

Funktionsverlagerung

von Prof. Dr. Gerrit Frotscher, International Tax Institut, Universität Hamburg

Literaturauswahl:

Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007, 1649; *Blumers*, BB 2007, 1758; *Frotscher*, in: Lüdicke, Besteuerung von Unternehmen im Wandel, Köln 2007, S. 183; *Hey*, BB 2007, 1303, 1307; *Jenzen*, NWB Fach 2 S. 9424; *Kahle*, Der Konzern 2007, 647; *Kaminski*, RIW 2007, 599; *Kaminski*, Heft 154 zur Internationalen Besteuerung der Universität Hamburg; *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, IWB Fach 3 Gr. 1 S. 2210; *Naumann*, in: Lüdicke, Besteuerung von Unternehmen im Wandel, Köln 2007, S. 167; *Rödter*, DStR 2007, Beihefter zu Heft 40, S. 15; *Scholz*, IStR 2007, 521; *Wassermeyer*, DB 2007, 535, 538

1. Einführung

§ 1 Abs. 3 AStG i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 (BStBl I 2007, 630) enthält im Rahmen der Regelung der Verrechnungspreise auch eine gesetzliche Regelung der Folgen einer Funktionsverlagerung. § 1 Abs. 3 S. 13 enthält eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung, durch die Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, und damit auch für die Funktionsverlagerung, im Interesse einer einheitlichen Rechtsanwendung und in Übereinstimmung mit den internationalen Grundsätzen zur Einkunftsabgrenzung, geregelt werden sollen. Dazu hat der BMF den Entwurf einer „Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung)“ vorgelegt (Stand: 4.6.2007). Darüber hinaus liegt der Entwurf für „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen grenzüberschreitender Verlagerungen von Funktionen (Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung)“ – Stand 18.1.2007 – vor.

Auszugehen ist davon, dass die Bundesrepublik sowohl steuerpolitisch als auch steuerrechtlich in der Lage sein muss, die Folgen einer Funktionsverlagerung im Inland steuerlich zu erfassen. Soweit Steuersubstrat in der Bundesrepublik belegen ist und dieses bei Eintritt eines Gewinnrealisierungstatbestandes nach den deutschen Steuergesetzen zu besteuern ist, darf nicht die Möglichkeit eröffnet werden, dieses Steuersubstrat vor seiner Realisierung in einen anderen (niedriger besteuerten) Staat zu verlegen, um es dort steuerlich günstiger realisieren zu können. Die Bundesrepublik ist berechtigt, für diesen Fall eine der Liquidationsbesteuerung ähnlichen Gewinnrealisierungstatbestand einzuführen, um sicherzustellen, dass das in der Bundesrepublik steuerverstrickte Besteuerungssubstrat auch tatsächlich in der Bundesrepublik besteuert werden kann.¹

Die spezielle Regelung des § 1 Abs. 3 S. 9 – 12 AStG für Funktionsverlagerungen greift nur in den Fällen des § 1 Abs. 3 S. 5 AStG ein, wenn also der Verrechnungspreis für die übergehenden Wirtschaftsgüter nicht nach § 1 Abs. 3 S. 1 – 4 AStG durch uneingeschränkt (S. 1) oder eingeschränkt (S. 2) vergleichbare Fremdvergleichspreise festgelegt werden kann. Uneingeschränkt oder eingeschränkt verwendbare Fremdvergleichspreise haben daher auch bei der Beurteilung einer Funktionsverlagerung Vorrang. Mit den Ausführungen in Tz. 3.5.2 des Entwurfs Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung wird im Folgenden davon ausgegangen, dass regelmäßig solche verwendbaren Fremdvergleichspreise

¹ Die besonderen europarechtlichen Probleme einer solchen Regelung werden hier ausgeklammert. Es wird davon ausgegangen, dass auch ein solcher Gewinnrealisierungstatbestand europarechtskonform gestaltet werden kann, z.B. durch ein umfassendes Konzept einer „aufgeschobenen Besteuerung“. Dieses Konzept müsste aber sehr viel umfangreicher und konsequenter durchgeführt werden, als es gegenwärtig in § 4g EStG geschehen ist.

nicht vorliegen, die steuerlichen Folgen der Funktionsverlagerung also nach § 1 Abs. 3 S. 9 – 12 AStG zu bestimmen sind.²

