

Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.com

RA Berthold Welling

BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

Berlin, den 19.11.2007

25. Berliner Steuergespräch

„Funktionsverlagerung“

- Tagungsbericht -

Von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Konzerninterne Verlagerungen von Funktionen ins Ausland sollen zukünftig stärker besteuert werden. Das Maßnahmenpaket besteht zum einen aus den Änderungen des § 1 Abs. 3 AStG im Rahmen der Unternehmensteuerreform, zum anderen in einer hierauf aufbauenden Rechtsverordnung, deren Entwurf im Juni veröffentlicht wurde. Das 25. Berliner Steuergespräch unter der Moderation von Herrn Prof. Dr. *Claus Lambrecht, LL.M.*² befasste sich mit dieser Änderung der Besteuerung von Funktionsverlagerungen ins Ausland.

Lambrecht zog einleitend eine Parallele zwischen der Funktionsverlagerung und der Zinsschranke. Bei beiden vermute der Gesetzgeber ein beachtliches Gewinnpotential auf Seiten der Steuerpflichtigen und reagiere auf ein befürchtetes massives Vermindern des Steueraufkommens. Das Ergebnis seien relativ komplizierte Regelungen. Er wies zudem auf Aussagen des Vorsitzenden der amerikanischen Börsenaufsicht hin, wonach der Trend zum globalen Investieren deutlich mache, dass Bilanzierungsregeln benötigt werden, die über Grenzen hinweg reichen. In diesem Zusammenhang stellte *Lambrecht* die Frage, ob die Bundesrepublik Deutschland gut daran tue, wenn sie im Alleingang Regelungen schaffe, die den Kapitalimport und Auslandsaktivitäten erschweren und damit wohl die Holdingfähigkeit der Bundesrepublik Schaden nehmen würde.

Neben den Referenten Herrn *MinR Dr. Michael Schwenke*³ und Herrn *Prof. Dr. Gerrit Frotscher*⁴ nahmen Herr *ORR Horst Bünthe*⁵, Herr *Dr. Wolfgang Haas*⁶ und Herr *Prof. Dr. Franz Wassermeyer*⁷ als Podiumsgäste an dem Gespräch teil.

A. Die Funktionsverlagerung

In seinem einleitenden Vortrag stellte *Schwenke* das Modell der Funktionsverlagerung vor und unterzog sie einer Bewertung, bevor er anschließend noch auf das Thema der Preisanpassungsklauseln einging.

I. Die Funktionsweise der Funktionsverlagerung

1. Die Funktionsverlagerung

a) Definition

Schwenke verwies auf die Definition der Funktionsverlagerung in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG. Da diese jedoch nicht sehr aussagekräftig sei, verwies er auf den Verordnungsentwurf: „Eine Funktion ist die Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen des Unternehmens erledigt werden.“ Es bedürfe somit eines funktional zusammenhängenden Teils eines Unternehmens und es dürften nicht die Voraussetzungen eines Betriebs oder Teilbetriebs erfüllt sein. Als Beispiele für eine Funktion nannte *Schwenke* Forschungs- und Entwicklungsarbeiten, Lagerhaltung, Produktion und Vertrieb.

Für die Definition einer Verlagerung griff *Schwenke* auf die Neufassung von § 1 Abs. 2 Satz 1 Funktionsverlagerungsverordnung zurück, die allerdings noch in der Diskussion ist. Danach liege eine Verlagerung vor, wenn ein übernehmendes Unternehmen eine Funktion neu ausübt, die bisher von einem anderen und nahestehenden Unternehmen, sog. verlagerndes Unternehmen, ausgeübt worden ist und das verlagernde Unternehmen auf das übernehmende Unternehmen zu diesem Zwecke Wirtschaftsgüter überträgt, zur Nutzung überlässt oder Dienstleistungen erbringt.

Es sei daher unerheblich, ob eine nur zeitweise oder nur teilweise Ausübung der Funktion stattfände.

Eine Verlagerung sei also die endgültige Übertragung von immateriellen oder materiellen Wirtschaftsgütern oder die zeitweise Überlassung an ein anderes Unternehmen oder eine nahe stehende Person. Da Betriebsstätten ein unselbständiger Teil des Unternehmens seien und dort Leistungsbeziehungen nur eingeschränkt anerkannt würden, sei davon auszugehen, dass die Funktionsverlagerung auf eine Betriebsstätte nicht zu erfassen ist. Regelungen im Gesetz oder in der Verordnung gäbe es hierzu allerdings nicht.

¹ Herr Dr. Andreas Richter, LL.M. (Yale) ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner in der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin und Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V. Herr Berthold Welling ist Leiter der Abteilung Steuer- und Haushaltspolitik des BDI e.V. und Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V.

² Herr Prof. Dr. Claus Lambrecht, LL.M. ist Präsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg, Cottbus.

³ Herr Dr. Michael Schwenke ist Ministerialrat im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen.

⁴ Herr Prof. Dr. Gerrit Frotscher ist Inhaber des Lehrstuhls für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen an der Universität Hamburg.

⁵ Herr ORR Horst Bünthe ist Referatsleiter beim Bundeszentralamt für Steuern in Bonn.

⁶ Herr Dr. Wolfgang Haas ist Leiter der Zentralabteilung Steuern, Zölle und Außenwirtschaft der BASF AG in Ludwigshafen.

⁷ Herr Prof. Dr. Franz Wassermeyer ist Rechtsanwalt und Steuerberater in der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg in Bonn.

b) Negativabgrenzung

Im Rahmen einer Negativabgrenzung schloss *Schwenke* eine Funktionsverlagerung für die Fälle aus, in denen nur die Veräußerung oder Überlassung von Wirtschaftsgütern vorliege, oder nur Dienstleistungen erbracht würden und keine Funktion mit übergehe. Dies alles gelte gem. § 1 Abs. 3 Funktionsverlagerungsverordnung im Entwurf jedoch nicht für Personalentsendungen. Auch die bloße Einschaltung eines Auftragsfertigers sei nicht erfasst. Des Weiteren läge keine Funktionsverlagerung bei der Übertragung von unwesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern vor. Die Wesentlichkeitsgrenze läge zum Stand Juni 2007 bei 5 Prozent des Gesamtpakets bezogen auf den Wert des einzelnen Wirtschaftsgutes. Es sei jedoch in der Diskussion, diese Grenze anzuheben. Er selber favorisiere eine Anhebung der Wesentlichkeitsgrenze auf 20 Prozent, um möglichst viele kleine Fälle aus der Funktionsverlagerung herauszunehmen und so die Unternehmen zu entlasten.

c) Zusammenfassung

Zusammenfassend meinte *Schwenke*, dass für eine Funktionsverlagerung immer der Übergang von Wirtschaftsgütern und Funktionen gegeben sein müsse.

2. Funktionsverdoppelung

a) Argumente für und gegen die Funktionsverdoppelung

Anschließend ging *Schwenke* auf die Frage ein, ob die Funktionsverdoppelung eine Funktionsverlagerung sei. Seiner Ansicht nach sei dies eine ganz wesentliche Frage und zudem auf Bund-Länder-Ebene, aber auch zwischen Finanzverwaltung und Gesetzgeber umstritten.

Als Beispiel nannte *Schwenke* die Eröffnung eines neuen Werkes durch ein in Deutschland beheimatetes Unternehmen, ohne dass dies bei dem Stammunternehmen im Inland zu Änderungen führen würde.

In diesem Rahmen verwies *Schwenke* auf eine aus seiner Sicht unglücklich formulierte Bundestagsdrucksache. Danach müsse sich die Bundesrepublik Deutschland an den international üblichen Standards orientieren. Es solle nicht zu Doppelbesteuerungen kommen. Die Bundesregierung werde Funktionsverdoppelungen nach denselben Grundsätzen behandeln wie Funktionsverlagerungen und dies in der Rechtsverordnung zum Ausdruck bringen.

Diese Aussagen würde das BMF laut *Schwenke* als klaren gesetzgeberischen Auftrag sehen, im Rahmen der Funktionsverlagerungsverordnung die Funktionsverdoppelung als Funktionsverlagerung zu erfassen.

Schwenke hielt dies jedoch lediglich für eine wiedergegebene Meinung der Bundesregierung in Bezug auf das geplante Vorhaben des BMF, die Funktionsverdoppelung als Funktionsverlagerung zu behandeln. Eine Festlegung durch den Gesetzgeber läge daher nicht vor.

