

# Keine Entschärfung bei der deutschen Funktionsverlagerungsbesteuerung

**Frank Riedel**

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater  
Fachberater für Internationales Steuerrecht  
Geschäftsführer  
bws Trewitax GmbH, Singen  
Frank.Riedel@bws-trewitax.de

**Winfried Ruh**

Steuerberater  
Fachberater für Internationales Steuerrecht  
Geschäftsführer Graf Kanitz  
Steuerberatungsgesellschaft mbH, Freiburg  
ruh@grafkanitz.de



**Frank Riedel**



**Winfried Ruh**

## 1. Überblick

Mit der 2008 eingeführten Besteuerung von Funktionsverlagerungen hat der deutsche Gesetzgeber eine im internationalen Vergleich einzigartige Regelung geschaffen, die nicht im Einklang mit dem international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz steht und zwangsläufig zu Doppelbesteuerungen führen wird. Nachdem die neue deutsche Bundesregierung die negativen Auswirkungen dieser Regelung auf ausländische Investitionen am Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland erkannt hatte, wurde im Koalitionsvertrag eine Entschärfung der Funktionsverlagerungsbesteuerung vereinbart und zu deren Umsetzung am 26.3.2010 die sog. dritte Escapeklausel in das Gesetz aufgenommen. Mit der restriktiven Auslegung der Funktionsverlagerungsbesteuerung (einschliesslich der «entschärfenden» Neuregelung!) im Anwendungsschreiben vom 13.10.2010<sup>1</sup> wurden die Erwar-

tungen der deutschen Wirtschaft an die neue Regierung enttäuscht und die abschreckende Wirkung auf ausländische Investoren eher noch verstärkt.

Vor diesem Hintergrund stellt sich insbesondere für ausländische Konzerne mit Tochtergesellschaften in Deutschland die Frage, wie die Anwendung der restriktiven deutschen Funktionsverlagerungsbesteuerung für den Fall der Übertragung von bestimmten Funktionen der deutschen Tochtergesellschaft (z. B. Vertrieb) auf ausländische Konzernanteile vermieden werden kann.

Nachfolgend werden zur Beantwortung dieser Frage nach einer kurzen Darstellung der wesentlichen Aspekte der deutschen Funktionsverlagerungsbesteuerung ausführliche Hinweise zu deren Vermeidung anhand von Praxisbeispielen gegeben. Abschliessend wird kurz auf die internationale Akzeptanz der deutschen Funktionsverlagerungsbesteuerung eingegangen.

## 2. Was versteht man unter einer Funktion?

Nach § 1 Abs. 1 der FVerlV ist eine Funktion eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die im Unternehmen ausgeführt werden. Sie ist ein organischer Teil eines Unternehmens.

Danach können folgende Geschäftstätigkeiten eines Unternehmens als Funktion betrachtet werden: Forschung und Entwicklung, Geschäftsleitung, Materialbeschaffung, Lagerhaltung, Produktion, Verpackung, Vertrieb, Montage, Bearbeitung oder Veredlung von Produkten, Qualitätskontrolle, Finanzierung, Organisation, Transport, Verwaltung, Marketing, Kundendienst.

Nach umstrittener Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen soll eine Funktion jedoch tätigkeits- und objektbezogen zu definieren sein. Eine Funktion kann insoweit die Produktion eines bestimmten Produkts (Produktgruppe) bzw. der Vertrieb eines bestimmten Produkts (Produktgruppe) in einer bestimmten Region sein. Dies führt zu einer Atomisierung der Funktion mit der Folge, dass praktisch jede Geschäftstätigkeit als Funktion klassifiziert werden kann. Demnach wäre beispielsweise die spezielle Reifenproduktion eines Autozulieferers in einer bestimmten Grösse für einen bestimmten Kleinwagen eine Funktion. Demgegenüber liegt eine Funktion nach Ansicht des Schrifttums unter Verweis auf die Gesetzesbegründung nur dann vor, wenn diese – als zusätzliche Voraussetzung – einen inneren organisatorischen Zusammenhang sowie eine wirtschaftliche Eigenständigkeit aufweist.<sup>2</sup>

Die Atomisierung des Funktionsbegriffs widerspricht nach der herrschen-

## Arten der Funktionsverlagerung

### Funktionsausgliederung

vollständige Übertragung einer Funktion mit den dazugehörigen Chancen und Risiken einschliesslich Wirtschaftsgütern

### Funktionsabschmelzung

Übertragung eines Teils einer Funktion mit den dazugehörigen Chancen und Risiken einschliesslich Wirtschaftsgütern

### Funktionsabspaltung

Übertragung (eines Teils) einer Funktion unter Beibehaltung der dazugehörigen Chancen und Risiken

### Funktionsverdoppelung

Verdoppelung bzw. Vervielfältigung einer im Inland weiterhin ausgeübten Funktion mit den dazugehörigen Chancen und Risiken einschliesslich Wirtschaftsgütern