2. Grundsätze einer dem Fremdvergleich entsprechenden Regelung der Funktionsverlagerung

Der Entwurf der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung unterscheidet in Tz. 1.1.2 sowie Tz. 5 folgende Formen der Funktionsverlagerung:

- Funktionsausgliederung: Vollständige Verlagerung einer bestehenden Funktion mit wesentlichen Betriebsgrundlagen und aller Risiken auf einen anderen Rechtsträger (Beispiel: Verlagerung der Produktion auf einen Eigenproduzenten);
- Funktionsabschmelzung: Eine bestehende Funktion wird zu Gunsten eines anderen Rechtsträgers reduziert (Beispiel: Eigenproduzent wird zum Auftragsfertiger);
- Funktionsabspaltung: Eine bestehende Funktion wird auf einen anderen Rechtsträger übertragen, wobei das Risiko im Wesentlichen bei dem abgebenden rechtsträger verbleibt (Beispiel: Verlagerung der Produktion auf einen Auftragsfertiger);
- Funktionsverdoppelung (Tz. 4.2 Verwaltungsgrundsätze - Funktionsverlagerung): Eine gleichartige Funktion wird bei einem anderen Rechtsträger aufgebaut, ohne dass die Funktion des ersten Rechtsträgers vermindert wird;
- Funktionsausweitung: Übernahme einer weiteren Funktion (Beispiel: Auftragsfertiger wird zum Eigenproduzenten).

Im Folgenden sollen diese einzelnen Formen der Funktionsverlagerung nur beispielsweise besprochen werden. Im Vordergrund steht die Diskussion allgemeiner Grundsätze, die für die Besteuerung aller Formen der Funktionsverlagerung gelten.

„Funktionsverlagerung“ bedeutet, dass eine in einem bestimmten Staat belegene wirtschaftliche Funktion in einen anderen Staat „verlagert“ wird. Voraussetzung für eine Funktionsverlagerung und damit die Anwendung des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG ist also immer, dass „etwas“ von dem abgebenden Unternehmen auf das aufnehmende Unternehmen übertragen wird. Entsprechend definiert Tz. 1.1.2 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung die Funktionsverlagerung dadurch, dass die bisher von dem abgebenden Unternehmen auf ein anderes Unternehmen „unter Nutzung oder Erwerb von Wirtschaftsgütern des verlagernden Unternehmens“ übergeht. Ohne Nutzung oder Erwerb von Wirtschaftsgütern kann es daher auch keine Funktionsverlagerung geben.

Diese Aussage ist insofern wichtig, als sie die Ansiedlung einer neu geschaffenen Funktion in einem bestimmten Staat ausklammert. Es gibt steuerlich keine Kriterien, die für eine erstmalige Investitionsentscheidung zwingend einen Standort in einem bestimmten Staat vorsehen, also weder im Inland noch im Ausland. Die erstmalige Schaffung und Ansiedlung einer bisher nicht ausgeübten wirtschaftlichen Funktion ist daher steuerlich neutral, d.h. die Entscheidung selbst kann weder positive noch negative steuerliche Konsequenzen hervorrufen. Aus diesem Grund ist auch die Ansicht der

² Es muss aber darauf hingewiesen, dass die Behauptung in den Verwaltungsgrundsätzen – Funktionsverlagerung, ein Fremdvergleichspreis liege regelmäßig nicht vor, eine „self-fulfilling prophecy“ ist. Die gesetzliche Regelung in der Auslegung durch die Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung haben in weiten Bereichen mit dem Drittvergleichsgrundsatz nichts mehr zu tun. Daher ist es offensichtlich, dass es entsprechende Drittvergleichspreise nicht geben kann - weil ein unabhängiger Dritter in einem Drittgeschäft die von der Finanzverwaltung für die Finanzverwaltung aufgestellten Regeln nie akzeptieren würde.

Finanzverwaltung, eine „Funktionsverdoppelung“ könne nach § 1 Abs. 3 S. 9 AStG, und damit als „Funktionsverlagerung“ zu beurteilen sein (vgl. Tz. 4.2 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung), zu kritisieren. Mit einer Funktionsverdoppelung kann die Übertragung von Wirtschaftsgütern (Kundenbeziehungen, Know-How) verbunden sein, muss dies aber nicht. Das ist insbesondere nicht der Fall, wenn eine deutsche Tochtergesellschaft eines internationalen Konzerns die Produktionsfunktion innehat und nun ein neuer Produktionsstandort im Ausland aufgebaut wird. In diesem Fall werden die immateriellen Wirtschaftsgüter (Patente usw.) im Eigentum der ausländischen Muttergesellschaft stehen. Wenn eine inländische Gesellschaft eine Produktionsfunktion innehat, kann steuerlich nicht verlangt werden, dass eine Erweiterung dieser Produktion bei dieser Gesellschaft, und nicht an einem neuen, günstigeren Standort erfolgt.