Allerdings bestehe eine gewisse Festlegung im Entwurf der Verordnung mit Stand Juni 2007. Danach liege eine Funktionsverdoppelung vor, wenn ohne Einschränkung der bisherigen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ein nahestehendes Unternehmen eine beim erstgenannten Unternehmen ausgeübte Funktion unter Nutzung von dessen Wirtschaftsgütern und Vorteilen aufnimmt. Die Grundsätze der Besteuerung von Funktionsverlagerung seien nach dem Fremdvergleichsgrundsatz auch für Funktionsverdop-

pelungen anzuwenden gemäß § 1 Abs. 4 Sätze 1 und 2 Funktionsverlagerungsverordnung im Entwurf.

Schwenke skizzierte kurz die Argumente des BMF, wie sie in der Begründung der Funktionsverlagerungsverordnung zu finden seien. Danach seien die Fälle der Funktionsverdoppelung mit denen der Funktionsverlagerung wirtschaftlich vergleichbar und daher auch nach den gleichen Grundsätzen zu behandeln. Des Weiteren spreche die bestehende Missbrauchsgefahr für eine Gleichbehandlung, denn die Fälle der Funktionsverdoppelung seien mit denen der Funktionsverlagerung gleichzustellen, um so Missbräuche zu verhindern, in denen zunächst die Funktion im Ausland verdoppelt und anschließend in späteren Wirtschaftsjahren im Inland abgebaut werden würde.

Schwenke hielt diese Begründung nicht für tragfähig, da die Fälle der Funktionsverdoppelung etwas ganz anderes seien als die Fälle der Funktionsverlagerung. Im Gegensatz zu den Fällen der Funktionsverlagerung passiere in den Fällen der Funktionsverdoppelung im Inland nichts; der Status Quo bleibe im Inland erhalten. Es bestehe somit schon gar nicht die Gefahr, dass ein steuerliches Potential abhanden kommen könne. Als Beispiel nannte er die Fälle der Lizenzierung.

Das Missbrauchsargument des BMF nannte *Schwenke* unzutreffend, da die Funktionsverdoppelung gerade kein notwendiges Durchgangsstadium bzw. keine Vorstufe einer etwaigen Funktionsverlagerung sei. Es gäbe schließlich auch Fälle, in denen es nur zu einer Funktionsverdoppelung kommen könne.

Als weiteres Argument nannte *Schwenke* die Gefahr einer Doppelbesteuerung. Diese sei bereits von Seiten des BDI nachgewiesen worden. Es gäbe wohl keine international abgestimmte Praxis der Besteuerung von Funktionsverdoppelungen. Es handele sich also um eine einseitige Regelung von deutscher Seite, so dass die Gefahr der Doppelbesteuerung bestehe. Dies würde ganz klar den Willen der Koalitionsfraktionen missachten, denn laut Auszug aus der Bundestagsdrucksache gelte: „Wir wollen uns an der international üblichen Praxis orientieren und Doppelbesteuerungen vermeiden.“

Im Übrigen sei die Berücksichtigung der Funktionsverdoppelung von der Ermächtigungsgrundlage des § 1 Abs. 3 Satz 13 AStG nicht gedeckt. Der Gesetzgeber habe nach seiner Auffassung klar zum Ausdruck gebracht, dass es nur um Fälle der Funktionsverlagerung gehe und solche der Funktionsverdoppelung gerade nicht angesprochen werden sollen.

b) Konsequenz der Berücksichtigung der Funktionsverdoppelung

Würde man die Fälle der Funktionsverdoppelung als solche einer Funktionsverlagerung behandeln, so würden nach *Schwenkes* Ansicht, Fälle der täglichen Unternehmenspraxis umfasst. Die Unternehmen seien versucht, dies zu verhindern. Durch die Einschaltung einer Betriebsstätte könne dies relativ einfach realisiert werden, da Funktionsverlagerungen auf Betriebsstätten keine ordentliche Geschäftstätigkeit und damit nicht denkbar seien. Die Unternehmen würden somit in eine Stammhausstruktur gedrängt, was aus *Schwenkes* Sicht nicht im Interesse des Gesetzgebers sein könne.

c) Ausblick / Kritischer Problemfall

Anschließend ging *Schwenke* auf die problematische Fallkonstellation ein, wonach ein inländisches produzierendes Unternehmen eine Tochtergesellschaft im Ausland gründet. Unter Verwendung des deutschen Know-hows würden dort dieselben Produkte gefertigt und auch erstmals der entsprechende ausländische Markt bedient. Die inländische Produktion bliebe unverändert. Dies sei ganz klar ein Fall einer Produktionsverdoppelung. Zwei Jahre später würde die Produktion allerdings in dem ausländischen

Tochterunternehmen aufgestockt und die inländische Produktion entsprechend zurückgefahren. Dies sei eine Abschmelzung einer Funktion im Inland. Fraglich sei daher, ob dies eine Funktionsverlagerung darstelle. Da für eine solche jedoch der Übergang von immateriellen Wirtschaftsgütern und einer Funktion vorliegen müsse, im besprochenen Fall jedoch nach dem zweiten Jahr nichts übergegangen sei, sondern nur abgeschmolzen würde, liege per definitionem gar keine Funktionsverlagerung vor.

Diese Fallkonstellation, so *Schwenke*, müsse steuerlich erfasst werden, da das Besteuerungssubstrat für den deutschen Fiskus reduziert würde. Klar sei auch, dass man diesen Fall erfassen wolle. Man sei sich jedoch noch nicht einig, wie dies genau geschehen solle. *Schwenke* stellte aber in Aussicht, dass im nächsten Entwurf einer Funktionsverlagerungsverordnung dazu Aussagen zu finden seien.

3. Änderungsbedarf an der Funktionsverlagerungsverordnung

Nach *Schwenkes* Ansicht solle in der Funktionsverlagerungsverordnung klargestellt werden, dass Fälle der Funktionsverdoppelung nicht nach den Grundsätzen der Funktionsverlagerung zu behandeln seien. Ohne diese Aussage könne die Wirtschaft nicht mit der Funktionsverlagerungsverordnung leben.

Zudem sollten Fälle geregelt werden, in denen nach einer Funktionsverdoppelung eine Abschmelzung von Funktionen im Inland vollzogen wird. In diesem Rahmen solle ein bestimmter Zeitraum vorgegeben werden. Er halte einen Fünfjahreszeitraum für angemessen.

II. Die Bewertung der Funktionsverlagerung

Schwenke skizzierte im Folgenden kurz die Bewertung der Funktionsverlagerung. Nach § 1 Abs. 3 AStG müsse ein Einigungsbereich ermittelt werden. Die Preisobergrenze würde von der Vorstellung des Verkäufers bestimmt; die Preisuntergrenze von den Vorstellungen des Käufers. Dieses Spektrum ergäbe den Einigungsbereich, auf den der Mittelwert angewendet werden müsse.

Die Gewinnauswirkung auf das abgebende und das übernehmende Unternehmen bilde also den Einigungsbereich. Dessen Mittelwert würde besteuert werden.

Des Weiteren führte *Schwenke* aus, dass der vorliegende Transferpaketansatz bisher in dieser Weise nicht bekannt sei, da es ein eher betriebswirtschaftlicher Ansatz sei und mit den bekannten Grundsätzen der Einzelwirtschaftsgutbetrachtung brechen würde. Nur das übergehende Paket würde nun betrachtet werden und diesbezüglich sei ganz pauschal der Einigungsbereich mit der Mittelwertvermutung festzulegen. Allerdings gäbe es davon zwei Ausnahmen:

Als erste Ausnahme nannte *Schwenke* den Fall, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter übergehen, da sie unter der 5-Prozent-Grenze liegen.

Die zweite und wichtigere Ausnahme sei in § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG geregelt und als Escape-Klausel zu bezeichnen. Mache der Steuerpflichtige glaubhaft, dass das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen gemessen an der Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, könne er bei der Einzelwirtschaftsgutbetrachtung bleiben. Dies sei aus *Schwenkes* Sicht ein ganz wichtiges Instrument, da auch bei einer normalen Funktionsverlagerung immer die Gefahr einer Doppelbesteuerung bestehe. Ausländischen Gesetzgebern seien Transferpakete nicht bekannt, so dass Unternehmen über die Escape-Klausel doch wieder die Möglichkeit hätten, die Einzelwirtschaftsgutbetrachtung anzuwenden.

