (Median bei 8 BP-Personentage). In den Fällen, in denen die Frage nach der Vollständigkeit und Nachvollziehbarkeit der vorgelegten Unterlagen verneint wurde, betrug die Prüfungsdauer durchschnittlich 23,3 Bp-Personentage, der Median lag hier bei 14 BP-Personentage.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.2.11 In den Fällen, in denen die Bewertung einer Funktionsverlagerung unter Anwendung von Einzelverrechnungspreisen aufgrund der genauen Bezeichnung mindestens eines wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgutes durch den Steuerpflichtigen erfolgte, lag die durchschnittliche Dauer der Prüfung unter der durchschnittlichen Prüfungsdauer der Fälle, in denen die Bewertung unter Anwendung von Einzelverrechnungspreisen erfolgte, da keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren.**

Wie in der Tabelle zu Hypothese 4.1.17 dargestellt, wurde die Funktionsverlagerung in 23 Fällen nach Einzelverrechnungspreisen bewertet, da der Steuerpflichtige glaubhaft gemacht hat, dass zumindest ein genau bezeichnetes, wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung war. Die durchschnittliche Prüfungsdauer für die Funkti-

onsverlagerung betrug in diesen Fällen 18 Bp-Personentage. Der Median lag bei 10 BP-Personentage.

In 22 Fällen wurde angegeben, dass die Bewertung der Funktionsverlagerung nach Einzelverrechnungspreisen erfolgte, da der Steuerpflichtige geltend gemacht hat, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren. Die durchschnittliche Prüfungsdauer betrug in diesen Fällen 7,3 Bp-Personentage, der Median lag bei 5 BP-Personentage.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**4.2.12 In den Fällen, in denen eine Bewertung des Transferpakets erfolgte, lag die durchschnittliche Prüfungsdauer bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleiches über der durchschnittlichen Prüfungsdauer der Fälle, in denen der Fremdvergleichspreis durch Ansatz uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte ermittelt wurde.**

Wie zur Hypothese 4.1.11 dargestellt, erfolgte die Bewertung des Transferpakets in 54 Fällen unter Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs, in 51 dieser Fälle ist auch die Dauer der Prüfung bekannt. Die durchschnittliche Prüfungsdauer für die Funktionsverlagerung betrug in diesen Fällen 14,9 Bp-Personentage, der Median lag bei 10 BP-Personentage.

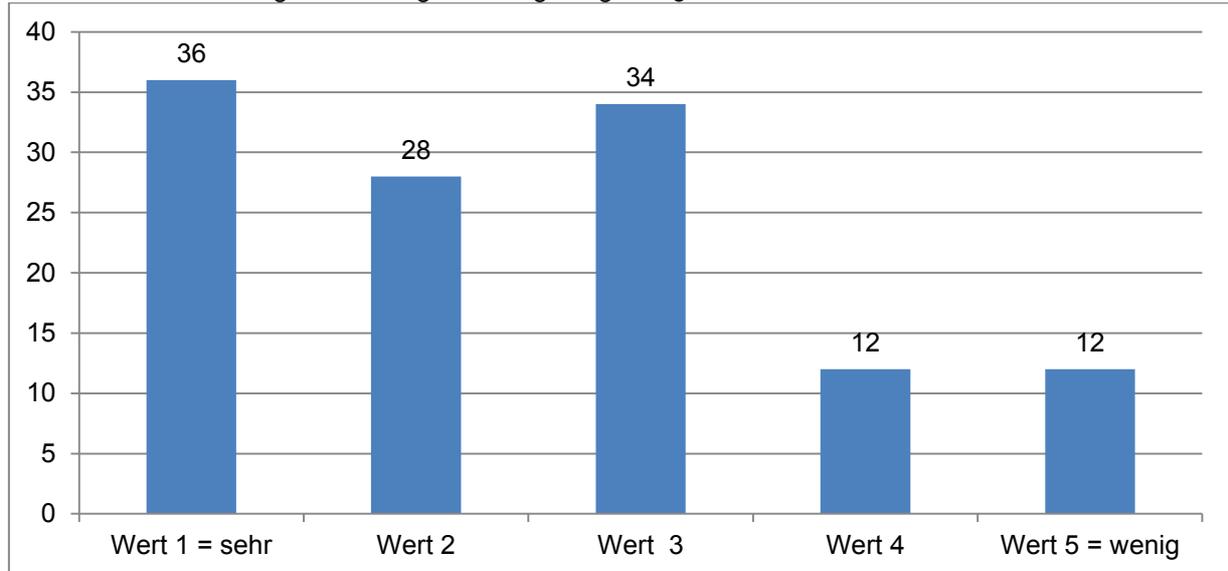
In zehn Fällen wurde angegeben, dass die Bewertung des Transferpakets ohne Anwendung des hypothetischen Fremdvergleiches erfolgte, zu neun dieser Fälle liegen ebenfalls Angaben zur Dauer der Prüfung vor. Die durchschnittliche Prüfungsdauer betrug in diesen Fällen 16,2 Bp-Personentage, der Median lag bei 9 BP-Personentage.

Die Hypothese kann nicht bestätigt werden.

**4.2.13 Die Regelungen des § 1 Abs. 3 AStG und der FVerIV haben nach Einschätzung der Betriebsprüfung in großem Maße (ein Wert unter 2,5 auf einer Skala von 1 = sehr bis 5 = wenig) dazu beigetragen, Sachverhalte als Funktionsverlagerung zu identifizieren.**

In 122 von 133 vorliegenden Fragebögen wurde die Frage nach dem Maß, in dem die Regelungen des § 1 Abs. 3 AStG und der FVerIV dazu beigetragen haben, Sachverhalte als Funktionsverlagerung zu identifizieren, beantwortet. Die Verteilung der Antworten auf einer vorgegebenen Skala von 1 (sehr) bis 5 (wenig) stellt sich wie folgt dar:

Grafik 9 Bewertung des Beitrags der Regelung des § 1 Abs. 3 AStG und der FVerIV



Auf der Skala von 1 (sehr) bis 5 (wenig) wurden somit insgesamt 302 Punkte vergeben. Durchschnittlich wurde demnach ein Wert von 2,47 erteilt.