Eine Funktionsverlagerung bedeutet daher in erster Linie die Verlagerung von Wirtschaftsgütern, da nur Wirtschaftsgüter stille Reserven enthalten können, die zu einer Besteuerung führen. Die Funktionsverlagerung stellt danach eine auf einem Gesamtplan beruhende Übertragung eines betrieblichen Teilorganismus dar. Dieser Teilorganismus kann, muss aber nicht ein Teilbetrieb sein; eine Funktionsverlagerung kann auch in der Übertragung eines solchen Teilorganismus bestehen, der nicht die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllt.

Die übertragenen Wirtschaftsgüter können immaterieller Art (Patente und know how, Kundenbeziehungen, Geschäftschancen, Firmenwert) oder, seltener, materieller Art (Verlagerung von Produktionsmaschinen) sein. Dass bei der Funktionsverlagerung die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter im Vordergrund steht, macht auch die Neuregelung in § 1 Abs. 3 S. 10 AStG deutlich. In dieser Vorschrift wird nämlich die Bewertung des „Gesamtpakets“ im Gegensatz zu einer sonst üblichen Bewertung der Einzelwirtschaftsgüter davon abhängig gemacht, dass wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile übergegangen sind.

Die Funktionsverlagerung kann auch in einer Verlagerung des Firmenwertes bestehen; das setzt aber voraus, dass bei dem abgebenden Unternehmen ein Firmenwert vorhanden ist, und dass dieser tatsächlich (als immaterielles Wirtschaftsgut) auf das übernehmende Unternehmen verlagert wird.

3. Kritik

Eine solche Verlagerung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter wirft grundsätzlich keine neuen Probleme auf. Für die steuerliche Behandlung der Übertragung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter enthalten die Steuergesetze bisher schon klare und eindeutige Rechtsgrundlagen. Es sind dies national die Grundsätze der Gewinnrealisierung, die Regeln über die verdeckte Gewinnausschüttung, § 8 Abs. 3 KStG, und über grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen, § 1 Abs. 1 AStG. International gilt der arm's-length-Grundsatz, der in Art. 9 OECD-MA bzw. den entsprechenden Artikeln der DBA niedergelegt ist. Durch diese Regelungen wird auch die Übertragung bzw. Nutzungsüberlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern erfasst, d.h. von Patenten und ähnlichen Schutzrechten, von Know-how, Kundenbeziehungen, Geschäftschancen und, allgemein, des Firmenwerts. Im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bietet die durch das SEStEG eingeführte „fiktive Entnahme“ nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. für Körperschaften die „fiktive Veräußerung“ nach § 12 Abs. 1 KStG eine entsprechende gesetzliche Grundlage auf der Basis des gemeinen Werts der Wirtschaftsgüter.

Da der Gesetzgeber diese Regelungen offensichtlich nicht als ausreichend ansieht und daher in § 1 Abs. 3 S. 9 AStG eine eigenständige Regelung getroffen hat, wird deutlich, dass der Gesetzgeber der Besteuerung etwas anderes als die bloße Übertragung bzw. Nutzungsüberlassung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern zugrunde legen will. Wollte der Gesetzgeber nur diese Übertragung bzw. Nutzungsüberlassung besteuern, hätte es einer neuen gesetzlichen

Regelung nicht bedurft. Die Übertragung oder Nutzungsüberlassung der genannten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter wird bereits von den bestehenden Regelungen erfasst, wobei hinsichtlich der Bewertung der Teilwertgedanke anzuwenden wäre, der besagt, dass eine „Funktion“, verstanden als funktionale Einheit verschiedener Wirtschaftsgüter, einen höheren Wert haben kann als die Summe der Werte der Einzelwirtschaftsgüter.³ Die Ausführungen in Tz. 1.2 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung, wonach der Wert des „Transferpakets“ höher sein kann als die Preise für die einzelnen Wirtschaftsgüter, ist zwar zutreffend, jedoch wird dies durch den Teilwertgedanken angemessen berücksichtigt, ohne dass es eines neuen Konstrukts „Transferpaket“ bedarf.