Schaubild 1

den Literaturlösung dem Willen des Gesetzgebers, so dass zu hoffen bleibt, dass die Rechtsprechung diese restriktive Auslegung der Regelungen zur Funktionsverlagerung durch die Finanzverwaltung ablehnen wird.<sup>3</sup>

### 3. Wann liegt eine Funktionsverlagerung vor?

Eine Funktionsverlagerung<sup>4</sup> liegt unter folgenden Voraussetzungen vor:

- Ein Unternehmen überträgt bzw. überlässt einem anderen nahe stehenden Unternehmen eine Funktion inklusive Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen sowie den hiermit verbundenen Chancen und Risiken.
- Das übernehmende Unternehmen kann damit eine Funktion ausüben, die bisher durch das übertragende Unternehmen ausgeführt wurde.

- Durch die Verlagerung der Funktion kommt es beim übertragenden Unternehmen zu einer Einschränkung der Ausübung dieser Funktion.

Bei einer Verlagerung mehrerer Einzelfunktionen liegt ein einheitlicher Verlagerungsvorgang vor, falls die Verlagerungen der Einzelfunktionen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.<sup>5</sup>

Von der Funktionsverlagerung zu unterscheiden ist die **Funktionsverdoppelung**, bei der ein Unternehmen eine mit der inländischen Tätigkeit vergleichbare Tätigkeit im Ausland aufnimmt, ohne die Tätigkeit im Inland aufzugeben. Allein schon vom Wortlaut her ist eine Funktionsverdoppelung nicht als Funktionsverlagerung einzustufen, so dass grundsätzlich die normalen Verrechnungspreisvorschriften Anwendung finden. Allerdings will die Finanzverwaltung auch hier eine Funktionsverlagerung an-

nehmen, sofern die Funktion im Inland eingeschränkt wird.<sup>6</sup>

## 4. Besteuerung der Funktionsverlagerung

### 4.1 Transferpaket-Bewertung

Grundsätzlich erfolgt auch die Besteuerung einer Funktionsverlagerung nach fremdüblichen Marktpreisen. Da diese jedoch nur in seltenen Fällen verfügbar sein dürften<sup>7</sup>, erfolgt die Bewertung der Funktionsverlagerung im Regelfall im Rahmen des sog. «hypothetischen Fremdvergleichs».<sup>8</sup> Dabei ist ein fiktiver Einigungsbereich zu ermitteln, der durch den Höchstpreis des Erwerbers (aufnehmendes Unternehmen) einerseits und den Mindestpreis des Verkäufers (abgebendes Unternehmen) andererseits begrenzt wird.<sup>9</sup> Für die Ermittlung dieses Mindest- und Höchstpreises ist jeweils eine Unternehmensbewertung vor und nach der Funktionsverlagerung unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze vorzunehmen.<sup>10</sup> Im Ergebnis erfordert die komplexe Transferpaketbewertung somit mindestens vier Unternehmensbewertungen, was zu einem unverhältnismässig hohen Aufwand für die betroffenen Unternehmen führt. Hinzu kommt das hohe Risiko einer Doppelbesteuerung, weil eine Transferpaketbesteuerung unter Einbeziehung eines (anteiligen) Geschäftswerts bei Funktionsverlagerungen international unüblich ist und somit im Ausland zu keinem gegenläufigen Abschreibungspotential führt.<sup>11</sup>

### 4.2 Preisanpassungsklausel

Zusätzlich zur komplexen Bewertung des Transferpakets sieht § 1 Abs. 3 Satz 12 AStG eine in der Praxis vollkommen unübliche Preisanpassungsklausel zu