Die Hypothese kann bestätigt werden;

**4.2.14 In den Fällen, in denen eine Funktionsverlagerung in 2008 oder später durchgeführt wurde, haben die Regelungen des § 1 Abs. 3 AStG und der FVerIV nach Einschätzung der Betriebsprüfung in größerem Maße zur Identifizierung von Sachverhalten als Funktionsverlagerung beigetragen als in den Fällen, in denen die Funktionsverlagerung vor 2008 durchgeführt wurde.**

Von den 122 Fällen, in denen die Frage nach dem Maß, in dem die Regelungen des § 1 Abs. 3 AStG und der FVerIV dazu beigetragen haben, Sachverhalte als Funktionsverlagerung zu identifizieren, beantwortet wurde, erfolgte die betroffene Funktionsverlagerung in 32 Fällen vor 2008, in 87 Fällen ab 2008. Bei drei der vorgenannten Fälle ist der Zeitpunkt der Funktionsverlagerung nicht bekannt.

Die Verteilung der Antworten zum Maß des Beitrags der Regelungen des § 1 Abs. 3 AStG und der FVerIV zur Identifizierung von Sachverhalten als Funktionsverlagerung kann der folgenden Tabelle entnommen werden.

Tabelle 9 Bewertung des Beitrags der Regelung des § 1 Abs. 3 AStG und der FVerIV

| Maß des Beitrags    | Funktionsverlagerung vor 2008 |                | Funktionsverlagerung ab 2008 |                | Zeitpunkt der Verlagerung ist nicht bekannt |                |
|---------------------|-------------------------------|----------------|------------------------------|----------------|---|----------------|
|                     | Anzahl                        | Anteil         | Anzahl                       | Anteil         | Anzahl                                      | Anteil         |
| Wert 1 = sehr       | 10                            | 31,3 %         | 26                           | 29,9 %         | -   | --             |
| Wert 2              | 8                             | 25,0 %         | 20                           | 23,0 %         | -   | --             |
| Wert 3              | 5                             | 15,6 %         | 28                           | 32,1 %         | 1   | 33,3 %         |
| Wert 4              | 5                             | 15,6 %         | 6                            | 6,9 %          | 1   | 33,3 %         |
| Wert 5 = wenig      | 4                             | 12,5 %         | 7                            | 8,0 %          | 1   | 33,3 %         |
| <b>Gesamt</b>       | <b>32</b>                     | <b>100,0 %</b> | <b>87</b>                    | <b>100,0 %</b> | <b>3</b>                                    | <b>99,9 %*</b> |
| <b>Durchschnitt</b> | <b>2,53</b>                   |                | <b>2,40</b>                  |                |   |                |

\* Die Abweichung von 100 ist durch Rundungsdifferenzen bedingt

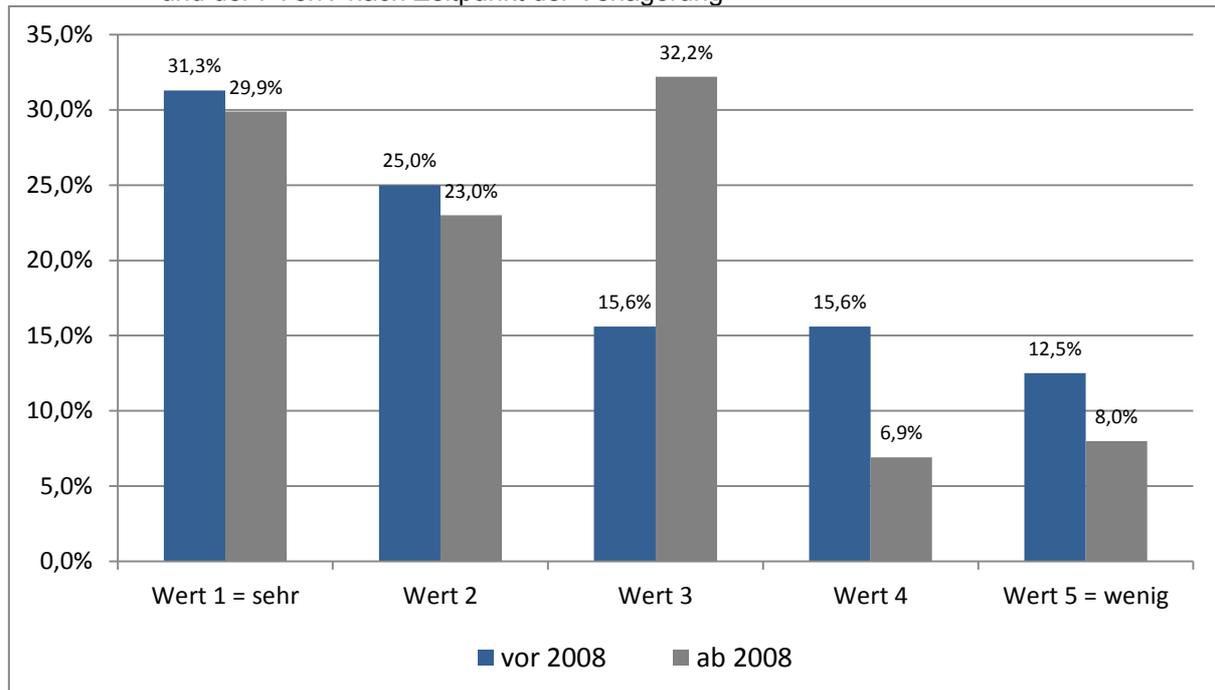
Durchschnittlich wurde in den Fällen der Funktionsverlagerung vor 2008 ein Wert von 2,53 (auf einer Skala von 1 = sehr bis 5 = wenig) verteilt.

In den Fällen, in denen die betroffene Funktionsverlagerung nach dem 31. Dezember 2007 vorgenommen wurde, betrug der durchschnittliche Skalenwert 2,40.

Auffällig ist, dass die Werte 4 und 5 bei Fällen der Funktionsverlagerung ab 2008 in der Relation seltener vergeben wurden als in den Fällen der Verlagerung vor 2008.

Die folgende Grafik zeigt die prozentuale Verteilung der Bewertungen.