Der Einführung des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG liegt daher offensichtlich die Vorstellung des Gesetzgebers zugrunde, dass das „Transferpaket“ einen höheren Wert hat als die nach Teilwertgesichtspunkten bewerteten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter. Vielmehr sollen im Transferpaket Gewinnerwartungen („Gewinnpotenzial“) erfasst werden (vg. § 1 Abs. 6 des Entwurfs der Funktionsverlagerungsverordnung), die bei einer wirtschaftsgutbezogenen Betrachtung nicht besteuert werden könnten.

Hieraus wird deutlich, dass sich der Gesetzgeber und die Verwaltung von der Vorstellung der Besteuerung (nur) der Wirtschaftsgüter und ihrer Übertragung verabschiedet. Dies wird z.B. deutlich durch Tz. 1.3 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung. Danach ist der Begriff „Gewinnpotenzial“ von dem der „Geschäftschancen“ zu unterscheiden: Während „Geschäftschancen“ selbst Wirtschaftsgüter sein können, bezeichnet der Begriff „Gewinnpotenzial“ einen Maßstab zur Bestimmung des fremdüblichen Entgelts⁴. In der Definition des „Transferpakets“ spielen Wirtschaftsgüter keine besondere Rolle mehr, sondern werden nur gleichwertig mit „Chancen, Risiken und Vorteilen“ genannt (§ 1 Abs. 3 S. 9 AStG, § 1 Abs. 5 des Entwurfs der Funktionsverlagerungsverordnung). Insgesamt bleibt aber der begriff des „Transferpakets“, der im wesentlichen das „Gewinnpotenzial“ enthält, nebelhaft - offensichtlich auch für die Verfasser, die in Tz. 1.4 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung davon ausgehen, dass ein „Gewinnpotenzial“ lizenziert werden kann. Wie das geschehen soll, bleibt unklar.

Nach § 1 Abs. 3 S. 9 AStG sollen Grundlage der Bewertung die Gewinnauswirkungen der Funktionsverlagerung für das verlagernde und das übernehmende Unternehmen sein. Dabei sollen die Gewinnauswirkungen unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze bestimmt werden. Dadurch soll ein „Einigungsbereich“ bestimmt werden, der durch den Mindestpreis aus Sicht des verlagernden Unternehmens und den Höchstpreis aus Sicht des übernehmenden Unternehmens begrenzt wird; grundsätzlich soll dann der Mittelwert maßgebend sein (§ 1 Abs. 3 S. 9 i. Vbg.m. S. 7 AStG).

Damit wird deutlich, was der Gesetzgeber beabsichtigt. Das Mindestentgelt des die Funktion abgebenden Unternehmens, das die Untergrenze des „Einigungsbereichs“ bildet, ist der kapitalisierte Gewinn, den das abgebende Unternehmen ohne die Funktionsverlagerung aus der Ausübung der verlagerten Funktion erzielen könnte (Minderung des Ertragswerts, Tz. 3.5.1 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung). Dieser Gewinn, also die Untergrenze des Einigungsbereichs, wird verhältnismäßig niedrig sein, da eine Funktionsverlagerung regelmäßig dann erfolgt, wenn im Inland ein auskömmlicher Gewinn nicht oder nur mit großen Schwierigkeiten erzielt werden kann. Das Höchstentgelt des die Funktion übernehmenden Unternehmens wird gebildet durch den kapitalisierten Gewinn, den dieses Unternehmen aus der verlagerten Funktion erzielen wird (Zuwachs an Ertragswert, Tz. 3.5.1 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung). Dieser Ermittlung der Ertragswerte ist grundsätzlich ein unbegrenzter

³ Wenn das Problem, vor dem sich die Finanzverwaltung bei der Prüfung der Funktionsverlagerungen gestellt sieht, der Nachweis des Bestehens und des Übergangs immaterieller Wirtschaftsgüter ist, wäre eine entsprechende Nachweisregelung bzw. Beweislastregelung die angemessene Lösung gewesen.

⁴ Dass dieses Entgelt gerade nicht „fremdüblich“ ist, wird unten dargelegt.