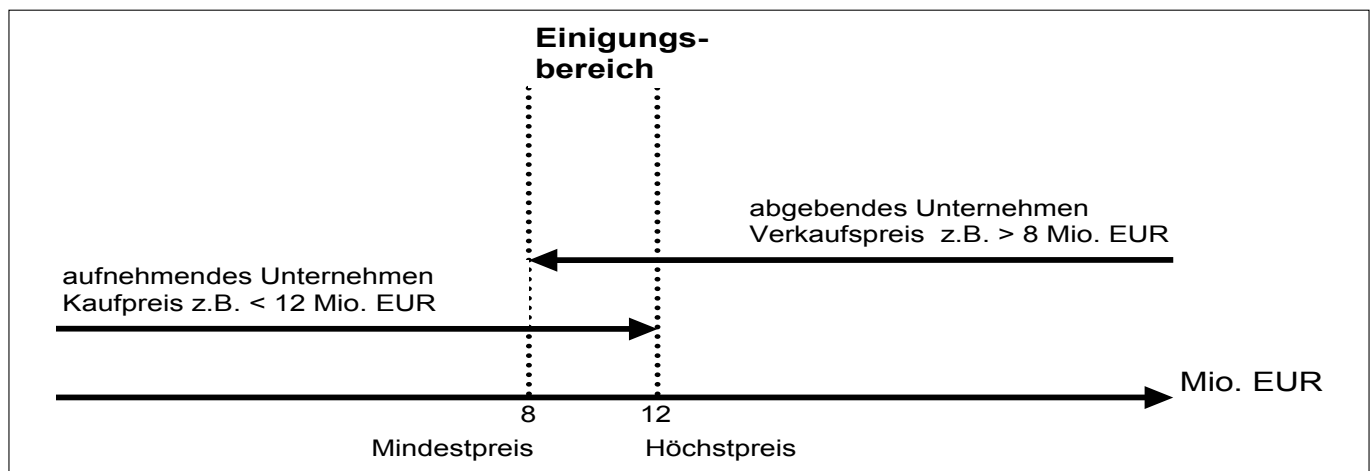


Schaubild 2

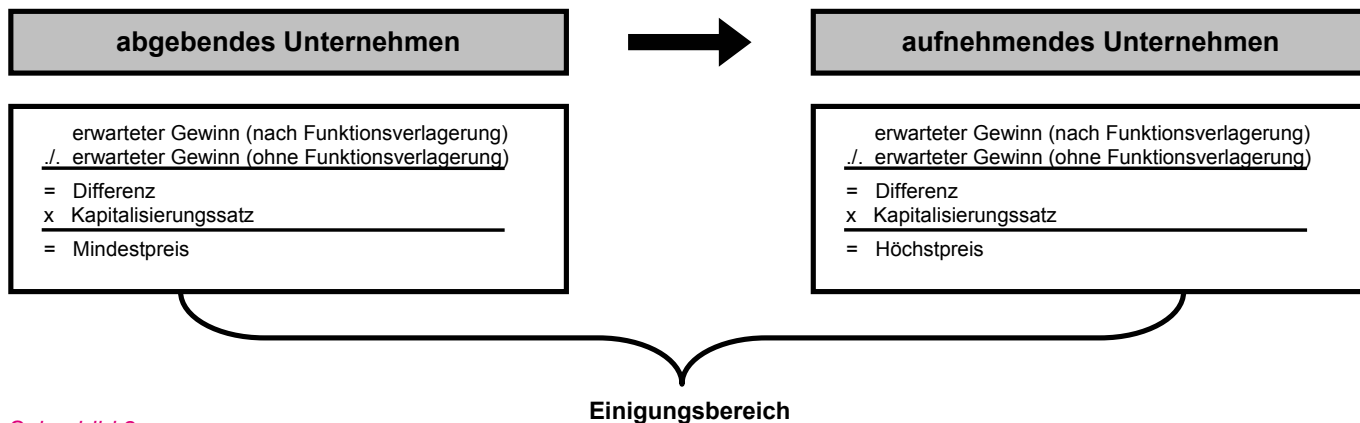
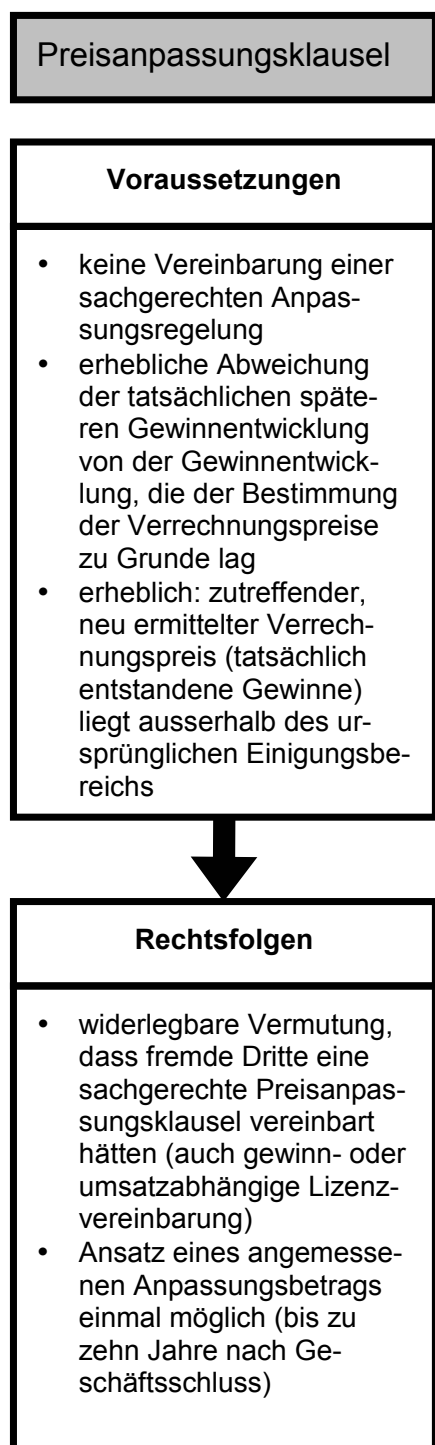


Schaubild 3

Quelle: Stauffer/Walter, CH-D Wirtschaft 11/2008, 17, 18.