Grafik 10 Prozentuale Verteilung der Bewertung des Beitrags der Regelung des § 1 Abs. 3 AStG und der FVerlV nach Zeitpunkt der Verlagerung

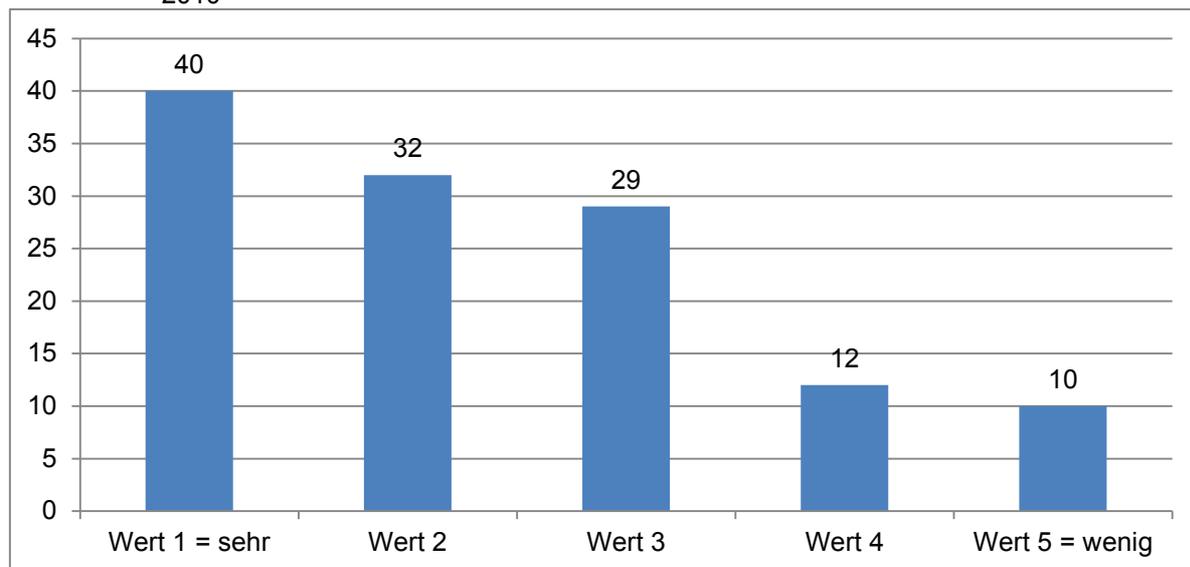


Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.2.15 Die Regelungen des BMF-Schreibens Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung vom 13. Oktober 2010 haben nach Einschätzung der Betriebsprüfung in großem Maße (ein Wert unter 2,5 auf einer Skala von 1 = sehr bis 5 = wenig) zur Erleichterung der Durchführung der Prüfung der Funktionsverlagerung beigetragen.**

In 123 der 133 vorliegenden Fragebögen wurde die Frage nach dem Maß, in dem die Regelungen des BMF-Schreibens Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung vom 13. Oktober 2010 zur Erleichterung der Durchführung der Prüfung der Funktionsverlagerung beigetragen haben, beantwortet. Die Verteilung der Antworten auf einer vorgegebenen Skala von 1 (sehr) bis 5 (wenig) stellt sich wie folgt dar:

Grafik 11 Bewertung des Maßes der Erleichterung durch das BMF-Schreiben vom 13. Oktober 2010



Auf einer Skala von 1 (sehr) bis 5 (wenig) wurden hierbei insgesamt 289 Punkte vergeben. Durchschnittlich wurde somit ein Wert von 2,35 erreicht.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

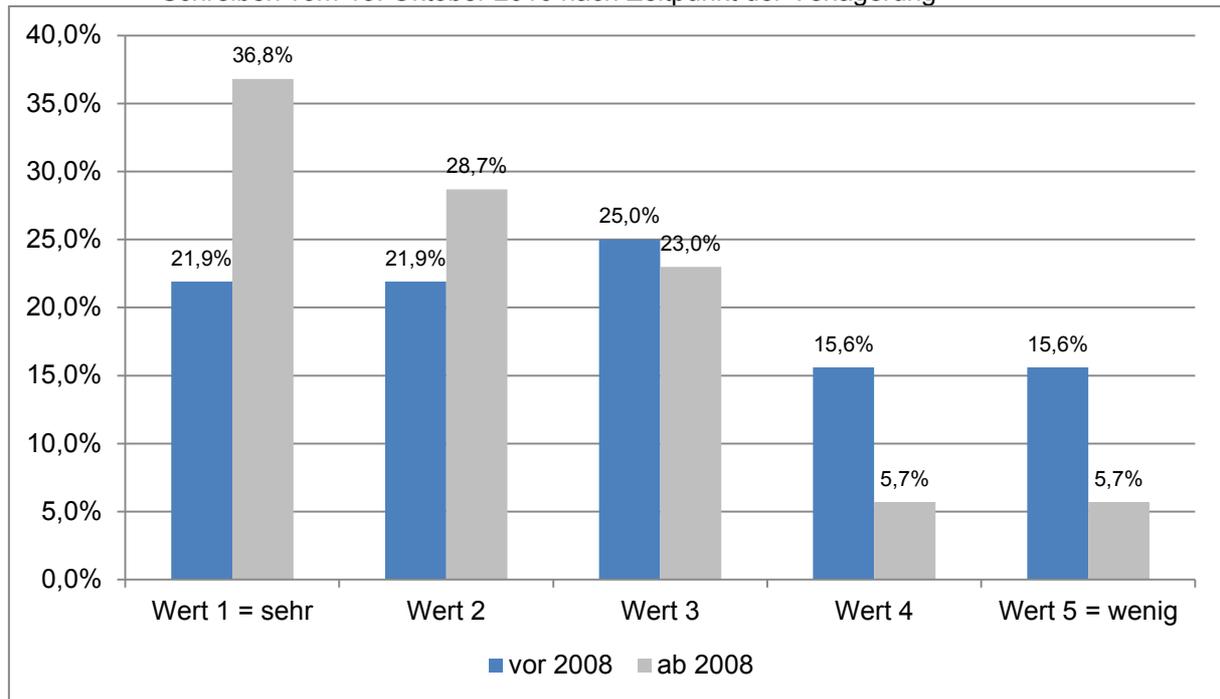
**4.2.16 In den Fällen, in denen eine Funktionsverlagerung in 2008 oder später durchgeführt wurde, haben die Regelungen des BMF-Schreibens Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung vom 13. Oktober 2010 nach Einschätzung der Betriebsprüfung in größerem Maße zur Erleichterung der Durchführung der Prüfung der Funktionsverlagerung beigetragen als in den Fällen, in denen die Funktionsverlagerung vor 2008 durchgeführt wurde.**

Von den 123 Fällen, in denen eine Beantwortung der Frage nach dem Maß, in dem die Regelungen des BMF-Schreibens Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung im Hinblick auf die Erleichterung der Durchführung der Prüfung der Funktionsverlagerung beigetragen haben, erfolgte, wurde die betreffende Funktionsverlagerung in 32 Fällen vor 2008 durchgeführt, in 87 Fällen ab 2008. Bei vier der vorgenannten Fälle ist der Zeitraum der Funktionsverlagerung nicht bekannt.