Kapitalisierungszeitraum zugrunde zu legen (Tz. 3.5.1 a.E. des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung). Innerhalb dieses Einigungsbereichs ist der Preis für die zu übertragende Funktion regelmäßig der Mittelwert anzusetzen. Zwar kann der Steuerpflichtige glaubhaft machen, dass ein anderer (also für den Steuerpflichtigen günstiger) Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (§ 1 Abs. 3 S. 7 AStG), jedoch dürfte es sich nur um Sonderfälle handeln, in denen diese Glaubhaftmachung gelingen wird. Interessanterweise behält sich die Finanzverwaltung nicht das Recht vor, ihrerseits einen anderen (für den Steuerpflichtigen ungünstigeren) Wert als Fremdvergleichspreis nachzuweisen.

In der praktischen Auswirkung bedeutet diese Regelung, dass die Bundesrepublik im Falle der Funktionsverlagerung durch den Ansatz des Mittelwerts die Besteuerung der Hälfte des durch die Funktionsverlagerung erzielten Mehrwerts für sich beansprucht. Sie will daher einen Gewinn besteuern, der in der Bundesrepublik gar nicht zu erzielen gewesen wäre. Diesen Anspruch auf Besteuerung eines in der Bundesrepublik nicht erzielbaren Gewinn spricht § 2 Abs. 1 S. 2 des Entwurfs der Funktionsverlagerungsverordnung klar aus (ebenso Tz. 1.1.2 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung); die Vorschrift lautet:

„Eine Entgeltspflicht besteht auch dann, wenn das verlagernde Unternehmen aus rechtlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht dazu in der Lage ist, die Funktion mit eigenen Mitteln selbst auszuüben.“

Der in der Bundesrepublik erzielbare Gewinn, auf dessen Besteuerung die Bundesrepublik allein ein Recht hat, ist der (kapitalisierte) Gewinn, den das die Funktion übertragende Unternehmen aus der Fortführung der Funktion erzielen könnte, also die „Untergrenze“ des Einigungsbereichs. Diesen Betrag bzw. einen etwas darüber liegenden Betrag als Entgelt für die Funktionsverlagerung anzusetzen entspricht auch dem Drittvergleichsgrundsatz. Der ordentliche und gewissenhafte Kaufmann würde die Funktion veräußern, wenn er nach der Funktionsverlagerung einen höheren als den bisher erzielten Gewinn erwarten dürfte. Keinesfalls kann er glauben, die Hälfte des von dem übernehmenden Unternehmen geschaffenen Mehrwerts zu erhalten. Das abgebende Unternehmen hat diesen Mehrwert nicht geschaffen und konnte dies auch nicht. Das verlagernde Unternehmen gibt insoweit keine Gewinnchancen und kein Gewinnpotential ab; was bei dem verlagernden Unternehmen nicht vorhanden ist, kann auch von ihm nicht abgegeben, „verlagert“ werden. Vielmehr wird durch § 1 Abs. 3 S. 9 AStG bei dem abgebenden Unternehmen fremdes Gewinnpotential besteuert, das ihm unter keinen Umständen zur Verfügung stand. Auch dies ergibt sich eindeutig aus dem Entwurf der Gewinnverlagerungsverordnung; nach § 2 Abs. 1 S. 5 letzter Halbsatz soll das Gewinnpotenzial auch Standortvorteile und Synergieeffekte enthalten, also Faktoren, die nicht zu Besteuerungsgrundlagen in der Bundesrepublik führen können.

Ausgehend von dem Grundsatz, dass die Bundesrepublik das in ihrem Hoheitsgebiet geschaffene Gewinnpotential („Steuersubstrat“) letztendlich besteuern darf, ist festzustellen, dass durch § 1 Abs. 3 S. 9 AStG eine ungerechtfertigte Besteuerung erfolgt. Wenn ein Gewinnpotential in der Bundesrepublik nicht realisiert werden konnte, weil die wirtschaftlichen Gegebenheiten dies nicht zuließen, dann ist in der Bundesrepublik das entsprechende Gewinnpotential nicht vorhanden; in der Bundesrepublik besteht dann kein Besteuerungspotenzial, für das das Besteuerungsrecht in Anspruch genommen werden könnte. Eine rechtspolitische Rechtfertigung für eine solche Besteuerung ist nicht ersichtlich.