Gunsten des Verkäufers (verlagerndes Unternehmen) vor. Der Gesetzgeber unterstellt dabei, dass bei erheblichen Unsicherheiten bezüglich der Wertbestimmung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses fremde Dritte Preisanzwpassungsklauseln vereinbaren würden. Dabei ignoriert der Gesetzgeber, dass fremde Dritte nur ausnahmsweise derartige Preisanzwpassungsklauseln bei Unternehmensverkäufen vereinbaren.<sup>12</sup>

Nach dieser sehr umstrittenen Regelung besitzt die Finanzbehörde die Möglichkeit einer nachträglichen Anzwpassung des Transferpakets, falls die beteiligten Unternehmen keine fremdüblichen Anzwpassungsregelungen vereinbart haben und es zu einer erheblichen Abweichung der tatsächlichen späteren Gewinnentwicklung zu Lasten des deutschen Fiskus kommt. Innerhalb eines Zeitraumes von zehn Jahren nach Geschäftsabschluss kann einmal – beispielsweise im Rahmen einer Betriebsprüfung – eine Anzwpassung im Folgejahr der erheblichen Abweichung vorgenommen werden.<sup>13</sup> Die Möglichkeit einer nachträglichen Anzwpassung gilt nicht, falls eine gewinn- bzw. umsatzabhängige Lizenz (oder eine Kombination von beidem) vereinbart wurde.<sup>14</sup>

**Beispiel:** Die deutsche D-GmbH erwirbt im Jahr 2008 die Schweizer CH-AG und verkauft dieser ein halb entwickeltes Pharmaprodukt mit der Massgabe, das Produkt zur Marktreife zu entwickeln, anschliessend zu produzieren und in der Schweiz zu vertreiben. Als Kaufpreis werden 100 Mio. EUR vereinbart, eine Preisanzwpassungsklausel ist nicht vorgesehen.

Im Jahr 2011 bestätigt die Betriebsprüfung zunächst die Angemessenheit des Kaufpreises. Im Jahr 2013 bricht in der Schweiz eine Epidemie aus, die nur mit diesem Pharmaprodukt behandelt werden kann, woraufhin sich der Absatz

des Pharmaproduktes verzehnfacht und auf dieser Basis der Kaufpreis für das halb entwickelte Pharmaprodukt 300 Mio. EUR betragen hätte. Bei der Besteuerung im Jahr 2014 hat sodann eine Korrektur in Form eines einmaligen Anzwpassungsbeitrags zu erfolgen, wobei unbeachtlich ist, dass die Schweiz den Gewinn der CH-AG ebenso besteuert. Anders wäre dies, wenn das Pharmaprodukt aufgrund einer gefährlichen Nebenwirkung vom Markt genommen werden müsste. Eine Berichtigung des Kaufpreises nach unten ist in diesem Fall nicht möglich.

## 5. Vermeidung der Funktionsverlagerungsbesteuerung

### 5.1 Escape-Klauseln

Der Gesetzgeber hat mit den sog. Escape-Klauseln drei – unabhängig voneinander zu prüfende – Ausnahmetatbestände zugelassen, bei denen trotz des Vorliegens einer Funktionsverlagerung die aufwendige Transferpaketbewertung keine Anwendung findet. Es erfolgt dann eine Bewertung der Funktionsverlagerung auf Basis der Summe der Einzelverrechnungspreise der betroffenen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen und damit im Ergebnis ohne Geschäfts- und Firmenwert.

Die **erste Escape-Klausel** eröffnet die Möglichkeit zur Einzelbewertung, falls der Steuerpflichtige glaubhaft machen kann, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Bestandteil der Funktionsverlagerung waren. Eine (schädliche) Wesentlichkeit ist dabei anzunehmen, wenn die Wirtschaftsgüter und Vorteile für die verlagerte Funktion erforderlich sind und ihr Fremdvergleichspreis mehr als 25 % der Summe der Einzelpreise und Vorteile aller Wirtschaftsgüter des Transferpakets beträgt. Für den Nachweis der Unterschreitung dieser Wesentlichkeitsgrenze

Schaubild 4

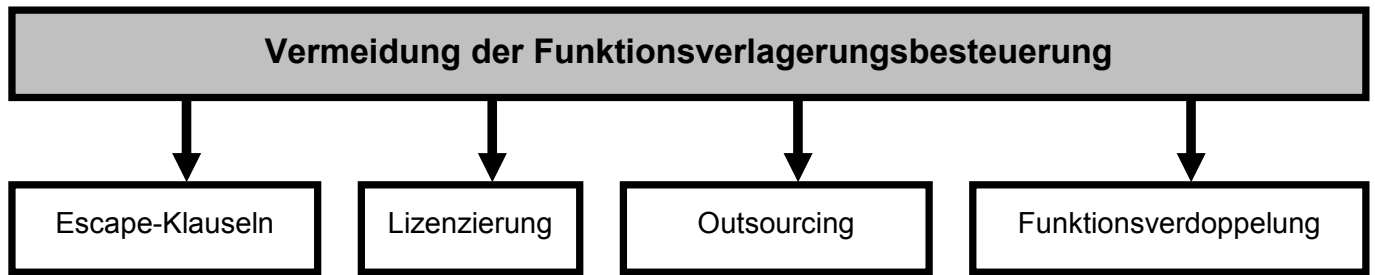


Schaubild 5

ist eine zumindest überschlägige Ermittlung des Transferpakets notwendig.<sup>15</sup>