Schwenke ging sodann auf die ihm bekannte Kritik an der Escape-Klausel ein. Vorgebracht werde zum einen, die Escape-Klausel nütze den Unternehmen nicht, da die Summe der Einzelbewertungen das Transferpaket sei. Man könne somit auch das Transferpaket ansetzen. Aus *Schwenkes* Sicht wurde hier der Gesetzesinhalt verkannt, denn das Gesetz meine, dass das Gesamtergebnis aus der Einzelwirtschaftsgutbewertung dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen müsse. Liege beispielsweise der Einigungsbereich nach der Transferpaketmethode bei 150 und nach der Einzelwirtschaftsgutbetrachtung bei 120, könne bei einer Glaubhaftmachung der Abweichung die Einzelwirtschaftsgutbewertung beibehalten werden. Die Escape-Klausel sei daher aus seiner Sicht ein ganz wesentlicher Bestandteil der Regelung.

Weitere Kritik würde an der Bewertung der Funktionsverlagerung insgesamt geübt. Es würde eine Goodwill-Betrachtung unterhalb des Betriebs- oder Teilbetriebsbegriffs stattfinden. Dies hielt *Schwenke* zwar für grundsätzlich richtig. Allerdings sei dies von der Rechtsprechung des BFH gedeckt. Denn der BFH erkenne auch den anteiligen Übergang des Geschäftswerts in bestimmten Konstellationen an. Er halte dies für richtig. Dies sei schließlich die dogmatische Grundlage, warum ein anteiliger Geschäftswert im Falle einer Funktionsverlagerung besteuert werden könne und sollte.

Schwenke meinte, auch der Ansatz eines Transferpakets würde kritisiert werden, da er international unüblich sei und zu Doppelbesteuerungen führe. Allerdings könne nach seiner Ansicht der Ansatz des Transferpakets durch die Nutzung der Escapeklausel vermieden werden. Zudem würde in diesen Fällen ein Geschäftswert in Form eines oder mehrerer Wirtschaftsgüter übertragen, die einzeln aufgeführt werden könnten. Als Grundlage nannte *Schwenke* die BFH-Rechtsprechung, wonach auch unterhalb des Betriebs- oder Teilbetriebsbegriffs anteilige Geschäftswerte übergehen könnten. Dies müsse der andere Staat akzeptieren, da er auch Abschreibungen von Geschäftswerten kenne. Dies seien derivativ erworbene Geschäftswerte.

Schwenke bestritt auch nicht, dass die Besteuerung einer Funktionsverlagerung zu einem Import ausländischer Steuervorteile, also der Besteuerung ausländischer Steuervorteile in Deutschland führe. Dies sei jedoch bereits in anderen Fällen üblich, wie zum Beispiel bei Lizenzierungsfällen, und zudem kein Argument gegen eine Besteuerung von Funktionsverlagerungen.

III. Die Preisanpassungsklausel

Schwenke stellte kurz die Funktion der Preisanpassungsklausel vor. Bei der Bestimmung eines Verrechnungspreises würde eine gewisse Gewinnerwartung zugrunde gelegt. Weiche diese von der tatsächlichen Gewinnerwartung ab, so sei die Preisanpassungsklausel anzuwenden. Nach § 1 Abs. 2 Sätze 11 und 12 AStG würde dann vermutet werden, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses bezüglich der Preisvereinbarung Unsicherheiten bestanden und unabhängige Dritte eine Anpassungsregelung vereinbart hätten. Somit erfolge durch das Finanzamt eine Korrektur.

Der kritische Fall im Rahmen der Preisanpassungsklausel stellt sich laut *Schwenke* so dar, dass ein deutsches Unternehmen eine Entwicklung zum Patent anmeldet und es an eine Tochtergesellschaft im Ausland veräußert. Bei der Berechnung des Preises wurden die zukünftigen Gewinnerwartungen zugrunde gelegt. Nach einem Zeitraum von weniger als 10 Jahren würde das Tochterunternehmen durch Forschung herausfinden, dass das Patent auch zu anderen Funktionen nutzbar sei und einen erheblich gesteigerten Umsatz generieren könne, also weit außerhalb der zugrunde gelegten Gewinnerwartungen liege; ein sog. Blockbuster-Fall.

Würde man diesen Fall unter die Preisanpassungsklausel subsumieren, so könne man tatsächlich meinen, dass es sich um einen nachträglich zu korrigierenden Fall handeln

würde. Nach *Schwenkes* Ansicht kann dieser Fall im Rahmen von § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG jedoch nicht gemeint gewesen sein. Denn diese Fälle würden nichts Missbräuchliches in sich bergen, da keiner der Beteiligten wissen konnte, dass sich die Gewinne derart entwickeln und zudem die Tochtergesellschaft auch einen Teil dazu beigetragen habe. Dies sei daher nach seiner Meinung kein Fall, der im Inland von der Preisanpassungsklausel abgedeckt werden solle.

Des Weiteren bestünde Klärungsbedarf bezüglich des Tatbestandsmerkmals „Unsicherheiten“ in § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG. *Schwenke* meinte, dass man hierzu im BMF-Schreiben diesen Fall abbilden und einer entsprechenden Lösung zuführen solle.

Schwenke stellte zudem klar, dass er auch im Hinblick auf die Preisanpassungsklausel einen gewissen Klarstellungsbedarf innerhalb der Verordnung sehe. Es solle festgehalten werden, dass eine Anwendung dann ausscheidet, wenn wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter bzw. Vorteile lediglich überlassen worden sind, so dass der Lizenzierungsfall nicht unter die Preisanpassungsklausel fallen würde. Hierüber bestehe zwischen allen Beteiligten Einigkeit.

B. Grundfragen der Funktionsverlagerung

I. Einleitung

Einleitend betrachtete *Frotscher* die Regelung des § 1 Abs. 1 AStG. Ausgehend vom arm's-length-Prinzip hielt er diese Vorschrift für völlig überflüssig. Eine Funktionsverlagerung bedeute in erster Linie die Verlagerung von Wirtschaftsgütern. Diese könnten sowohl materieller als auch immaterieller Art sein, wie beispielsweise Patente, Know-how, Kundenbeziehungen, Geschäftschancen oder auch Firmenwert. Für die steuerliche Behandlung der Übertragung solcher Wirtschaftsgüter existierten bereits genügend Gewinnrealisierungstatbestände im deutschen Recht, wie zum Beispiel für „fiktive Entnahmen“ § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und für „fiktive Veräußerungen“ § 12 Abs. 1 KStG. Wenn es also um die Besteuerung der Verlagerung von Wirtschaftsgütern ginge, bräuchte man die Regelung zur Funktionsverlagerung nicht, denn die vorhandenen Normen seien ausreichend.

Ein großes Problem für die Finanzverwaltung sah aber auch *Frotscher* in der Erfassung von stillen Reserven in immateriellen Wirtschaftsgütern. Insofern hätte er Verständnis für Vermutungs- oder Beweislastregelungen. Eine Regelung für Funktionsverlagerungen benötige man jedoch nicht. Wenn man davon ausgehe, dass genügend Regelungen für die Erfassung stiller Reserven vorhanden seien, könne die Regelung über die Funktionsverlagerung nur bedeuten, dass der Gesetzgeber mehr besteuern wolle, als in den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter enthalten ist. Hinsichtlich der Bewertung wäre der Teilwertgedanke anzuwenden, der besage, dass eine Funktion einen höheren Wert haben kann, als die Summe der Werte der Einzelwirtschaftsgüter.

II. Kritik an den Regelungen zur Funktionsverlagerung

Frotscher stellte fest, für eine Funktionsverlagerung müsse etwas verlagert werden. Das abgebende Unternehmen müsse etwas haben, was auf das neue Unternehmen übertragen werde. Es könne somit keine Funktionsverlagerung existieren, wenn nichts übertragen werde. Als Beispiel nannte *Frotscher* eine in Deutschland bestehende Tochtergesellschaft eines internationalen Konzerns, die eine wegen Überalterung nicht mehr wirtschaftlich zu betreibende Anlage besitzt. Der Konzern entscheide diese Anlage zu

schließen und eine neue Anlage in einem Niedrigsteuerland in Osteuropa zu bauen. In einem solchen Fall würde in der Regel nichts übertragen. Patente befänden sich eh im Eigentum der ausländischen Muttergesellschaft. Es läge also keine Funktionsverlagerung vor; eine Besteuerung fände nicht statt.

1. Die Besteuerung des Transferpakets

Zentraler Begriff im Rahmen der Funktionsverlagerung sei der des Transferpakets. Dieses umfasse nach Ansicht des Gesetzgebers einen höheren Wert als die nach Teilwertgesichtspunkten bewerteten immateriellen und materiellen Wirtschaftsgüter. Sonst würde man *Frotschers* Ansicht nach das Transferpaket nicht brauchen.