Durchschnittlich wurde in den Fällen der Funktionsverlagerung vor 2008 ein Wert von 2,81 vergeben. In den Fällen, in denen die betreffende Funktionsverlagerung nach dem 31. Dezember 2007 vorgenommen wurde, betrug der Durchschnittswert 2,15.

Die folgende Grafik zeigt die prozentuale Verteilung der Bewertungen:

Grafik 12 Prozentuale Verteilung der Bewertung des Maßes der Erleichterung durch das BMF-Schreiben vom 13. Oktober 2010 nach Zeitpunkt der Verlagerung



Die vorstehende Grafik zeigt, dass bei Funktionsverlagerungen ab 2008 die Werte 4 und 5 in Relation zu den Verlagerungen vor 2008 deutlich seltener vergeben wurden.

Die Hypothese kann bestätigt werden.

**4.2.17 Das geprüfte Unternehmen hatte in der überwiegenden Zahl der Fälle vor der Betriebsprüfung höheren Aufwand (Personentage im Unternehmen und / oder Kosten für externe Beratung) als während der Betriebsprüfung.**

Aufwand an Personentage:

Lediglich in 35 Fällen lagen Angaben des geprüften Unternehmens zum Aufwand an Personentage im Unternehmen **vor der Betriebsprüfung** zur Ermittlung der Werte im Rahmen des Transferpakets und für die Dokumentation vor. Bei den Fällen, in denen hier Aufwand benannt wurde, handelte es sich ausschließlich um Großbetriebe. In 13 dieser Fälle wurde der Aufwand mit null Tagen angegeben, der höchste Wert betrug hier 25 Tage. Der durchschnittliche Aufwand betrug unter Einbeziehung aller 35 Fälle 6 Personentage im Unternehmen. Der Median lag bei 3 Tagen.

In 48 Fällen erfolgten Angaben zum Unternehmensaufwand an Personentage im Unternehmen **während der Betriebsprüfung**. Bei den Fällen, in denen hier Aufwand benannt wurde, handelte es sich fast ausschließlich um Großbetriebe. Insgesamt wurden in drei Fällen null Tage angegeben, der höchste Wert betrug hier 26 Tage. Der durchschnittliche Aufwand be-

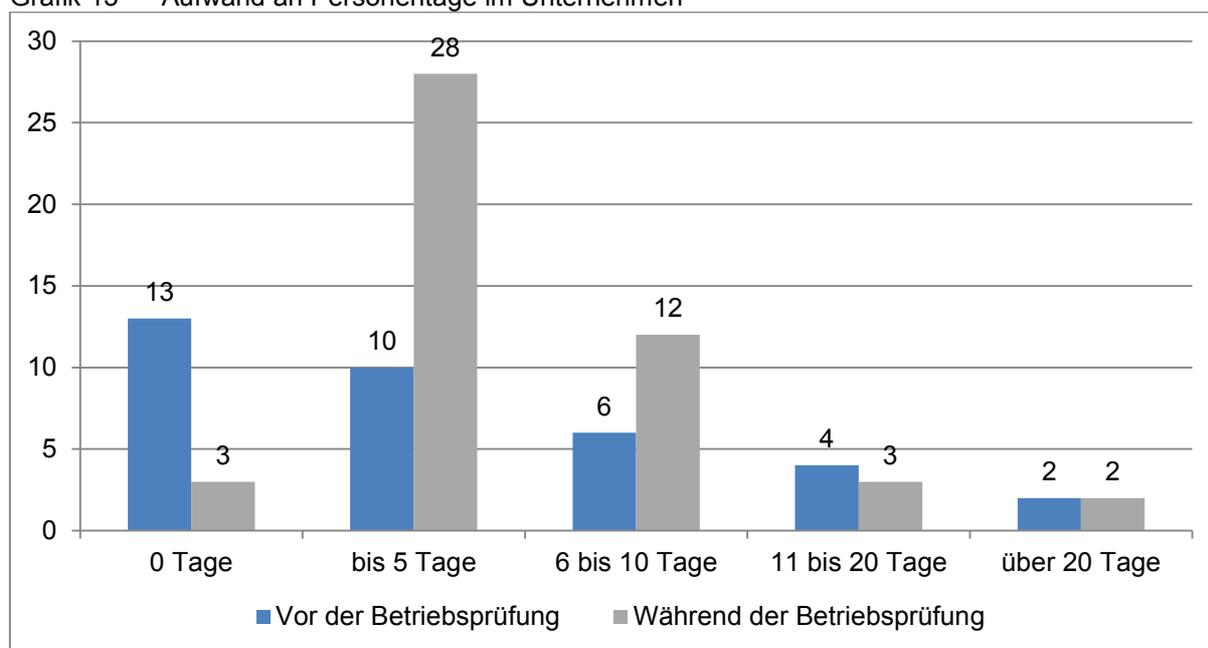
trug unter Einbeziehung aller 48 Fälle 5,98 Personentage im Unternehmen. Der Median lag bei 4 Tagen.

Tabelle 10 Aufwand an Personentage im Unternehmen

| Zeitraum                    | Anzahl der Mitteilungen in denen Aufwand benannt wurde | Anzahl der Personentage insgesamt | Durchschnitt an Personentage |
|-----------------------------|--|-----------------------------------|------------------------------|
| Vor der Betriebsprüfung     | 35<br>(davon 13 mit null Tagen)                        | 210                               | 6,00                         |
| Während der Betriebsprüfung | 48<br>(davon 3 mit null Tagen)                         | 287                               | 5,98                         |

Die Verteilung des Aufwands an Personentage im Unternehmen wird in der folgenden Grafik gezeigt. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass zu den Personentage vor der Betriebsprüfung in 35 Fällen Antworten vorliegen, zum Aufwand an Personentage während der Betriebsprüfung in 48 Fällen.

Grafik 13 Aufwand an Personentage im Unternehmen



Die Hypothese kann in Bezug auf die Personentage bestätigt werden, der Unterschied zwischen den durchschnittlich aufgewendeten Personentage im Unternehmen vor und während der Betriebsprüfung ist jedoch sehr gering.