Nach der **zweiten Escape-Klausel** können ebenso die Einzelverrechnungspreise angesetzt werden, sofern der Nachweis erbracht werden kann, dass die Summe der angesetzten Einzelverrechnungspreise dem Wert des Transferpakets als Ganzem entspricht. Für diesen Nachweis ist allerdings eine präzise Berechnung des Transferpakets erforderlich.<sup>16</sup>

Die **dritte Escape-Klausel** wurde mit der Gesetzesänderung vom 26.3.2010 eingeführt. Demnach sind unter folgenden Voraussetzungen Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets anzuerkennen:

- (1) Der Steuerpflichtige macht glaubhaft, dass mindestens ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist.
- (2) Dieses wesentliche immaterielle Wirtschaftsgut wird genau bezeichnet.

Der Nachweis, dass die o. g. Wesentlichkeitsgrenze von 25 % überschritten ist, erfordert aber ebenfalls eine zumindest überschlägige Ermittlung

des Transferpakets als Ganzes. Zudem soll diese – als Entschärfung der Funktionsverlagerungsbesteuerung konzipierte – Escape-Klausel nicht anwendbar sein, wenn mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter übertragen werden, die nur gemeinsam die 25 %-Grenze überschreiten. Werden also beispielsweise zwei immaterielle Wirtschaftsgüter mit je 20 % der Summe der Einzelwerte der Bestandteile des Transferpakets übertragen, wäre die dritte Escape-Klausel nicht anwendbar. Eine Ausnahme soll nur für Wirtschaftsgüter gelten, bei denen eine Zusammenrechnung in Anwendung anerkannter betriebswirtschaftlicher Methoden sachgerecht ist (z. B. Patente und Produktions-Know-how, welches zur Herstellung derselben Wirtschaftsgüter dient). Auch hier hat die von der Finanzverwaltung vorgesehene Bestimmung der 25 %-Grenze zur Folge, dass zumindest überschlägig die Summe der Einzelverrechnungspreise aller Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets bestimmt werden muss.

Im Ergebnis führen die drei Escape-Klauseln zwar zu einem Ansatz der Einzelverrechnungspreise ohne anteiligen Geschäftswert, allerdings ist für den Nachweis der Erfüllung der Anwen-

dungsvoraussetzungen eine zumindest überschlägige Transferpaketbewertung erforderlich, so dass der Nutzen für die Praxis fraglich bleibt.

### 5.2 Lizenzierung

Sind die Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung erfüllt, hat dies grundsätzlich die Aufdeckung der in der übertragenen Funktion enthaltenen stillen Reserven sowie deren sofortige Besteuerung zur Folge. Diese liquiditätsbelastende Sofortbesteuerung kann aber durch die bloße Nutzungsüberlassung der Funktion an das aufnehmende Unternehmen vermieden werden. Bestehen Zweifel, ob die Funktion übertragen oder lediglich zur Nutzung überlassen wurde, so wird zu Gunsten des Steuerpflichtigen eine steuerstundende Nutzungsüberlassung angenommen.<sup>17</sup>

Für die Bestimmung der Lizenzgebühr ist nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Aufteilung des Transferpakets auf die übertragenen Wirtschaftsgüter vorzunehmen, so dass auch ein anteiliger Geschäftswert zu erfassen ist. Demgegenüber wird in der Literatur zu Recht darauf hingewiesen, dass als Lizenzgebühr nur fremdübliche

zeptundpartner.ch

transportiert garantiert engagiert

Mit uns fahren Sie sicher. Deshalb bieten wir von und nach Deutschland unsere exklusive Zufriedenheitsgarantie mit Geld-zurück-Versprechen.

