

Handbuch Internationale Verrechnungspreise • mit Aktualisierungsservice

Bearbeitet von
Heinz-Klaus Kroppen

Loseblattwerk mit 22. Aktualisierung 2016. Loseblatt. Rund 3036 S. In 2 Ordnern

ISBN 978 3 504 26042 2

Format (B x L): 16,5 x 23,5 cm

Steuern

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

- in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG wird darauf abgestellt, dass eine Funktion verlagert wird. Dies lässt den Schluss zu, dass bereits die Auslagerung **einer einzigen gleichartigen, ständig ausgeübten betrieblichen Aufgabe** (z.B. Factoring oder Mahnwesen) auf ein anderes konzernzugehöriges Unternehmen als Funktion anzusehen ist;
- gemäß Regierungsbegründung zu § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG soll hingegen der Übergang eines **organischen Teils eines Unternehmens**, der noch nicht zwingend einen Teilbetrieb darstellen müsse (anscheinend aber sehr nahe daran liegen muss), maßgeblich sein. Diese Begründung und die Regelung in § 1 Abs. 1 FVerlV, wonach eine Funktion eine Geschäftstätigkeit sei, lassen darauf schließen, dass eine Funktion erst dann gegeben ist, wenn es sich um eine Organisationseinheit eines Unternehmens handelt, die zumindest über eine so hohe Eigenständigkeit verfügt, dass es möglich ist, ihr **Erträge und Aufwendungen** zuzuordnen.¹ Von einer **Geschäftstätigkeit** ist landläufig erst dann die Rede, wenn sie gegenüber **anderen Marktteilnehmern** erbracht wird und somit Erträge generiert und nicht lediglich betriebsinternen Zwecken dient (wie z.B. Buchhaltung, Controlling, Kantinenbetrieb, IT Wesen, Security, Feuerwehr etc.). Gegen eine allzu starke Atomisierung des Funktionsbegriffs spricht sich ausdrücklich auch die Regierungsbegründung zu § 1 Abs. 1 FVerlV aus, in der es heißt, dass „eine ausufernde Anwendung“ ausgeschlossen werden solle.
- aus dem Zusammenspiel zwischen der Regierungsbegründung zu § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG (die auf den Übergang eines organischen Teils eines Unternehmens abstellt) und den Ausführungen in § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerlV (wonach die Auslagerung von Routinefunktionen ohne wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter/Vorteile keine Transferpaketbesteuerung, sondern lediglich eine Einzelbewertung auslöst) lässt sich hingegen die Folgerung ziehen, dass auch **organische Teile**, denen bisher nicht zwingend bereits Außenumsätze mit anderen Marktteilnehmern, sondern lediglich Aufwendungen konkret zugeordnet werden können, als Funktion anzusehen sind.² Lagert ein Unternehmen einen solchen organischen

1 So auch die Begründung zu § 1 Abs. 1 Satz 2 FVerlV: „Eine Funktion muss danach über eine gewisse Eigenständigkeit verfügen, die es erlaubt, ihr bestimmte Erträge und Aufwendungen zuzuordnen.“

2 Diesen Ansatz verfolgen wohl BORSTELL/SCHÄPERCLAUS, IStR 2008, 275 (284), die eine Anlehnung des Funktionsbegriffs an den steuerlichen Teilbetrieb fordern. Die Funktion müsse bereits auf Seiten des abgebenden Unternehmens von organischer Bedeutung sein und eine für fremde Dritte erkennbare Abgrenzbarkeit aufweisen. Bei dem aufnehmenden Unternehmen müsse die Funktion in der Lage sein, nachhaltig Zahlungsmittelströme zu generieren. Den Maßstäben der Cash Generating Unit der IFRS komme dabei eine wichtige indizielle Bedeutung zu. Ähnlich auch WOLTER/PITZAL, IStR 2008, 793 (800): „Eine Funktion setzt sowohl ein sachliches als auch ein organisatorisches Element voraus, die beide kumulativ vorliegen müssen. Danach kann nicht jede betriebliche Einheit die Voraussetzungen einer ‚Funktion‘ erfüllen und somit scheidet eine unbegrenzte Aufspaltung betrieblicher Aufgaben in Funktionen für die Anwendung der Regelungen zur Funktionsverlagerung aus.“

Teil (z.B. Rechnungswesen) auf ein anderes Konzernunternehmen aus, das die übergehende Tätigkeit danach ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen erbringt und das Entgelt hierfür nach der Kostenaufschlagsmethode berechnet, soll gemäß der Begründung zu § 2 Abs. 2 FVerlV die **Verlagerung einer Funktion** vorliegen. Nachfolgend wird unterstellt, dass diese Interpretation des Funktionsbegriffs vom Gesetzgeber gewollt war.

S. hierzu auch Anm. 40.1.

- 44 Da gem. § 2 Abs. 2 FVerlV bereits die Auslagerung einer Tätigkeit, die so- dann von einem ausländischen Konzernunternehmen ausschließlich an das verlagernde Unternehmen ausgeübt und nach der Kostenaufschlagsmethode abgerechnet wird, als Funktionsverlagerung anzusehen ist – bei der aller- dings eine Einzelbewertung zulässig ist –, muss davon ausgegangen werden, dass Gesetz- und Verordnungsgeber den Begriff „Funktion“ weit auslegen. Dies bedeutet, dass sie hierunter sowohl die echten unternehmerischen, d.h. **erfolgskritischen** wie auch die sogenannten **Standard- bzw. Routinefunk- tionen** verstanden wissen wollen. Erst im zweiten Schritt soll dann der Fra- ge nachgegangen werden, ob die Verlagerung der Funktion **steuerlich rele- vant** ist, d.h. eine Aufdeckung stiller Reserven unter Einbezug eines (ggf. anteiligen) Geschäftswertes nach sich zieht oder ob die Funktionsverlage- rung eine solche Besteuerung nicht nach sich zieht, weil keine Risiken und keine werthaltigen immateriellen Wirtschaftsgüter und somit auch keine un- ternehmerischen Gewinnchancen verlagert wurden, sondern die Ertragskraft des verlagernden Unternehmens möglicherweise sogar noch gesteigert wor- den ist (wie z.B. bei der Einschaltung eines Lohnfertigers in einem Niedrig- lohnland).