#### Kosten für externe Beratung:

In 28 Mitteilungen wurden durch die Betriebsprüfungsstellen Angaben zu den Kosten für externe Beratung vor der Betriebsprüfung zur Ermittlung der Werte im Rahmen des Transferpakets und für die Dokumentation gemacht. In 13 dieser mitgeteilten Fälle wurden die Kosten mit Null angegeben. Bei den Fällen, in denen hier Aufwand benannt wurde, handelte es

sich ausschließlich um Großbetriebe. Der höchste Aufwand wurde auf 120.000 Euro beziffert. Die durchschnittlichen Kosten betragen unter Einbeziehung aller 28 Mitteilungen 20.075 Euro. Der Median lag bei 2.500 Euro.

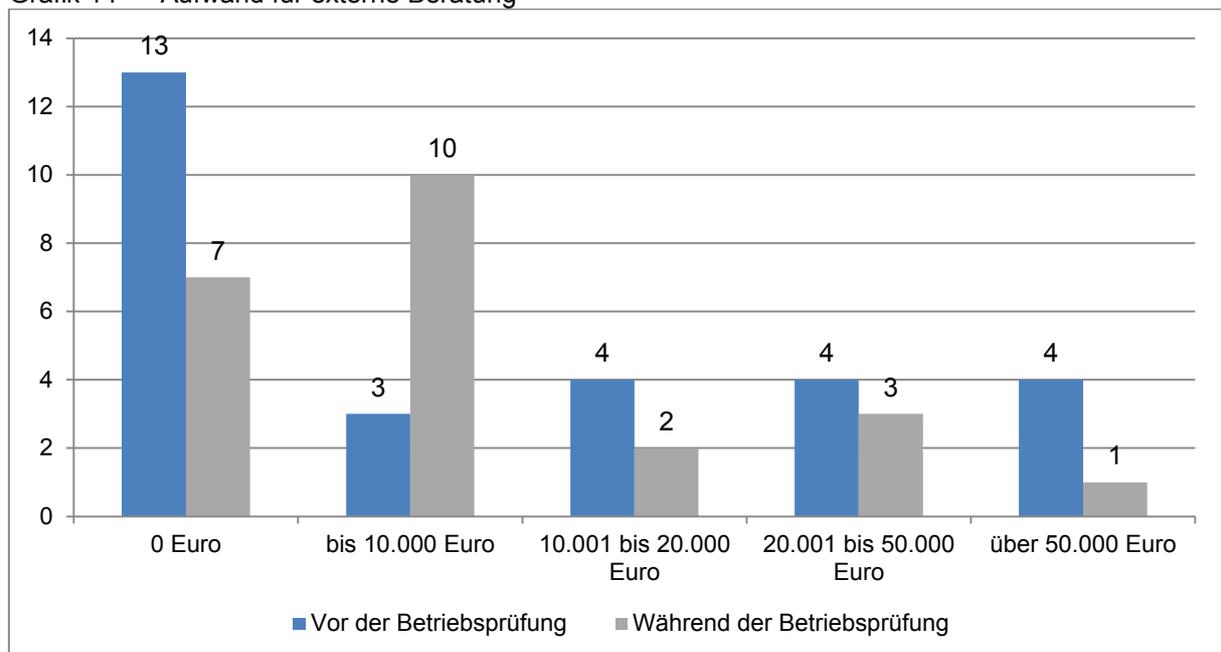
In 23 Mitteilungen erfolgten durch die Betriebsprüfungsstellen Angaben zu den Kosten für externe Beratung während der Betriebsprüfung, hierbei wurden in sieben Fällen Null Euro angegeben. Der höchste Aufwand wurde auf 250.000 Euro beziffert, auch hier wurden ausschließlich bei Prüfungen von Großbetrieben Beträge mitgeteilt. Der durchschnittliche Aufwand betrug unter Einbeziehung aller 23 Mitteilungen 18.113 Euro. Der Median lag bei 5.000 Euro.

Tabelle 11 Kosten des Unternehmens für externe Beratung

| Zeitraum                    | Anzahl der Mitteilungen in denen Kosten benannt wurde | Höhe der insgesamt aufgewandten Kosten in Euro | Durchschnittlich aufgewandte Kosten in Euro |
|-----------------------------|---|--|---|
| Vor der Betriebsprüfung     | 28<br>(davon 13 mit null Euro)                        | 562.090  | 20.075                                      |
| Während der Betriebsprüfung | 23<br>(davon 7 mit null Euro)                         | 416.602  | 18.113                                      |

Die Verteilung des Aufwands für externe Beratung wird in der folgenden Grafik gezeigt. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass zum Aufwand für externe Beratung vor der Betriebsprüfung in 28 Fällen Antworten vorliegen, zum Aufwand für externe Beratung während der Betriebsprüfung in 23 Fällen.

Grafik 14 Aufwand für externe Beratung



Die Hypothese kann auch in Bezug auf die Kosten für externe Beratung bestätigt werden.

**4.2.18 Der Aufwand (Personentage im Unternehmen und / oder Kosten für externe Beratung) des geprüften Unternehmens vor der Betriebsprüfung lag über dem Aufwand während der Betriebsprüfung.**

Aufwand an Personentage:

In 35 Fällen liegen Angaben zum Unternehmensaufwand an Personentage im Unternehmen vor der Betriebsprüfung (nach eigenen – glaubhaften – Angaben des Steuerpflichtigen) zur Ermittlung der Werte im Rahmen des Transferpakets und für die Dokumentation vor (Hypothese 4.3.17). In 32 dieser Fälle sind auch Angaben zum Aufwand an Personentage im Unternehmen während der Betriebsprüfung bekannt.

Der durchschnittliche Aufwand im Unternehmen vor der Betriebsprüfung lag in diesen 32 Fällen bei 6,5 Personentage, während der Betriebsprüfung lag der Aufwand hier bei durchschnittlich 6,2 Personentage.

Die Hypothese kann in Bezug auf die Personentage bestätigt werden.

***Ergänzende Informationen:***

Bei den elf Fällen, in denen der Aufwand an Personentage im Unternehmen vor der Betriebsprüfung vergleichsweise hoch war (neun und mehr Personentage), wurde in acht Fällen (rund 72,7 Prozent) hinsichtlich des Aufwands während der Betriebsprüfung ein niedrigerer Wert mitgeteilt, in den restlichen drei Fällen erhöhte sich die Anzahl der genannten Personentage.

In den 20 Fällen, in denen der Aufwand im Unternehmen vor der Betriebsprüfung vergleichsweise niedrig war (vier und weniger Personentage), wurde in 55 Prozent der Fälle während der Betriebsprüfung ein höherer Wert mitgeteilt. In 30 Prozent der Fälle wurde ein niedrigerer Wert genannt, in den restlichen Fällen wurde die gleiche Anzahl an Personentage im Unternehmen jeweils vor und während der Betriebsprüfung genannt.