4133 Pratteln / BL  
**Telefon 061 826 80 20**

9430 St. Margrethen  
**Telefon 071 747 47 90**

8240 Thayngen-Schaffhausen  
**Telefon 052 645 80 00**

Emons

[www.emons.ch](http://www.emons.ch)



Verrechnungspreise anzusetzen sind, weil bei einer Lizenzierung das wirtschaftliche Eigentum beim Lizenzgeber verbleibt. Da in aller Regel keine Daten über fremdübliche Vergleichslizenzen verfügbar sind, erfolgt in der Praxis eine Bestimmung der Lizenzgebühr auf Basis vereinfachter gewinnorientierte Methoden. Die Bestimmung einer angemessenen Lizenzgebühr erfolgt hierbei häufig unter Anwendung der sog. Knoppe-Formel, die eine Lizenz in Höhe von 25 % bis 33 1/3 % des vorkalkulierten Gewinns des Lizenznehmers vorsieht und empirisch bestätigt wurde.<sup>18</sup> Der höhere Gewinnanteil für den Lizenznehmer wird damit gerechtfertigt, dass dieser das grössere wirtschaftliche Risiko trägt. Auch die Finanzverwaltung verwendet diese Formel häufig für Verprobungen im Rahmen von Betriebsprüfungen.<sup>19</sup>

**Beispiel:** Die Schweizer CH-AG erwirbt die deutsche T-GmbH, die ihre Produkte selbst herstellt und vertreibt. Nach dem Erwerb wird der Vertrieb der T-GmbH auf die CH-AG übertragen.

Zur Vermeidung der komplexen Transferpaketbewertung kann der Vertrieb der CH-AG zur Nutzung überlassen werden.<sup>20</sup> Beträgt der erwartete Jahresgewinn aus der übernommenen Funktion 1 Mio. EUR, wäre nach der Knoppe-Formel eine Lizenzgebühr in Höhe von 250.000 EUR noch als angemessen anzusehen. Die Finanzverwaltung wird unter Verweis auf einen anteilig anzusetzenden Geschäftswert eine höhere Lizenzgebühr verlangen, was aber dem international üblichen Einzelverrechnungspreisansatz widerspricht.

### 5.3. Übertragung von Routinefunktionen

Die Anwendung der Funktionsverlagerungsbesteuerung kann unterbleiben, sofern die Verlagerung der Funktion auf ein sog. Routineunternehmen erfolgt und das inländische Unternehmen die «abgegebenen» Leistungen anschliessend wieder einkauft.

**Beispiel:** Ein deutsches Unternehmen verlagert einen Teil seiner bisher vollständig selbst ausgeübten Produktion auf ein konzerninternes Lohnfertigungsunternehmen im osteuropäischen Ausland, das ausschliesslich für das deutsche «abgebende» Unternehmen tätig wird.<sup>21</sup>

Da davon ausgegangen wird, dass in diesem Fall keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen werden, ist unter folgenden Voraussetzungen die erste Escape-Klausel (vgl. hierzu 5.1) und damit der Ansatz von Einzelverrechnungspreisen möglich:

- (1) Das Routineunternehmen als Übernehmerin der Funktion führt diese lediglich gegenüber dem verlagernden Unternehmen aus.
- (2) Die Ermittlung des Entgelts für die ausgeführte Leistung erfolgt mit Hilfe der Kostenaufschlagsmethode.

Die Anwendung dieser Ausnahmeregelung setzt allerdings voraus, dass das Entgelt für den Lohnfertiger fremdüblich ist. Andernfalls will die Finanzverwaltung nachträglich doch die Transferpaketbesteuerung vornehmen.

### 5.4. Funktionsverdoppelung

Die Funktionsverlagerungsbesteuerung kann vermieden werden, falls die Tätigkeit, die ins Ausland verlagert wird, im Inland nicht aufgegeben wird. Kommt es dann aber innerhalb der nächsten fünf Jahre nach Aufnahme der Tätigkeit im Ausland zu einer Einschränkung der inländischen Funktion, soll doch eine Funktionsverlagerung vorliegen. Die hierfür massgebliche Funktionseinschränkung wird von der Finanzverwaltung lediglich anhand des Kriteriums «Umsatz» bestimmt. Die Regelungen der Funktionsverlagerung sollen jedoch nicht anzuwenden sein, falls der Umsatz im Vergleich zum Vorjahr um nicht mehr als 1 Mio. EUR sinkt. Diese pauschalisierte Umsatzgrenze soll ohne Berücksichtigung der Grösse des Unternehmens gelten, was in der Literatur zu Recht kritisiert wird.<sup>22</sup>

**Beispiel:** Der deutsche Konzern V-D sieht in Deutschland kaum mehr Wachs-

tumschancen und erwirbt daher in der Schweiz 2009 die Vertriebstochtergesellschaft VT-CH, die den Schweizer Markt erschliessen soll. Das Vermarktungskonzept für den Schweizer Markt stammt von der V-D, die unter anderem Vertriebskontakte in der Schweiz unterhält. Die V-D beliefert nach der Gründung der Schweizer Vertriebstochtergesellschaft weiterhin die Kunden in der Schweiz. Durch die Verlagerung verringert sich im Jahr 2012 der Umsatz der V-D im Vergleich zum Vorjahr um 5 Mio. EUR auf 120 Mio. EUR.