Die Finanzverwaltung verträte hier einen Einigungsbereich: den Mittelwert aus dem kapitalisierten Ertragswert des abgebenden Unternehmens und dem kapitalisierten Ertragswert des aufnehmenden Unternehmens. Dabei merkte *Frotscher* an, dass der von der Finanzverwaltung vorgeschlagene, zeitlich unbegrenzte Kapitalisierungszeitraum nichts mit *arm's length* zu tun habe, denn kein Kaufmann rechne mit zeitlich unbegrenzten Kapitalisierungszeiträumen.

Frotscher fragte sich anschließend, was es bedeute, wenn die Finanzverwaltung hier einen Mittelwert zwischen den beiden Ertragswerten besteuern wolle. Dazu zitierte *Frotscher*: "Eine Entgeltspflicht besteht auch dann, wenn das verlagernde Unternehmen aus rechtlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht in der Lage ist, die Funktion mit eigenen Mitteln selbst auszuüben." Dies bedeute, dass die Finanzverwaltung und der Gesetzgeber einen Gewinn in Anspruch nähmen, den Deutschland nicht erwirtschaften könne, den das abgebende Unternehmen nicht erwirtschaftet hätte und auch nicht erwirtschaften könne.

Der in der Bundesrepublik erzielbare Gewinn, auf dessen Besteuerung die Bundesrepublik allein ein Recht habe, sei der kapitalisierte Gewinn, den das übertragende Unternehmen aus der Fortführung der Funktion erzielen könnte, also die Untergrenze des Einigungsbereichs. Auf mehr habe Deutschland keinen Anspruch.

Der ordentliche und gewissenhafte deutsche Kaufmann würde die Funktion veräußern, wenn er nach der Funktionsverlagerung einen höheren als den bisher erzielten Gewinn erwarten dürfe. Keinesfalls könne dieser Glauben, die Hälfte des von dem übernehmenden Unternehmen geschaffenen Mehrwerts zu erhalten. Das abgebende Unternehmen habe diesen Mehrwert nicht geschaffen und konnte dies auch nicht. Das verlagernde Unternehmen gäbe insoweit keine Gewinnchancen und kein Gewinnpotential ab. Was bei dem verlagernden Unternehmen nicht vorhanden sei, könne auch von diesem nicht abgegeben und damit nicht verlagert werden. Vielmehr werde durch § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG bei dem abgebenden Unternehmen ein fremdes Gewinnpotential besteuert, das diesem unter keinen Umständen zur Verfügung stand. Auch dies ergäbe sich eindeutig aus dem Entwurf der Gewinnverlagerungsverordnung, denn nach dieser solle das Gewinnpotential auch Standortvorteile und Synergieeffekte enthalten, also Faktoren, die nicht zu Besteuerungsgrundlagen in der Bundesrepublik gehörten.

Ausgehend von dem Grundsatz, dass die Bundesrepublik das in ihrem Hoheitsgebiet geschaffene Gewinnpotential letztendlich besteuern darf, sei festzustellen, dass durch § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG eine ungerechtfertigte Besteuerung erfolge. Wenn ein Gewinnpotential in der Bundesrepublik nicht realisiert werden könne, weil die wirtschaftlichen Gegebenheiten dies nicht zuließen, dann sei in der Bundesrepublik das entsprechende Gewinnpotential nicht vorhanden; in der Bundesrepublik bestehe somit kein Besteuerungspotential, das verlagert werden könne.

2. Die Funktionsverlagerung im Lichte des Fremdvergleichsgrundsatzes

Frotscher betonte, die Funktionsverlagerung, so wie sie durch den Entwurf der Funktionsverlagerungsverordnung und die Verwaltungsgrundsätze ausgelegt werde, widerspräche dem Fremdvergleichsgrundsatz. Die Neuregelung erwarte nämlich von dem die Funktion übernehmenden ordentlichen und gewissenhaften ausländischen Geschäftsleiter, dass er einen wesentlichen Teil, nämlich die Hälfte, des Gewinnpotentials abgebe, das durch die künftige Tätigkeit des Unternehmens erzielt werden könne. Ein unabhängiger Dritter würde dies niemals tun. Er würde nicht ein Gewinnpotential abgeben, das dem Vertragspartner gar nicht zur Verfügung stehe, sich dieser also gar nicht verschaffen könne und sich der aufnehmende Unternehmer erst schaffen müsse. Da das abgebende Unternehmen das Gewinnpotential nicht realisieren könne, stehe es insoweit nicht in Konkurrenz mit dem übernehmenden Unternehmen um das gleiche Gewinnpotential und könne daher auch nicht erwarten, im Kaufpreis für die Funktionsverlagerung eine Vergütung für dieses ihm gar nicht zur Verfügung stehende Gewinnpotential zu erhalten.

3. Die „Eigenschaft“ und Bewertung des Wirtschaftsguts

Hieraus würde nach *Frotscher* der wesentliche Gedankenfehler der Verfasser des Gesetzes und der Verwaltungsgrundsätze deutlich. Wenn ein übertragenes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Übertragung eine gewisse Wert- oder Preisbandbreite habe, dann sei dies eine „Eigenschaft“ dieses Wirtschaftsguts. Diese Eigenschaft bestehe in dem Zeitpunkt der Übertragung, und zwar auf Grund der Marktverhältnisse unabhängig von den Entscheidungen und Handlungen der beteiligten Steuerpflichtigen. Wenn der genaue Wert einer solchen dem Wirtschaftsgut anhaftenden Eigenschaft nicht genau ermittelt werden könne, sei es sinnvoll, wenn sich die Parteien innerhalb der Wertbandbreite einigen. Im Zweifel sei dies der Mittelwert. Das Gewinnpotential einer betrieblichen Funktion sei aber nichts, was der Funktion in gleicher Weise wie eine Eigenschaft anhafte. Das Gewinnpotential sei vielmehr etwas, was im Zeitpunkt der Übertragung noch gar nicht bestehe, sondern erst in Zukunft durch die wirtschaftliche Tätigkeit des übernehmenden Unternehmens, durch die dort getroffenen Entscheidungen, die dort aufgenommenen Risiken und Maßnahmen entstehe. Das Gewinnpotential sei eine Möglichkeit, deren Realisierung weit überwiegend von der in Zukunft zu erbringenden wirtschaftlichen Leistung des übernehmenden Unternehmens abhängige. Es könne daher nicht „übertragen“ werden, da es im Zeitpunkt der Funktionsverlagerung noch gar nicht existiere, sondern erst geschaffen werden müsse. Außerdem würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht die Hälfte der Wertschöpfung, die er in Zukunft durch seine Tätigkeit und seine Entscheidungen schaffe, einem anderen überlassen. Ausdrücklich bestimme der Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Funktionsverlagerung, dass die Standortvorteile in vollem Umfang dem deutschen verlagernden Unternehmen zustehen, also Vorteile besteuert werden sollen, welche die Bundesrepublik nicht habe und auch nicht generieren könne.

4. Zur Rechtfertigung der Finanzverwaltung anhand der Urteile des BFH

Frotschers Ansicht nach würde die Rechtsprechung des BFH, auf die sich die Verwaltung zum Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Funktionsverlagerungsverordnung stütze, den Ansatz des Mittelwertes nicht rechtfertigen. Die Urteile des BFH bezögen sich auf den Ansatz des Mittelwertes zwischen Soll- und Habenzinsen bei Darlehen. Es

ginge in den BFH-Urteilen daher nicht darum, in Zukunft erst einen Mehrwert schaffen zu müssen, sondern um im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bestehende Marktverhältnisse, bei denen kein Risikoelement und auch keine künftige Wertschöpfung durch die wirtschaftliche Leistung eines anderen Unternehmens in Frage stünden.