Kosten für externe Beratung:

In 28 Fällen liegen Angaben zum Aufwand des geprüften Unternehmens an Kosten für externe Beratung zur Ermittlung der Werte im Rahmen des Transferpakets und für die Dokumentation vor der Betriebsprüfung vor (vgl. zu 4.3.17). In 19 dieser Fälle sind auch Angaben zu den externen Beratungskosten des Unternehmens während der Betriebsprüfung erfolgt.

Der durchschnittliche Aufwand im Unternehmen vor der Betriebsprüfung lag in diesen 19 Fällen bei 11.426 Euro, während der Betriebsprüfung lag der Aufwand bei durchschnittlich 8.190 Euro.

Die Hypothese kann auch hinsichtlich des Aufwands für externe Beratung bestätigt werden.

**Ergänzende Informationen:** In den neun Fällen, in denen der Aufwand im Unternehmen vor der Betriebsprüfung vergleichsweise hoch war (10.000 Euro oder mehr), wurde in acht Fällen für die Zeit während der Betriebsprüfung ein niedrigerer Wert mitgeteilt, in nur einem Fall erhöhte sich der Aufwand.

In den zehn Fällen, in denen der Aufwand im Unternehmen vor der Betriebsprüfung vergleichsweise niedrig war (zwischen null und 4.000 Euro), wurde in vier Fällen für die Zeit während der Betriebsprüfung ein höherer Wert mitgeteilt. In zwei Fällen wurde ein niedrigerer Wert genannt, in den restlichen vier Fällen wurde vor und nach der Betriebsprüfung der gleiche Wert (jeweils null Euro) genannt.

**4.2.19 In den Fällen, in denen die Bewertung einer Funktionsverlagerung unter Anwendung von Einzelverrechnungspreisen aufgrund der genauen Bezeichnung mindestens eines wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgutes durch den Steuerpflichtigen erfolgte, lag der Aufwand des Unternehmens (Personentage im Unternehmen und / oder Kosten für externe Beratung) unter dem Aufwand der Fälle, in denen die Bewertung unter Anwendung von Einzelverrechnungspreisen erfolgte, da keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren.**

Wie unter der Hypothese 4.1.10 dargestellt, gab es 55 Fälle, in denen die Bewertung der Funktionsverlagerung nach Einzelverrechnungspreisen erfolgte. In 23 dieser Fälle wurde angegeben, dass zumindest ein genau bezeichnetes, wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung war, in insgesamt 22 Fällen wurde mitgeteilt, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren.

Unter den vorgenannten 23 Fällen befinden sich sechs, in denen Angaben über den Aufwand des geprüften Unternehmens vor und / oder während der Betriebsprüfung vorliegen. Der Aufwand an Personentage im Unternehmen vor der Betriebsprüfung betrug in diesen Fällen durchschnittlich 1,2 Tage, der Aufwand während der Betriebsprüfung betrug durchschnittlich 2,6 Tage, so dass insgesamt 3,8 Personentage aufgewandt wurden.

Für externe Beratung wurden hier vor der Betriebsprüfung durchschnittlich 6.800 Euro gezahlt, während der Prüfung durchschnittlich 5.000 Euro. Insgesamt wurden in den hierzu ermittelten Fällen, in denen die Bewertung der Funktionsverlagerung aufgrund der genauen Bezeichnung mindestens eines wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgutes durch den Steuerpflichtigen nach Einzelverrechnungspreisen erfolgte somit durchschnittlich 11.800 Euro für externe Beratung gezahlt.

Unter den vorgenannten 22 Fällen, in denen angegeben wurde, dass die Bewertung der Funktionsverlagerung nach Einzelverrechnungspreisen bewertet wurde, da keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren, befinden sich 17, in denen Angaben über den Aufwand des geprüften Unternehmens vor und / oder während der Betriebsprüfung vorliegen. Der Aufwand an Personentage im Unternehmen vor der Betriebsprüfung betrug in diesen Fällen durchschnittlich 8,1 Tage, der Aufwand während der Betriebsprüfung betrug durchschnittlich 7,3 Tage, so dass insgesamt 15,4 Personentage aufgewandt wurden.

Für externe Beratung wurden hier vor der Betriebsprüfung durchschnittlich 2.750 Euro gezahlt, während der Prüfung durchschnittlich 2.500 Euro. Insgesamt wurden in den Fällen, in denen die Bewertung der Funktionsverlagerung nach Einzelverrechnungspreisen erfolgte, da angegeben wurde, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren, somit durchschnittlich 5.250 Euro für externe Beratung gezahlt.

Tabelle 12 Aufwand im Unternehmen bei Bewertung nach Einzelverrechnungspreisen

| <b>Grund für Bewertung nach Einzelverrechnungspreisen</b>                   | <b>Durchschnittlicher Aufwand an Personentage vor der BP</b> | <b>Durchschnittlicher Aufwand an Personentage während der BP</b> | <b>Durchschnittliche Kosten für externe Beratung vor der BP in Euro</b> | <b>Durchschnittliche Kosten für externe Beratung während der BP in Euro</b> |
|---|--|--|---|---|
| zumindest ein genau bezeichnetes, wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut | 1,2  | 2,6  | 6.800   | 5.000   |
| Kein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut                              | 8,1  | 7,3  | 2.750   | 2.500   |

Die Hypothese kann hinsichtlich des Aufwands an Personentage im Unternehmen bestätigt werden, hinsichtlich des externen Aufwands für Beratung jedoch nicht.

**4.2.20 In den Fällen, in denen die Bewertung einer Funktionsverlagerung unter Anwendung von Einzelverrechnungspreisen erfolgte, lag der Aufwand des Unternehmens (Personentage im Unternehmen und / oder Kosten für externe Beratung) durchschnittlich unter dem Aufwand der Fälle, in denen die Bewertung nach den Grundsätzen für Transferpakete erfolgte.**

Unter den vorgenannten 55 Fällen, in denen die Bewertung nach Einzelverrechnungspreisen erfolgte (vgl. unter Hypothese 4.1.10), wurden in etwa der Hälfte der Fälle Angaben über den Aufwand des geprüften Unternehmens an Personentage vor und / oder während der Betriebsprüfung gemacht, in deutlich weniger Fällen sind Angaben zu den Kosten für externe Beratung für die Ermittlung der Werte der Funktionsverlagerung und für die Dokumentation gemacht worden.