Im Jahr 2009 liegt eine Funktionsverdoppelung vor. Das Vermarktungskonzept, das die V-D der Schweizer Tochtergesellschaft zur Verfügung stellt, muss fremdüblich auf Basis von Einzelverrechnungspreisen vergütet werden. Allerdings kommt es im Jahr 2012 doch zu einer Funktionsverlagerungsbesteuerung, da der Umsatzrückgang im Jahr 2012 sich innerhalb des Fünfjahreszeitraums befindet und im Vergleich zum Jahr 2011 mehr als 1 Mio. EUR beträgt.<sup>23</sup> Somit muss 2012 eine Gesamtbewertung durchgeführt werden, um den Wert des Transferpakets zu bestimmen. Hiervon sind die in den Jahren 2009 bis 2012 bereits gezahlten Lizenzgebühren abzuziehen.

## 6. Rückwirkende Anwendung der Funktionsverlagerungsbesteuerung?

Die Regelungen zur Funktionsverlagerung gelten grundsätzlich auch für Zeiträume vor 2008. Die Fiktion der Informationstransparenz, die Zugrundelegung des Mittelwerts im Einigungsbereich, die regelmässige Transferpaketberechnung sowie die Fiktion einer Preisanpassungsklausel gelten hingegen lediglich prospektiv ab 2008.<sup>24</sup>

## 7. Internationale Akzeptanz der deutschen Funktionsverlagerungsbesteuerung?

Die deutschen Regelungen zur Funktionsverlagerungsbesteuerung stehen nicht im Einklang mit dem international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz mit der Folge, dass die ausländischen Finanzverwaltungen die komplexe Transferpaketbewertung regelmässig nicht akzeptieren werden. Dies zeigt ein Urteil des US Tax Court i.S. Veritas US vom 10.12.2009: Dieser entschied, dass für den Übergang eines für sich nicht lebensfähigen Betriebsteils keine Gesamtbewertung, sondern stattdessen eine Bestimmung der Einzelpreise der übergegangenen immateriellen Wirtschaftsgüter auf Grundlage der Preisvergleichsmethode vorzuneh-

Wie man  
sich bettet,  
SO  
liegt man.

---

**Ihr Full-Service für  
Unternehmensgründungen**  
in Deutschland und der Schweiz.



Handelskammer Deutschland-Schweiz  
Tödistr. 60, 8002 Zürich  
www.handelskammer-d.ch.ch  
Tel. 044 283 61 61

men ist.<sup>25</sup> Während nach internationalen Steuerrechtsgrundsätzen eine Besteuerung des Geschäfts- oder Firmenwerts allenfalls bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben erfolgt, sieht die deutsche Funktionsverlagerungsbesteuerung eine Besteuerung des (anteiligen) Geschäfts- oder Firmenwerts auch für die Übertragung von Funktionen, die keinen Betrieb oder Teilbetrieb darstellen<sup>26</sup>, vor, sofern nicht die – unter Abschnitt 5.1 erläuterten – Escape-Klauseln greifen. Allerdings erfordert deren Anwendung ebenfalls eine zumindest überschlägige Transferpaketbesteuerung, die mit einem unverhältnismässig hohen Aufwand für die inländischen Unternehmen verbunden ist.<sup>27</sup>

Die deutsche Wirtschaft kritisiert deshalb zu Recht, dass es aufgrund der restriktiven Besteuerung von Funktionsverlagerungen in Deutschland zu Doppelbesteuerungen kommen wird, die nur im Rahmen eines zeit- und kostenintensiven Verständigungsverfahrens beseitigt werden können. Dies hat zwangsläufig negative Auswirkungen auf den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland. Daher bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber die Weiterentwicklung der deutschen Vorschriften der Funktionsverlagerungsbesteuerung zu einer international abgestimmten Regelung in Angriff nehmen wird.<sup>28</sup>

## 8. Fazit

Ausländische Konzerne mit Tochtergesellschaften in Deutschland sollten bei Umstrukturierungen die restriktiven deutschen Regelungen zur Funktionsverlagerungsbesteuerung beachten. Sofern dabei Funktionen der deutschen Tochtergesellschaften ins Ausland übertragen werden, kann dies zu einer Besteuerung des auf die Funktion

entfallenden anteiligen Geschäftswerts führen, für dessen Bestimmung sehr aufwändige Unternehmensbewertungen notwendig sind. Die Ausnahmeregelungen in Form der drei Escape-Klauseln sind in der Praxis nur eingeschränkt anwendbar, so dass es nur selten gelingen wird, die aufwändige Transferpaketbesteuerung zu vermeiden. Neben der Möglichkeit der Beibehaltung der Funktion im Inland (Funktionsverdoppelung) oder der blossen Verlagerung von Routinefunktionen auf einen ausländischen Lohnfertiger verbleibt als einzige Gestaltungsmöglichkeit zur Vermeidung der Sofortbesteuerung der mit der Funktion ggf. verbundenen stillen Reserven (sog. Transferpaket) die blosser Überlassung der Funktion gegen eine fremdübliche Lizenzgebühr.