5. Die Versetzung von Arbeitnehmern

Im Folgenden ging *Frotscher* auf die Behandlung der Versetzung von Arbeitnehmern ein. Hier werde der fehlende arm's-length-Grundsatz bei der Funktionsverlagerung besonders deutlich. Nach dem Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Funktionsverlagerung solle in die Bewertung der Funktionsverlagerung auch die Versetzung von Mitarbeitern einbezogen werden. Erwähnt würden Wissenschaftler im Bereich von Forschung und Entwicklung sowie besonders qualifizierte Arbeitnehmer in Finanzdienstleistungsfunktionen. Die Verwaltungsgrundsätze zur Arbeitnehmerentsendung sollen nicht gelten. *Frotscher* gab zu bedenken, dass jeder Arbeitnehmer das Recht habe zu kündigen und zu einem Konkurrenzunternehmen zu wechseln. Kein Arbeitgeber würde für das Wissen, die Erfahrung und das Können des Arbeitnehmers an den bisherigen Arbeitgeber etwas zahlen. Es frage sich daher, was für ein arm's-length-Verständnis die Finanzverwaltung habe und was für ein Drittvergleichsfall dem Erlassverfasser vorschwebte. Er selber könne sich dabei nur den Sklavenhandel vorstellen. Er halte dies für europarechts- und verfassungswidrig.

6. Die Nichtanerkennung von Geschäften wegen mangelnder Kenntnis

Frotscher erwähnte, dass nach dem Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Funktionsverlagerungsverordnung die Finanzverwaltung ermächtigt sein solle, tatsächlich abgeschlossene Geschäfte im Einzelfall nicht anzuerkennen, wenn die Finanzverwaltung nicht in der Lage sei, einen Verrechnungspreis zu ermitteln. Er selber habe in der AO keine Regelung gefunden, wonach die Finanzverwaltung berechtigt sei, ein ernsthaft abgeschlossenes und tatsächlich durchgeführtes Geschäft nur deshalb nicht anzuerkennen, weil ihr die erforderlichen Kenntnisse nicht zur Verfügung stehen.

III. Europarechtliche Komponente

Frotscher ging schließlich auf europarechtliche Komponenten der Regelungen zur Funktionsverlagerung ein. Diese würden Gewinnpotential besteuern, welches nur bei grenzüberschreitenden Verhältnissen besteuert werden könne. Nach seiner Ansicht sei daher klar, dass solche Regeln über eine Gewinnrealisation ausschließlich für grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG und die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG verstoßen. Eine Rechtfertigung hierfür sei nicht ersichtlich. Es ginge bei einer solchen Regelung eben nicht um den Schutz des deutschen Besteuerungspotentials. Dieses sei bereits durch die Regeln über die Gewinnrealisierung bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern ausreichend geschützt. Bei der Besteuerung des Funktionspotentials ginge es nicht um ein Funktionspotential, das Deutschland habe, sondern um eines, das Deutschland eben nicht habe und nie haben könne, da die wirtschaftlichen Verhältnisse eben andere seien. Letztendlich ginge es also um das Übergreifen in die Steuerhoheit eines anderen Staats. Dass es hierfür unter EU-Recht keine Rechtfertigung geben könne, liege auf der Hand.

C. Anmerkungen der Teilnehmer zu den Vorträgen

Zu Beginn der Podiumsdiskussion bat *Lambrecht* die Podiumsteilnehmer *Bünste*, *Haas* und *Wassermeyer*, zunächst in Statements jeweils eine eigene Beurteilung der Abgeltungssteuer abzugeben.

Bünste konstatierte, dass er die Ausführungen von *Schwenke* durchaus differenziert sehe. Insbesondere die Ausführungen zur Funktionsverdoppelung schienen ihm von der Praxisseite interpretationsbedürftig zu sein.

Nach *Bünste*s Auffassung müsse die Bestimmung des Fremdpreises für den Transfer, die Übertragung und die Nutzungsüberlassung von immateriellen Werten geregelt werden. Er sehe nicht die starke Akzentuierung auf den Anlass. Er halte es auch für unglücklich, dass man diese Bewertungsanlässe derart stark betone.

In der Praxis bestünde die Problematik der fremdpreisadäquaten Preisbestimmung von Transfers immaterieller Werte ins Ausland. Hierbei sei auch die Frage präsent, wie nach der deutschen Finanzverwaltung der Fremdpreis zu bestimmen sei, der nicht nach Datenbankrecherchen oder nach externen Fremdvergleichen ermittelt werden kann. Man sei zu der Auffassung gekommen, dass die Betrachtung des Transferpakets in den Vordergrund gestellt werden müsse, weil betriebswirtschaftlich betrachtet, in diesen Fällen ein Transfer von immateriellen Werten von im Inland bestehendem Gewinnpotential ins Ausland vorgenommen werde.

Eine vollkommen andere Auffassung vertrat *Bünste* in Bezug auf die Behandlung des von *Schwenke* vorgetragen Falls der Funktionsverdoppelung durch die Gründung eines Tochterunternehmens im Ausland. Er sei der Auffassung, dass im Falle der Funktionsverdoppelung, der Wert der Lizenz, die alle immateriellen Werte enthalte und nicht über Fremdvergleiche nachgewiesen werden kann, nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu ermitteln sei. *Bünste* meinte, dass in diesen Fällen die Lizenz als ein Barwert anzusehen sei, der auf eine gedachte Laufzeit zu verteilen sei und nicht, wie von *Schwenke* vorgetragen, zusätzlich eine Transferpaketbesteuerung vorzunehmen sei.

Darüberhinaus neue Besteuerungsmöglichkeiten zu schaffen, sei aus seiner Sicht in keiner Weise gewollt und daher auch wirtschaftlich nicht akzeptabel.

Haas bekräftigte, dass er den Ausführungen von *Schwenke* und auch von *Bünste* nur teilweise zustimmen könne. In Bezug auf die Funktionsverdoppelung lobte er jedoch den abgewogenen Ansatz der Finanzverwaltung, der so nicht üblich sei. Im Generellen könne er diesem aber nicht zustimmen. Kern der neuen Regelung und wesentlicher Unterschied zur bisherigen Rechtslage sei eine Goodwill-Besteuerung, bei der über die Besteuerung der Einzelwirtschaftsgüter hinaus im Falle der Verlagerung noch ein Goodwill besteuert werden muss. Das Ganze sei in dem Transferpaket verpackt. Dies sei international völlig einzigartig. Selbst die Amerikaner, die sehr auf die Versteuerung immaterieller Wirtschaftsgüter achten würden, grenzten die Versteuerung von immateriellen Werten in Einzelwirtschaftsgütern ganz klar von der Versteuerung des Goodwills ab. Dies sei jedoch nicht Gegenstand der vorliegenden Regelungen. Mit der Funktionsverlagerung habe man insgesamt einen internationalen Alleingang vollzogen. Erhebliche Verständigungsverfahren würden sicherlich folgen. Dies decke sich im Übrigen auch nicht mit den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen. Man dürfe daher auch rechtlich die Frage stellen, ob Art. 9 OECD-MA keinen Schutz darstelle.

Zum Thema der Funktionsverdoppelung meinte *Haas*, dass sie seiner Meinung nach ausweislich des Wortlauts vom Gesetz nicht gedeckt sei, da eine Funktionsverdoppe-

lung eben keine Verlagerung sei. Unabhängig davon, dass es klar gegen das Gesetz sei, die Funktionsverdoppelung zu erfassen, sei die davon ausgehende Steuerungswirkung fatal. Funktionsverdoppelungen seien ein völlig normaler Internationalisierungsprozess. Ihm sei es daher ein völliges Rätsel, wie Deutschland das Recht für die Besteuerung eines gar nicht abgehenden Goodwills beanspruchen kann.

Missbrauchsfälle, wenn sie denn einer Funktionsverlagerung gleichkämen, ließen sich bereits unter diesem Begriff subsumieren. Man benötige keine Definition der Funktionsverdoppelung. Es solle vielmehr klargestellt werden, dass die Funktionsverdoppelung nicht erfasst sei.

Wassermeyer meinte, er habe nicht den geringsten Zweifel, wenn ein Unternehmen ein Wirtschaftsgut mit stillen Reserven ins Ausland verlagere, dass dies zu einer Gewinnrealisierung führen müsse. Insofern sei er ganz auf der Seite der Finanzverwaltung. Zentrale Frage sei daher, ob denn stille Reserven verlagert wurden.

Wassermeyer merkte an, der Gesetzgeber verfolge das Ziel, ein „Mehr“ eines zwischen mindestens zwei beteiligten Staaten zu verteilenden „Kuchen“ erhalten zu wollen, als er bisher erhalten habe. Die Finanzverwaltung sei nach seiner Meinung bisher der Auffassung gewesen, dass Deutschland schon vor der Neuregelung ein Recht auf das „Mehr“ habe. Dass dies nicht erzielt worden sei, läge an den Unsicherheiten, die mit einem Fremdvergleich zusammenhängen, und zwang zu Sicherheitsabschlägen.