Der Aufwand an Personentage im Unternehmen vor der Betriebsprüfung betrug in diesen Fällen durchschnittlich 5,3 Tage, der Aufwand während der Betriebsprüfung betrug durchschnittlich 5,6 Tage, so dass insgesamt 10,9 Personentage aufgewandt wurden.

Für externe Beratung wurden hier vor der Betriebsprüfung durchschnittlich 5.000 Euro gezahlt, während der Prüfung durchschnittlich 28.000 Euro. Insgesamt wurden in den Fällen, in denen die Bewertung der Funktionsverlagerung nach Einzelverrechnungspreisen erfolgte, durchschnittlich 33.000 Euro für externe Beratung gezahlt.

Unter den 57 Fällen, in denen angegeben wurde, dass die Bewertung der Funktionsverlagerung nach den Grundsätzen für Transferpakete erfolgte (vgl. unter Hypothese 4.1.10), wurden in etwa einem Drittel der Fälle Angaben über den Aufwand des geprüften Unternehmens an Personentage vor und / oder während der Betriebsprüfung gemacht, in deutlich weniger Fällen liegen Angaben zu den Kosten für externe Beratung für die Ermittlung der Werte der Funktionsverlagerung und für die Dokumentation vor.

Der Aufwand an Personentage im Unternehmen betrug in diesen Fällen sowohl vor als auch während der Betriebsprüfung durchschnittlich jeweils 6,8 Tage, so dass insgesamt 13,6 Personentage aufgewandt wurden.

Für externe Beratung wurden hier vor der Betriebsprüfung durchschnittlich 17.943 Euro gezahlt, während der Prüfung durchschnittlich 9.633 Euro. Insgesamt wurden in den Fällen, in denen die Bewertung der Funktionsverlagerung nach den Grundsätzen für Transferpakete erfolgte, somit durchschnittlich 27.576 Euro für externe Beratung gezahlt.

Tabelle 13 Aufwand im Unternehmen bei Bewertung nach Einzelverrechnungspreisen und nach den Grundsätzen für Transferpakete

| <b>Bewertungsart</b>         | <b>Durchschnittlicher Aufwand an Personentage vor der BP</b> | <b>Durchschnittlicher Aufwand an Personentage während der BP</b> | <b>Durchschnittliche Kosten für externe Beratung vor der BP in Euro</b> | <b>Durchschnittliche Kosten für externe Beratung während der BP in Euro</b> |
|------------------------------|--|--|---|---|
| Einzelverrechnungspreise     | 5,3  | 5,6  | 5.000   | 28.000  |
| Grundsätze für Transferpaket | 6,8  | 6,8  | 17.943  | 9.633   |

Die Hypothese kann hinsichtlich des Aufwands an Personentage im Unternehmen bestätigt werden.

Hinsichtlich der insgesamt angefallenen Kosten für externe Beratung kann die Hypothese nicht bestätigt werden.

Wie die vorstehende Tabelle zeigt, sind bei den Kosten für externe Beratung zudem deutliche Unterschiede in Bezug auf den Entstehungszeitpunkt festzustellen.

# 5 Anlage Fragebogen



## Evaluation zur Funktionsverlagerung

Fragebogen für Betriebsprüfungen <sup>1)</sup> von Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2005 enden

Bitte für jedes geprüfte Unternehmen ausfüllen, das im Prüfungszeitraum

- an einer Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 2 FVerV)<sup>2)</sup> beteiligt war (bitte Fragen zu I. und III. beantworten) oder
- als beschränkt Steuerpflichtiger mit einer inländischen Betriebsstätte oder als unbeschränkt Steuerpflichtiger mit einer ausländischen Betriebsstätte einen Tatbestand verwirklicht hat, der zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen als Funktionsverlagerung (entsprechend § 1 Abs. 2 FVerV)<sup>2)</sup> anzusehen wäre (bitte Fragen zu II. und III. beantworten).

Prüfende Behörde und Auftragsbuch-Nummer \_\_\_\_\_  
(fd. Nr. von )<sup>2)</sup>

Telefonnummer der Bp-Geschäftsstelle \_\_\_\_\_

Prüfungszeitraum \_\_\_\_\_

Größenklasse nach BpO \_\_\_\_\_

Branche mit Angabe der Gewerkekennzahl \_\_\_\_\_

| I. Feststellungen zur Funktionsverlagerung zwischen verbundenen Unternehmen   |   |
|---|---|
| Wie wurde Kenntnis von der Funktionsverlagerung erlangt?<br>Durch Dokumentation des Unternehmens als Funktionsverlagerung<br>Sonstiges (siehe Rn. 159 f. VWG Funktionsverlagerung)  | <input type="checkbox"/>  |
| Rechtsform des verlagerten Unternehmens   |   |
| Rechtsform des übernehmenden Unternehmens   |   |
| In welches Land wurde verlagert (ggf. auch Deutschland)?  |   |
| Welche Funktion wurde verlagert?  |   |
| Zu welchem Zeitpunkt hat sich die Funktionsverlagerung ereignet?<br><small>(siehe Rn. 156 VWG Funktionsverlagerung, möglichst MM, JJJJ angeben)<br/>Hinweis: ggf. volle Wirksamkeit der Neuregelung 2006, siehe Rn. 190 ff. VWG Funktionsverlagerung</small>  |   |
| Wurde die Funktionsverlagerung nach den Grundsätzen für Transferpakete bewertet (?)<br>oder lag einer der nachfolgenden Ausnahmetatbestände vor?<br>die Verlagerung einer Routinetätigkeit mit geringen Risiken (Outsourcing) (§ 2 Abs. 2 FVerV),<br>die fremdübliche Kündigung eines Vertrages (§ 8 FVerV, Rn. 60 VWG Funktionsverlagerung), <sup>3)</sup><br>ein Vorgang, der im Fremdvergleich nicht als Funktionsverlagerung gilt (§ 1 Abs. 7 FVerV),<br>ein „Bagatelldfall“ (Rn. 58 VWG Funktionsverlagerung) ?                          | <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein<br><input type="checkbox"/><br><input type="checkbox"/><br><input type="checkbox"/><br><input type="checkbox"/> |
| Wurde die Funktionsverlagerung nach Einzelverrechnungspreisen bewertet,<br>da der Steuerpflichtige glaubhaft gemacht hat, dass<br>keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren,<br>die Summe der Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transfers, gemessen am Wert für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht,<br>zumindest ein genau bezeichnetes, wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung war? | <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein<br><input type="checkbox"/><br><input type="checkbox"/><br><input type="checkbox"/> welches                     |
| Hat der Steuerpflichtige sonstige Gründe für die Bewertung aufgrund von Einzelverrechnungspreisen vorgebracht?  | <input type="checkbox"/> Ja, welche<br><input type="checkbox"/> Nein  |
| Wurde eine Bewertung des Transferpakets vom Unternehmen vorgelegt?  | <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein   |
| Wurde ein externes Gutachten zum Transferpaket vorgelegt?   | <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein   |
| Waren die vorgelegten Unterlagen zum Transferpaket vollständig und nachvollziehbar?   | <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein   |