Die Regelung des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG in der Auslegung durch den Entwurf der Funktionsverlagerungsverordnung und der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung widerspricht auch dem Fremdvergleichsgrundsatz. Daher überschreitet der Entwurf der Fremdvergleichsverordnung insoweit die Ermächtigungsgrundlage, da durch Verordnung nach § 1 Abs. 3 S. 13 AStG nur Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bestimmt werden dürfen, nicht aber eine Besteuerung unabhängig von und gegen den Fremdvergleichsgrundsatz eingeführt werden darf. Die Neuregelung erwartet nämlich von dem die Funktion übernehmenden ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter,

dass er einen wesentlichen Teil (nämlich die Hälfte) des Gewinnpotentials abgibt, das durch die künftige Tätigkeit seines Unternehmens erzielt werden kann. Ein unabhängiger Dritter würde dies niemals tun; er würde nicht ein Gewinnpotential abgeben, das dem Vertragspartner gar nicht zur Verfügung steht, sich dieser also gar nicht verschaffen kann, und das der aufnehmende Unternehmer erst schaffen muss. Da das abgebende Unternehmen das Gewinnpotential nicht realisieren kann, steht es insoweit nicht in „Konkurrenz“ mit dem übernehmenden Unternehmen um das gleiche Gewinnpotential, und kann auch nicht erwarten, im Kaufpreis für die Funktionsverlagerung eine Vergütung für dieses (ihm gar nicht zur Verfügung stehende) Gewinnpotential zu erhalten.

Hieraus wird auch der wesentliche Gedankenfehler der Verfasser des Gesetzes, des Entwurfs der Funktionsverlagerungsverordnung und der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung deutlich. Wenn ein Wirtschaftsgut, das übertragen wird, im Zeitpunkt der Übertragung eine gewisse Wert- oder Preisbandbreite hat, dann ist dies eine „Eigenschaft“ dieses Wirtschaftsgutes, die in dem Zeitpunkt der Übertragung besteht, 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 kann, ist es sinnvoll, wenn sich die Parteien innerhalb der Wertbandbreite einigen, im Zweifel auf den Mittelwert. Das „Gewinnpotenzial“ einer betrieblichen Funktion ist aber nichts, was der Funktion in gleicher Weise wie eine Eigenschaft anhaftet. Das Gewinnpotenzial ist vielmehr etwas, was im Zeitpunkt der Übertragung noch nicht besteht, sondern erst in Zukunft durch die wirtschaftliche Tätigkeit des übernehmenden Unternehmens, durch die dort getroffenen Entscheidungen und Maßnahmen entsteht; es ist eben eine Möglichkeit, deren Realisierung weit überwiegend von der in Zukunft zu erbringenden wirtschaftlichen Leistung des übernehmenden Unternehmens abhängt. Es kann daher nicht „übertragen“ werden, da es im Zeitpunkt der Funktionsverlagerung noch nicht existiert, sondern erst geschaffen werden muss. Außerdem würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht die Hälfte der Wertschöpfung, die er in Zukunft durch seine Tätigkeit und seine Entscheidungen schafft, einem anderen überlassen. In diesen Zusammenhang fügt es sich auch konsequent ein, dass Tz. 5.1.3 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung für die Funktionsabspaltung auf einen Produzenten von Vorprodukten die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode vorsieht. Damit wird die bisherige Ansicht der Finanzverwaltung von der „verlängerten Werkbank“ fortgeführt. Ausdrücklich bestimmt der Entwurf der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung, dass die Standortvorteile in vollem Umfang dem deutschen (verlagernden) Unternehmen zustehen, also Vorteile, die die Bundesrepublik nicht hat und auch nicht generieren kann.

Die Rechtsprechung des BFH⁵, auf die sich die Verwaltung in Tz. 3.5.2 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung stützt, rechtfertigt den Ansatz des Mittelwerts bei einer Funktionsverlagerung nicht. Bei den Urteilen geht es um den Ansatz des Mittelwerts zwischen Soll- und Habenzinsen bei Darlehen. Es geht also nicht darum, in Zukunft erst einen Mehrwert schaffen zu müssen, sondern um im Zeitpunkt des Vertragsschluss bestehende Marktverhältnisse, bei denen kein Risikoelement und auch keine zukünftige Wertschöpfung durch die wirtschaftliche Leistung eines anderen Unternehmens in Frage steht.

Auch weitere Regelungen des Gesetzes, des Entwurfs der Funktionsverlagerungsverordnung sowie der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung verstoßen gegen den Drittvergleichsgrundsatz. Zu nennen sind etwa die Regelung über die Notwendigkeit einer Anpassungsregelung über 10 Jahre (§ 1 Abs. 3 S. 11, 12 AStG, Tz. 3.9 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung) und des zeitlich unbegrenzten Kapitalisierungszeitraums (§ 2 Abs. 1 S. 6 des Entwurfs der Funktionsverlagerungsverordnung).