Mit § 1 AStG reagiere der Gesetzgeber nunmehr in der Weise, dass er die bestehenden Unsicherheiten auf die Steuerpflichtigen verlagert. Dies geschehe mit Regelungen wie der Beweislastumkehr, erhöhten Dokumentationspflichten und der Aufstellung von gesetzlichen Vermutungen, die dann zu Mittelwerten, Median und dergleichen führten. Dies sei unangemessen und münde in zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren. In diesem Rahmen würde Deutschland erhebliche Schwierigkeiten bei der Rechtfertigung haben, dass die vorgenommenen Korrekturen zutreffend seien.

Wassermeyer sagte des Weiteren, § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG sehe ausdrücklich die Bekämpfung der Verlagerung von Gewinnpotential vor. Dazu formulierte er den Beispielfall einer inländischen Muttergesellschaft, die € 1 Mio. auf einer Bank als Festgeld anlegt. Bestenfalls erziele die Muttergesellschaft dabei einen Gewinn in Höhe der Zinsen. Die Muttergesellschaft könne aber stattdessen ebenso eine ausländische Tochtergesellschaft gründen und diese mit € 1 Mio. ausstatten. Diese würde dann in die Lage versetzt, den angesprochenen Gewinn im Ausland zu erzielen. Dies entspreche dem Grundsatz der Marktwirtschaft und müsse akzeptiert werden. Ansonsten sei dies eine Verletzung des EGV.

Im Hinblick auf das von *Schwenke* gebildete Beispiel im Rahmen der Funktionsverlagerung und –verdoppelung meinte *Wassermeyer*, es könne sich durchaus um eine Funktionsverlagerung handeln. Sofern das Tochterunternehmen jedoch nur neue Märkte bedienen würde, läge gar keine Funktionsverlagerung vor und sei in diesem Rahmen steuerlich unerheblich.

Deutschland könne nur stille Reserven von Wirtschaftsgütern besteuern, die im Inland angewachsen seien und auf ein ausländisches Unternehmen übertragen werden. Es sei auch zu berücksichtigen, dass in anderen Fällen keineswegs eine derartige betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise angewendet würde. Als Beispiele nannte *Wassermeyer* den ausländischen Boxer, der im Inland um die Weltmeisterschaft kämpft. Er unterläge in Deutschland der Steuerpflicht, obwohl er aus Sicht des EStG „Gewerbetreibender“ sei, im Zweifel im Ausland eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte besäße und obwohl er zudem zahlreiche Ursachen für das Erzielen der Gage im Ausland gesetzt habe. Letzteres gelte umgekehrt auch für den deutschen Fußballspieler, der nach vielen Jahren des Aufbaus in der deutschen Bundesliga auf der Höhe seines Könnens zu einem ausländi-

schen Verein wechselt, um dort die Früchte seines Könnens zu verdienen und dort auch zu versteuern. Er könne trotz der bestehenden Einkünfteverlagerung ins Ausland in der Regel im Inland nicht mehr besteuert werden, obwohl es sich um eine Funktionsverlagerung handeln würde.

Wassermeyer gab zudem zu bedenken, dass der Gesetzgeber den Grundsatz der Einzelbewertung, mit dem über Jahre gute Erfahrungen gemacht wurden, nur für den Bereich der Funktionsverlagerung aufgabe und eine Art von Gesamtbewertung befürworte. Hierfür sei eine Begründung nicht ersichtlich. Immerhin schreibe § 2 Abs. 1 Satz 1 BewG vor, jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten. Das deutsche Steuerrecht sei inzwischen alles andere als konsequent.

Wassermeyer stellte zudem fest, dass die Neuregelung des § 1 AStG mit ihren 13 Sätzen dadurch gekennzeichnet sei, dass der Gesetzgeber eine Vielzahl unscharfer Gesetzesbegriffe verwende. Er verstehe im Übrigen nicht, warum der Gesetzgeber entgegen der gängigen Praxis die Standardmethoden gesetzlich regelt. Außerdem würden sehr viele Gesetzesbegriffe verwendet, von denen niemand wisse, wie sie zu interpretieren und abzugrenzen seien. Als Beispiele nannte er die Begriffe der unbeschränkten und beschränkten Vergleichbarkeit, der sachgerechten Anpassungen, den Begriff der Funktionsverlagerung, der durch sich selbst definiert würde, des Transferpakets, des Einigungsbereichs und des Medians.

Wassermeyer erklärte schließlich, dass er angesichts der Kompliziertheit des deutschen Steuerrechts und der Unsicherheit, welche diese Vorgehensweise vermittelt, Angst verspüre. Dies alles führe zu enormen Prozessen. Er bezweifle daher die Zweckdienlichkeit dieser Regelungen stark.

C. Podiumsdiskussion

Schwenke entgegnete auf die Kritik von *Wassermeyer* an der Verwendung einer Vielzahl unscharfer Gesetzesbegriffe, dass dies nicht erforderlich gewesen wäre, aber letztlich unschädlich sei.

Zudem räumte *Schwenke* ein, dass es, wie am Beispiel der Definition der Funktionsverlagerung zu sehen sei, zu diversen Unzulänglichkeiten im Gesetz gekommen sei. Man habe unter Zeitdruck gestanden und sich daher nur um „die großen Linien“ kümmern können, wie die Escapeklausel, die Funktionsverdoppelung, die Einzelwirtschaftsgutbewertung sowie den Transferpaketansatz. Man habe vielleicht etwas besser arbeiten müssen.

Bezugnehmend auf die Regelungen zur Beweislastumkehr und zur gesetzlichen Vermutung verwies *Schwenke* auf die Probleme bei der Betriebsprüfung, überhaupt Sachverhalte der Funktionsverlagerung zu erkennen. Im Übrigen bestünden erhebliche Schwierigkeiten, diese Fallgestaltungen angemessen zu bewerten, so dass eine gesetzliche Notwendigkeit zur Regelung dieser Fälle bestand.

Auf die Kritik von *Haas*, die Besteuerung einer Funktionsverlagerung sei eine Goodwill-Besteuerung, entgegnete *Schwenke*, dass dies tatsächlich der Fall sei. Andere Staaten müssten sich darauf einlassen und dies sei auch nichts Unübliches. Einen solchen derivativen Erwerb kenne man auch in England und in Frankreich. Er verstehe das Problem nicht und fühle sich mit dieser Regelung ganz wohl.

Schwenke lehnte jedoch auch die bestehende Regelung zur Funktionsverdoppelung ab, denn dort verlasse man auch die international üblichen Pfade.

Schwenke entgegnete zu der von *Frotscher* in seinem Vortrag angemerkten Europarechtswidrigkeit der Regelungen zur Funktionsverlagerung, dass eine Rechtfertigung durch Art. 9 OECD-MA bestehe. Demnach gehe es nicht um die Aufteilung von Be-

steuerungsrechten zwischen Mitgliedsstaaten, sondern es müssten Fremdvergleichsgrundsätze angewandt werden. Dies sei ein Bereich, in dem der EuGH noch nicht judiziert hätte, da er sich immer vor dem Hineinwirken der Grundfreiheiten in den DBA-Bereich gescheut hätte. (Im Übrigen ändere die Funktionsverlagerung daran nichts, sondern dies sei ein Problem des § 1 AStG per se.)

Bezüglich der Behandlung von Arbeitnehmerentsendungen liege eine Regelung in der Funktionsverlagerungsverordnung vor, wonach eine reine Personalentsendung nicht als Funktionsverlagerung erfasst sei, sofern damit keine Funktion übergehe.

Schwenke widersprach der Auffassung, die Mittelwertsvermutung sei ein Ausfluss der Rechtsprechung des BFH. Vielmehr sei der Medianansatz ein solcher. Aus diesem Grunde verwende das Gesetz nun den Median bei den uneingeschränkt und eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerten. Im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs gebe es allerdings den Mittelwertansatz. Dies hätte aber nichts mit der BFH-Rechtsprechung zu tun.

Anschließend schilderte *Schwenke* noch einen bereits über Siemens diskutierten Fall, wonach Siemens eine Turbinentechnik besitzt, die für Siemens selber keinen Wert mehr hat und nicht mehr verwendet wird. Eine Siemens-Tochter könnte diese jedoch mit einer zusätzlichen Eigentechnik nutzen. Da diese Technik somit einen Wert besäße und an Dritte veräußerbar wäre, könne man solche Werte der Besteuerung zuführen.

Zum Vorwurf, man besteuere Gewinnpotential und Geschäftschancen, meinte *Schwenke*, dass er diese Begriffe nicht weiter verwenden wolle. Es handele sich um Geschäftswerte. Dies sei etwas ganz anderes, denn dort gingen tatsächlich Wirtschaftsgüter über.