1) Nur für noch nicht abgeschlossene Betriebsprüfungen; für Wirtschaftsjahre die nach dem 31. Dezember 2007 enden auch für abgeschlossene Betriebsprüfungen, soweit ohne großen Arbeitsaufwand (kein Aktenziehen) möglich.  
2) Wenn mehr als ein Fall der Funktionsverlagerung im Prüfungszeitraum festgestellt wurde, bitte für jeden Sachverhalt einen gesonderten Fragebogen ausfüllen und die zu einer Bp gehörenden Fragebögen fortlaufend durchnummerieren.  
3) Rn. beziehen sich hier und im Folgenden auf das BMF-Schreiben vom 13. Oktober 2010 (BStBl I S. 774)

|  |   |
|--|---|
| Sofern die Unterlagen mangelhaft waren: Worin bestanden die Mängel?  | <input type="checkbox"/> Unvollständigkeit<br><input type="checkbox"/> Unverständlichkeit<br><input type="checkbox"/> unrichtige Annahmen   |
| Wurden bei der Bewertung der Funktionsverlagerung Schadensersatz-, Entschädigungs- oder Ausgleichsansprüche berücksichtigt (§ 8 FVerV)?  | <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein   |
| Mussten die Besteuerungsgrundlagen für die Funktionsverlagerung geschätzt werden?<br>Nach § 162 Abs. 2 AO oder nach § 162 Abs. 3 AO<br>Anwendung des vereinfachten Schätzungsverfahrens (Rn. 162 ff VVG Funktionsverlagerung)  | <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein<br><input type="checkbox"/> Abs. 2 <input type="checkbox"/> Abs. 3<br><input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nein |
| Im Fall der Bewertung des Transferpakets: Wie wurde der Fremdvergleichspreis für das Transferpaket ermittelt?<br>Ansatz uneingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte<br>Ansatz eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte<br>Hypothetischer Fremdvergleich, § 1 Abs. 3 S. 5 ff. AStG | <input type="checkbox"/><br><input type="checkbox"/><br><input type="checkbox"/>  |
| Welcher Kapitalisierungszeitraum wurde vor und nach Bp angesetzt?  | Vor Bp: Jahre<br>Nach Bp: Jahre   |
| Wurde für ein immaterielles Wirtschaftsgut, das aufgrund der Öffnungsklauseln einzeln zu bewerten war, der hypothetische Fremdvergleich (§ 1 Abs. 3 S. 5 ff. AStG) durchgeführt?   | <input type="checkbox"/> Ja<br><input type="checkbox"/> Nein, weil  |
| Soweit für die Bewertung einer Funktionsverlagerung gesonderte Wertanteile für immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile ermittelt wurden: Wie hoch war deren Anteil am Transferpaket bzw. an der Summe der Einzelbewertungen (quantitativer Maßstab)?  | Vor Bp: Prozent<br>Nach Bp: Prozent   |
| <b>II. Feststellungen zu Funktionsverlagerungen innerhalb eines Unternehmens – bei Betriebsstätten</b>   |   |
| Wie wurde Kenntnis von der Funktionsverlagerung erlangt?<br>Durch Aufzeichnungen für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle des Unternehmens<br>Sonstiges  | <input type="checkbox"/>  |
| In welchem Land wurde verlagert (ggf. auch Deutschland)?   |   |
| Wie wurde die Funktionsverlagerung steuerlich behandelt?   |   |
| <b>III. Ergebnis der Prüfung und Ermittlungsaufwand für Unternehmen und Verwaltung</b>   |   |
| Welche Werte wurden vor und nach der Bp für die Funktionsverlagerung angesetzt? (Wert des Transferpakets bzw. Summe der Einzelbewertungen; Auswirkungen im gesamten Kapitalisierungszeitraum)  | Vor Bp: Euro<br>Nach Bp: Euro   |
| Die Änderung des Steuerbescheids aufgrund der Prüfungsfeststellungen zu der Funktionsverlagerung wird voraussichtlich<br>zu einem Rechtsbehelfsverfahren führen<br>zu einem Schieds- oder Verständigungsverfahren führen<br>für die Zukunft zu einem APA-Verfahren führen                          | <input type="checkbox"/> , weil<br><input type="checkbox"/> , weil<br><input type="checkbox"/>  |
| Die Prüfung der Funktionsverlagerung hat insgesamt gedauert  | Bp-Personentage   |
| In welchem Maß haben die Regelungen des § 1 Abs. 3 AStG und der FVerV dazu beigetragen, Sachverhalte als Funktionsverlagerung zu identifizieren?   | <input type="checkbox"/> sehr <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> wenig   |
| In welchem Maß hat das BMF-Schreiben vom 13. Oktober 2010 die Durchführung der Prüfung der Funktionsverlagerung erleichtert?   | <input type="checkbox"/> sehr <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> wenig   |
| Welchen Aufwand hat das geprüfte Unternehmen (nach eigenen - glaubhaften - Angaben) für die Ermittlung der Werte im Rahmen des Transferpakets und für die Dokumentation gehabt?  |   |
| Vor der Betriebsprüfung<br>Personentage im Unternehmen<br>externe Kosten für Beratung  | Während der Betriebsprüfung<br>Personentage im Unternehmen<br>externe Kosten für Beratung   |
| Bemerkungen zu Besonderheiten oder Schwierigkeiten bei der Prüfung der Funktionsverlagerung sowie Vorschläge für Verbesserungen im Verwaltungsvollzug:   |   |

Den ausgefüllten Fragebogen senden Sie bitte an das  
oder per E-Mail an  
Ansprechpartner/in im BZSt sind

Bundeszentralamt für Steuern, Referat Q 5, An der Köppe 1, 53225 Bonn  
„Gesetzesfolgenabschätzung@bzst.bund.de“  
AR\*in Bluum (0228/406-2995) und OAR Böge (0228/406-2263)