Es bleibt zu hoffen, dass die deutsche Bundesregierung erkennt, dass deutsche Unternehmen durch die Funktionsverlagerungsbesteuerung im internationalen Vergleich in ungerechtfertigter Weise benachteiligt werden und eine entsprechende Entschärfung der Funktionsverlagerungsbesteuerung in Angriff nimmt, bei der nur in Fällen der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs ein Geschäfts- oder Firmenwert besteuert wird. Alternativ besteht für die betroffenen deutschen Unternehmen nur die Möglichkeit unter Berufung auf den international üblichen Fremdvergleichsgrundsatz, der über die Doppelbesteuerungsabkommen auch für Deutschland massgeblich ist, bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen, die keinen Betrieb oder Teilbetrieb darstellen, Einzelverrechnungspreise anzusetzen.<sup>29</sup> Ob damit allerdings eine Doppelbesteuerung ohne zeit- und kostenintensive Verständigungsverfahren vermieden werden kann, bleibt angesichts der restriktiven Auffassung der Finanzverwaltung in den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung eher fraglich.

- 1 Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung vom 13.10.2010, BStBl. I 2010, S. 774 (VWG FVerl).
- 2 VWG FVerl, Tz. 16; *Frischmuth*, IWB 2011, 48, 54; *Kroppen/Rasch*, IWB 2010, 824, 825.
- 3 *Kroppen/Rasch*, IWB 2010, 824, 826.
- 4 Vgl. zu den verschiedenen Arten der Funktionsverlagerung Schaubild 1.
- 5 VWG FVerl, Tz. 19.
- 6 Vgl. *Ruh/von Kanitz*, CH-D Wirtschaft 4/2010, 12, 13 sowie nachfolgend Abschnitt 5.4.
- 7 Vgl. *Blum/Lange*, GmbH 2011, 65, 69. A.A. *Frischmuth*, IWB 2011, 48, 49.
- 8 Vgl. ausführlich zum hypothetischen Fremdvergleich *Ruh/Kanitz*, CH-D Wirtschaft 11/2008, 2, 3.
- 9 Vgl. zum Einigungsbereich die Schaubilder 2 und 3.
- 10 Vgl. zur Auslegung durch der Finanzverwaltung VWG FVerl, Tz. 104ff. sowie *Blum/Lange*, GmbH 2011, 65, 70.
- 11 *Wehnert/Sano*, IStR 2010, 53, 57. Vgl. hierzu auch Abschnitt 7.
- 12 *Schreiber* in *Kroppen* (Hrsg.), Handbuch internationale Verrechnungspreise, FVerlV Anm. 230 a); *Stauffer/Walter*, CH-D Wirtschaft, 11/2008, 17, 18.
- 13 Vgl. zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Preisanpassungsklausel Schaubild 4.
- 14 VWG FVerl, Tz. 136.
- 15 *Kaminski*, DB 2011, 435, 436f.
- 16 VWG FVerl, Tz. 73.
- 17 § 4 Abs. 2 FVerlV.
- 18 Studie von *Goldschneider/Jarosz/Mulhern*, vgl. hierzu *Baumhoff/Greinert*, Ubg 2009, 544, 547f.
- 19 *Ditz*, IStR 2011, 125, 131; *Baumhoff/Greinert*, Ubg 2009, 544, 547f.; *Oestreicher/Hundeshaagen*, Ubg 2009, 830, 841.
- 20 Vgl. hierzu Schaubild 5.
- 21 *Blum/Lange*, GmbH 2011, 65, 68, 72.
- 22 *Ruh/von Kanitz*, CH-D Wirtschaft 4/2010, 12, 13; *Blum/Lange*, GmbH 2011, 65, 67.
- 23 VWG FVerl, Tz. 43.
- 24 VWG FVerl, Tz. 180.
- 25 *Ditz/Schneider*, DB 2011, 779, 785.
- 26 Vgl. hierzu Abschnitt 2.
- 27 *Ditz/Schneider*, DB 2011, 779, 783.
- 28 *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2010, 1309, 1314; *Ditz/Schneider*, DB 2011, 779, 783.
- 29 *Frischmuth* weist darauf hin, dass auch nach nationalem Recht in den meisten Fällen die Anwendung der Transferpaketbesteuerung vermieden werden kann, weil regelmässig konkrete Fremdvergleiche vorliegen dürften, vgl. *Frischmuth* IWB 2011, 48, 48.



Vorgegründete deutsche

# AG, GmbH, GmbH & Co. KG

+ Vermögensverwaltung in Singapur

Allconsult GmbH  
ein Unternehmen der Wengert-Beratungsgruppe

www.wengert-ag.de

englische Ltd.  
Singapur Pte. Ltd.  
Hongkong Ltd.

0049 7731 9980-0 Telefon  
0049 7731 9980-20 Fax

www.allconsult-gmbh.de  
info@allconsult-gmbh.de