Bünthe stimmte zunächst den Ausführungen *Frotschers* zu. Er sehe jedoch ein Missverständnis darin, dass die Finanzverwaltung das Gewinnpotential eines ausländischen Unternehmens besteuern wolle. Dies sei nach seiner Ansicht nicht der Fall, da für ihn das Transferpaket die Bezugsgröße sei und dieses aus dem Gewinnpotential des inländischen Unternehmens bestehe. Darüber hinausgehende Werte seien nicht zu erfassen.

Er stimmte mit *Wassermeyer* darin überein, dass im Inland geschaffene Werte bei ihrer Transferierung ins Ausland zu besteuern sind. Er stimme auch *Frotscher* zu, dass dies nicht nur Funktionsverlagerungen, sondern jeden Anlass eines Transfers immaterieller Werte betreffen solle.

Haas ging auf den Dissens mit *Schwenke* bezüglich des Goodwills ein. Der Goodwill würde zwar in der Bilanz wie ein Wirtschaftsgut abgeschrieben, sei tatsächlich aber nur der Differenzbetrag zwischen dem Preis und der Summe der Werte der Einzelwirtschaftsgüter. Eine Goodwill-Realisierung gebe es nur dann, wenn ein Going-Concern übergehe. Dies sei immer dann der Fall, wenn beispielsweise ein Automobilzulieferer komplett mit seinen gesamten Wirtschaftsgütern, Mitarbeitern, Kundenbeziehungen, etc. übernommen würde. In diesem Fall würde der Übernehmer den gesamten Firmenwert zahlen. Dies mache den wesentlichen Unterschied zu den Fällen der Funktionsverlagerung aus, denn in diesen würden Teile des Unternehmens ins Ausland verschafft und dort neu aufgebaut. Bei der Funktionsverlagerung würde eben nicht der Goodwill übergehen, da kein Going-Concern übergehen würde.

Haas erwiderte zudem, dass auch die von *Schwenke* genannten BFH-Fälle nicht in diesem Sinne angeführt werden dürften. Dort sei nämlich ein Going-Concern übergegangen, da Grundstücke nicht veräußert wurden.

Wassermeyer entgegnete, dass seine geäußerten Befürchtungen ganz deutlich bestätigt worden seien. Ihn wundere es schon sehr, dass keiner der Anwesenden so genau wisse, was unter Gewinnpotential gemeint sei. Man habe die abenteuerliche Vorstellung, dass Unternehmen vor und nach der Funktionsverlagerung bewertet werden sollen. Dies sowohl bei dem abgebenden als auch bei dem aufnehmenden Unternehmen. Außerdem würde in einem solchen Fall der Betriebsprüfer auch den ausländischen Gewinn analysieren, worauf er dann den Ertragswert gründe. Dies ginge nach *Wassermeyers* Auffassung so nicht.

Im Übrigen wunderte sich *Wassermeyer* sehr über die Auffassung *Schwenkes*, der Begriff Gewinnpotential sei in diesem Rahmen nicht mehr zu verwenden. Dabei sei dieser sogar im Gesetz in § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG zu finden.

Der Gesetzgeber habe also in kürzester Zeit diese Regelungen erlassen, was nun erhebliche Schwierigkeiten bereite.

Frotscher erklärte im Anschluss, er halte es für völlig in Ordnung, wenn in Deutschland das besteuert würde, was dort auch erwirtschaftet wurde. Die abgehende Funktion sei daher aus deutscher Sicht zu bewerten und etwaige stille Reserven aufzudecken und zu versteuern.

Ausdrücklich wandte er sich gegen die Besteuerung des Ertragszuwachses des ausländischen Unternehmens, da dieser nicht in Deutschland erwirtschaftet worden sei. Dies habe auch nichts mit Art. 9 OECD-MA zu tun.

Würde man daher das Ertragswertverfahren anwenden, so müsse man eine Ertragsbewertung des abgebenden Unternehmens vor und nach der Funktionsverlagerung durchführen. Sofern der Ertragswert gesunken sei, wäre einer Besteuerung nichts entgegengesetzt. Das Problem der Finanzverwaltung sei allerdings der in der Regel steigende Ertragswert des Unternehmens, da zumeist keine ertragsbringenden Funktionen abgegeben würden. *Wassermeyer* stimmte daher *Bünthe* zu, dass die zentrale Frage die nach dem Übergang eines Firmenwertes an sich sei.

D. Diskussion des Auditoriums

Zur Eröffnung der folgenden Diskussionsrunde fragte *Paschen*⁸ nach der Behandlung von Fällen einer Kooperation von deutschen mit ausländischen Unternehmen. Als Beispiel nannte er die Zusammenarbeit eines deutschen mit einem indischen Unternehmen zum Zwecke der Weiterentwicklung einer Software. Hierzu würde das Know-how beider Unternehmen in Indien gebündelt. Deutsche Mitarbeiter würden für einige Zeit in Indien arbeiten. Anlagevermögen würde nicht verlagert.

Darauf entgegnete *Bünthe*, eine Wertbestimmung sei nach Ertragsgesichtspunkten zu beurteilen. Das deutsche Unternehmen habe nichts zu versteuern, sofern kein Ertragswert übertragen werde. Dies festzustellen sei in der Praxis schwierig. Im Rahmen der Betriebswirtschaft würde eine solche Bewertung anhand der geschätzten Gewinn- oder Ertragssituation durchgeführt, basierend auf den Aussagen des Mandanten. Diese Möglichkeit biete sich der Finanzverwaltung allerdings nur beschränkt, da es in diesen Fällen um äußerst subjektive Situationen gehe. Ein solches Gewinnpotential des inländischen Unternehmens sei jedoch unter anderem durch Preisanpassungsklauseln erfassbar. Es werde mit den vorliegenden Regelungen versucht, eine gewisse Informationsasymmetrie zu korrigieren.

⁸ Herr Christian Paschen ist Rechtsanwalt in Berlin und im Kanton Uri in der Schweiz.

Haas entgegnete, in diesem Fall sei nicht über Transferpakete, Ertragswertverfahren oder Barwertabrechnungen zu reden. Man habe es mit einem Joint-Venture zu tun. Hier würden jahrelange Verhandlungen stattfinden, in denen alles darangesetzt werde, möglichst viel zu erhalten. Die erzielten Lizenzgebühren seien dann eben der Drittvergleich, auch wenn man es nach der Ansicht der Finanzverwaltung mit einer zu niedrigen Gebühr zu tun habe.

Selbst wenn die Finanzverwaltung der Meinung sei, dass ein verbundenes Unternehmen vorliege und der Anwendungsbereich des § 1 AStG eröffnet sei, sei er optimistisch, dass ein in diesem Fall angestrebtes Verständigungsverfahren zu gewinnen sei.

Schwenke meinte, er könne im geschilderten Fall schon gar keine Funktionsverlagerung erkennen. Unabhängig davon seien dies Spezialfälle, deren Regelung dem BMF-Schreiben zu überlassen seien. In der aktuellen Funktionsverlagerungsverordnung fände man dazu nichts.

Als nächstes wollte *Welling*⁹ wissen, ob es eine international vergleichbare Regelung zur Funktionsverdoppelung gebe. Des Weiteren warf er die Frage auf, ob einer der Podiumsteilnehmer einen Widerspruch zwischen der Fiktion einer Teilbetriebsveräußerung und der Preisanpassungsklausel sehe. Nach seiner Ansicht sei eine Preisanpassungsklausel auszuschließen, wenn eine Teilbetriebsveräußerung fingiert würde. Ein Veräußerer könne schließlich nicht nach erfolgter Transaktion aufgrund des guten Produktabsatzes beim Käufer von diesem einen Nachschlag verlangen.

Im Übrigen merkte *Welling* an, durch die Unternehmensteuerreform sei zwar ein gewisser Rechtsrahmen gesetzt worden, bis jetzt sei jedoch nur eine Umschreibung eines Entwurfes erfolgt. Dies habe einen Rückwirkungscharakter auf bereits getroffene Investitionsentscheidungen. Solche würden aufgrund dieser Unsicherheiten im Moment gegen den Wirtschaftsstandort Deutschland getroffen.

Bünthe entgegnete, man habe Anleihen bei amerikanischen Regelungen genommen, um eine Informationsasymmetrie auszugleichen. Man habe allerdings eine Milderung vorgenommen indem man die Vermutungsregelung aufgenommen habe. Unternehmen seien dadurch in der Lage, einen anderen Tatbestand als den vermuteten nachzuweisen. Er selber sehe jedoch auch erhebliche praktische Probleme.