⁵ BFH v. 19.1.1994, I R 93/93, BStBl II 1994, 725; BFH v. 28.2.1990, I R 83/87, BStBl II 1990, 649

Besonders bedenklich ist auch Tz. 3.6 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung (ebenso Tz. 5.3 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung für die Versetzung von Wissenschaftlern im Bereich Forschung und Entwicklung; Tz. 5.4.1 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung für besonders qualifizierte Arbeitnehmer von Finanzdienstleistungsfunktionen). Danach soll in die Bewertung der Funktionsverlagerung die Versetzung von Mitarbeitern einbezogen werden; bewertet werden soll das Know-How der Mitarbeiter, ihre Branchen- und Marktkenntnisse o.ä.⁶ Die Regelungen der Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung v. 9.11.2001⁷ sollen nicht anzuerkennen sein. Es wird völlig ignoriert, dass die Mitarbeiter das Recht haben, zu kündigen und bei einem neuen Arbeitgeber einen neuen Arbeitsvertrag abzuschließen. Kein Arbeitgeber wird für das Wissen, die Erfahrungen und das Können der Arbeitnehmer an den bisherigen Arbeitgeber einen „Kaufpreis“ zahlen. Es fragt sich, was für einen „Drittvergleichsfall“ den Erlassverfasser vorgeschwebt hat – Sklavenhandel?

Aus Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes betrifft auch Tz. 3.3 des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung Neuland. Danach soll die Finanzverwaltung ermächtigt sein, tatsächlich abgeschlossene Geschäfte im Einzelfall nicht anzuerkennen, weil die Vereinbarungen der Finanzverwaltung nicht die Bestimmung eines angemessenen Verrechnungspreises erlauben. Eine Rechtsgrundlage hierfür gibt es nicht. Wenn die Parteien ernsthaft eine bestimmte Vereinbarung getroffen haben und es auch tatsächlich durchführen (es sich also nicht um ein Scheingeschäft, § 42 AO, handelt), und auch kein Rechtsmissbrauch (§ 42 AO) vorliegt, muss die Finanzverwaltung dieses Geschäft der Besteuerung zugrunde legen. Nie Unfähigkeit der Finanzverwaltung, einen Verrechnungspreis zu ermitteln, sieht das Gesetz nicht als ausreichenden Grund für die Nichtanerkennung einer Vereinbarung an.

Daraus folgt, dass es sich bei der gesetzlichen Regelung nicht nur um eine Konkretisierung des Drittvergleichsgrundsatzes handelt. In Wirklichkeit handelt es sich um eine fiskalisch motivierte Ausdehnung des deutschen Besteuerungsanspruchs über den Drittvergleichsgrundsatz hinaus, mit denen die Bundesrepublik international nicht wettbewerbsfähige Strukturen schützen will. Regelungen mit einer solchen protektionistischen Zielsetzung haben in einem Steuergesetz nichts verloren. Sie begründen nur Doppelbesteuerungskonflikte und verhindern die notwendige strukturelle Anpassung der deutschen Wirtschaft.

Es liegt auch auf der Hand, dass solche Regeln über eine Gewinnrealisation nur für die grenzüberschreitende Funktionsverlagerung gegen die Niederlassungsfreiheit, Art. 43 EG, und die Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 56 EG, verstoßen. Eine Rechtfertigung hierfür ist nicht ersichtlich. Es ginge bei einer solchen Regelung ja nicht einmal um den Schutz des eigenen Besteuerungspotentials; dieses ist ja durch die Regeln über die Gewinnrealisierung bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern ausreichend geschützt. Es geht vielmehr um die Besteuerung eines Gewinnpotentials, das im eigenen Staat nicht erzielt worden ist und auch nicht erzielbar gewesen wäre, also in das Übergreifen in die Steuerhoheit des anderen Staates. Dass es dafür unter EU-Recht keine Rechtfertigung geben kann, liegt auf der Hand.

⁶ Die Regelung betrifft nicht nur Entsendungen auf Grund von Werkverträgen zwischen abgebenden und aufnehmenden Unternehmen, bei denen diese Grundsätze angemessen sein können, sondern echte Versetzungen, d.h. Abschluss eines neuen Arbeitsvertrages mit dem aufnehmenden Unternehmen.

⁷ BStBl I 2001, 796