Wassermeyer entgegnete, er kenne keine vergleichbare Regelung. Er halte die Anpassungsklausel aber für skandalös. Das Gesetz solle im Januar 2008 in Kraft treten und dann bis zum Jahr 1998 zurückwirken. Dies sei maßlos und widerspreche verfassungsrechtlich allen Formen der Rückwirkung. Dass bei der Veräußerung von beispielsweise Unternehmensteilen, wie beim Verkauf von Chrysler durch Daimler, eine Anpassungsklausel vereinbart werden müsse, halte er für nicht hinnehmbar.

Wassermeyer stellte sich auch die Frage, welchen Wert diese Regelung haben solle. Angesichts der vom Gesetzgeber zu respektierenden Dispositionsfreiheit der Unternehmen, sehe er auch EG-rechtliche Probleme.

Bezüglich der Zehn-Jahres-Frist merkte *Frotscher* an, er habe in seiner langjährigen Praxis eine Vielzahl von Unternehmenstransaktionen getätigt. Dabei sei es außerhalb jedes Denkens gewesen eine Nachverhandlungsregelung aufzunehmen. Die Zehnjahresfrist sei also absolut nicht *arm's lengths*.

⁹ Herr *Berthold Welling* leitet die Abteilung Steuer- und Haushaltspolitik des BDI e.V.

Schwenke erwiderte, er könne die Aufregung um die Preisanpassungsklausel nicht nachvollziehen. Diese fände keine Anwendung bei Lizenzierungen, wenn also Wirtschaftsgüter lediglich überlassen werden. Eine Anwendung fände nur auf Übertragungssachverhalte statt. Hier hätte der Staat ein berechtigtes Interesse, diese zu erfassen. *Schwenke* nannte den Fall einer Patentübertragung auf ein niederländisches Unternehmen. Ein Preis wurde vereinbart und könne folglich auch nicht von der Betriebsprüfung angezweifelt werden. Im Folgenden stellte sich heraus, dass über die laufenden Lizenzzahlungen dieser Einmalbetrag jedes Jahr als Betriebsausgabe aus Deutschland abgesogen wurde. Eben dies wolle die Preisanpassungsklausel erfassen, denn es sei nicht zuzulassen, dass inländisches Substrat ins Ausland transferiert und zudem weiterer Gewinn abgesogen werde.

*Müller-Gatermann*¹⁰ stellte nach der Kritik von *Frotscher* und angesichts der Vermutungen, man greife in fremdes Gewinnpotential und in andere Steuerhoheit ein, klar, worum es seiner Ansicht nach bei der Besteuerung von Gewinnpotential gehe. Man habe nun eine Entstrickung geregelt, bei der ins Ausland verlagerte stille Reserven besteuert würden. Das Transferpaket stelle ein Bündel von Wirtschaftsgütern dar, das in das Ausland verlagert werde. Im Rahmen der Besteuerung würde nur das Gewinnpotential des Transferpakets als Bemessungsgrundlage für die Bewertung stiller Reserven herangezogen. Daher würde nicht in eine fremde Steuerhoheit eingegriffen.

Zu den Ausführungen *Frotschers* entgegnete *Müller-Gatermann*, bei der Veräußerung von Industrieanlagen ins Ausland könnten Gewinne erwirtschaftet werden, die in Deutschland z.B. aufgrund des höheren Lohnniveaus nicht realisiert werden könnten. Auch für eine in Deutschland wertlose Anlage würde daher ein ausländischer Unternehmer einen Preis entrichten. Dieser Preis würde sich an den Ertragsaussichten orientieren.

Frotscher stimmte *Müller-Gatermann* bei der Besteuerung von in Deutschland belegtem Gewinnpotential zu. Allerdings könne er die Aussagen *Büntes* nicht nachvollziehen, wonach die Finanzverwaltung dieses Gewinnpotential nicht ermitteln könne. Bei der Veräußerung von Funktionen durch Unternehmen würde nämlich jeder Aspekt durch Wirtschaftlichkeitsberechnungen durch das abgebende Unternehmen untersucht und belegt. Es erfolge eine Prüfung, ob sich das Unternehmen mit oder ohne die abzugebende Funktion zu einem bestimmten Preis besser stelle. Dies könne nur das Unternehmen selber bewerten. Was sich der Transaktionspartner von der Funktion verspreche, wisse das abgebende Unternehmen nicht und würde es auch nicht in seine Überlegungen einbeziehen. Sofern sich bei der Berechnung eine positive Differenz ergebe, so könne aus *Frotschers* Sicht Deutschland diese auch besteuern.

Frotscher sah allerdings das Problem, dass die positive Differenz des Empfängers mitbezogen würde. Diese sei eben kein deutsches Besteuerungssubstrat, so dass Deutschland in ausländisches Besteuerungssubstrat eingreife. Sofern dies von der Finanzverwaltung nicht so gesehen werde, es also nur auf die betriebswirtschaftliche Bewertung des abgebenden Unternehmens ankomme, könne man dies doch auch so in der Verordnung klarstellen.

Nach *Büntes* Ansicht sei deutlich geworden, dass *Frotscher* auch der Auffassung sei, die Finanzverwaltung wolle auf Gewinnpotentiale, insbesondere auf Standortvorteile des ausländischen Unternehmens zugreifen. Es müsse daher differenziert betrachtet wer-

¹⁰ Herr MDg Gert Müller-Gatermann ist Unterabteilungsleiter im Bundesministerium der Finanzen.

den, wem unter wirtschaftlichen Betrachtungen eigentlich Standortvorteile zuwachsen würden.

Haas merkte an, Ziel der Unternehmensteuerreform sei es gewesen, Wachstum und Beschäftigung sowie Investitionen in Deutschland zu fördern. Daran müsse sich die Funktionsverlagerung messen lassen. Allerdings sei die Steuerungswirkung dieser Regelung fatal. Unternehmen sei momentan daher nur zu raten, Investitionen im Ausland zu tätigen.

Er stimme *Frotscher* allerdings zu, dass Deutschland das Besteuerungsrecht bei der Verlagerung von Einzelwirtschaftsgütern und immateriellen Werten ins Ausland habe. Dies werde jedoch in seriösen Unternehmen seit Jahrzehnten anerkannt und sei kein Problem.

Mit der vorliegenden Regelung sei man jedoch über das Ziel hinausgeschossen. Dies sei problematisch für den Standort Deutschland.

Schwenke entgegnete, der Gesetzgeber habe eine ausgewogene Regelung gefunden und versucht, befürchtete Wirkungen abzumildern. Dabei nannte er die Regelungen zur Wesentlichkeitsgrenze, zur Escapeklausel und zur Ausnahme von Lizenzierungsfällen aus der Preisanpassungsklausel. Er empfahl, die bestehenden Regelungen erst einmal wirken zu lassen. Man werde dann sehen, ob ein Anpassungsbedarf bestehe und entsprechend reagieren.

*Christmann*¹¹ gab im Hinblick auf den Vortrag von *Haas* zu, dass es problematisch sei, wenn Unternehmen als Reaktion auf diese Regelungen ihre Forschungs- und Investitionstätigkeit nicht in Deutschland, sondern im Ausland wahrnehmen. Dies sei jedoch nicht die Absicht des Vorhabens. Im Rahmen des zu erwartenden BMF-Schreibens werde sich dieses jedoch der Regelung des Problems widmen, um den berechtigten Interessen der Wirtschaft gerecht zu werden.

Wassermeyer sagte abschließend, in der Diskussion sei sehr deutlich geworden, dass die bestehende gesetzliche Regelung erhebliche Unsicherheiten auslöse. Dass bald eine Funktionsverlagerungsverordnung sowie ein BMF-Schreiben vorliegen würden, helfe dabei nicht weiter, wie ein Blick auf vorherige Fälle zeige. Er selber befürchte, dass sowohl Funktionsverlagerungsverordnung als auch BMF-Schreiben nicht die nötigen Regelungen enthalten werden.

E. 26. Berliner Steuergespräch

Das 26. Berliner Steuergespräch hat die Reform der Erbschaftsteuer zum Thema. Es findet am 3. März 2008 um 17:30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin statt (siehe Homepage: www.steuergespraech.de).

¹¹ Herr MDg Karl Wilhelm Christmann ist Unterabteilungsleiter im Bundesministerium der Finanzen.