Für eine **weite Auslegung des Funktionsbegriffs** und eine erst daran an- schließende **Verengung auf steuerlich wirklich relevante Vorgänge** spre- chen die zahlreichen **Ausnahmeregelungen**. So soll aufgrund der Escape- Klauseln in § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG zwar von einer Funktionsverlagerung ausgegangen werden, gleichwohl jedoch die Besteuerung nicht an die nor- malerweise erforderliche doppelte ertragswertorientierte Gesamtbewertung (= sog. „Transferpaketbetrachtung“), sondern unter bestimmten Vorausset- zungen an die Einzelbewertung anknüpfen. Zudem werden in der Begrün- dung zur FVerlV sowohl bestimmte Ausprägungen von Funktionsverdoppe- lungen als auch „geringfügige Verlagerungen“ als Bagatellfälle bezeichnet, bei denen davon ausgegangen werden dürfe, dass die Einzelbewertung den Wert des Transferpaketes widerspiegelt.¹

Da zudem bereits der Austausch eines Altmodells gegen ein neues Modell und die Übertragung der Produktions- und Vertriebstätigkeit des Altmo- dells als Funktionsverlagerung anzusehen sein soll (s. Anm. 45), spricht dies dafür, dass die FinVerw. eine weitest gehende Atomisierung des Funktions-

¹ Vgl. die Begründungen zu § 1 Abs. 6 Satz 1 und zu § 1 Abs. 7 Satz 2 FVerlV.

begriffs anpeilt. Welche Probleme dies aufwirft, mag das folgende Beispiel verdeutlichen:

Beispiel

Nach wohl vorherrschender Meinung übt ein Bäcker *eine* Funktion aus, nämlich den Betrieb einer Bäckerei. Man kann jedoch auch die Auffassung vertreten, dass ein Bäcker *zwei* Funktionen ausübt, nämlich die Herstellung von Kuchen und Backwaren aller Art.

Wollte man weiter aufteilen, könnte man auch davon ausgehen, dass ein Bäcker *drei* Funktionen ausübt, nämlich die Herstellung von Kuchen, Brot und Brötchen.

Unterteilt man den Bereich Brötchen in die einzelnen Sorten, kommt man schon auf *mehr als ein Dutzend* Funktionen (Mohnbrötchen, Sesambrötchen, Rosinenbrötchen, Roggenbrötchen, Vollkornbrötchen, Weizenbrötchen, Mehrkornbrötchen).

Unterteilt man so auch die Kuchen- und Brotsorten, kommt man ohne weiteres auf *mehr als 50* Funktionen.

Atomisiert man weiter und unterteilt die Tätigkeit für jede dieser Sorten in die Herstellung, den Vertrieb und sonstige Dienstleistungen (Auslieferung an den Kunden vor Ort, Buchführung, Lehrlingsausbildung etc.), kann man bereits bei einem vergleichsweise simplen Bäckereibetrieb auf *mehr als 100* Funktionen kommen.

Dieses Beispiel veranschaulicht, dass eine uferlose Atomisierung des Funktionsbegriffs zu nicht mehr zu bewältigenden Dokumentationspflichten führt und dass es selbst dem ordentlichsten Bäcker objektiv unmöglich sein dürfte, den Umsatzanteil und **Ergebnisbeitrag für jede dieser 100 Funktionen** zu ermitteln.

Wenn die FinVerw. dennoch eine unbegrenzte Atomisierung anstrebt, stellt sich die Frage, ob die gesetzlichen Regelungen dies abdecken. Da z.B. gem. § 6 FVerlV grundsätzlich von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum auszugehen ist, spricht dies dafür, dass der **Begriff „Funktion“ tätigkeitsbezogen** und weniger produkt- oder gar modellbezogen auszulegen ist. Hierfür spricht auch die Regelung in § 1 Abs. 7 FVerlV, wonach auf die allgemeine Verkehrsanschauung abzustellen ist. Voneinander unabhängige Dritte würden aber wohl kaum davon ausgehen, dass ein Bäcker mehr als 100 Funktionen ausübt.

2. Zu § 1 Abs. 2 FVerlV (Begriff „Funktionsverlagerung“)

a) Tatbestandsmerkmale einer „Funktionsverlagerung“

Der Gesetzgeber hat jedoch nicht nur den Begriff „Funktion“, sondern auch die anderen Tatbestandsmerkmale für die Annahme einer **Funktionsverlagerung** unklar gelassen. Vielmehr wurden auch für den Begriff der „Funktionsverlagerung“ durch Gesetz- und Verordnungsgeber verwirrende Regelungen erlassen. Vorweg ist somit zu konstatieren, dass – obwohl gerade bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen extrem hohe Steuerzahlungen ausgelöst werden können – die **Anknüpfungsmerkmale der Besteuerung nicht hinreichend klar** sind.

Beispiel

Ein inländischer Automobilhersteller hat das Modell A in jahrelanger Forschung entwickelt und sodann über einen langen Zeitraum auf eigene Rechnung produziert und vertrieben. Da das Modell mittlerweile technisch veraltet ist, hat er einen modifizierten Typ

dieses Modells entwickelt, der auf dem neuesten Stand der Technik ist. Anschließend werden Produktion und Vertrieb des Altmodells auf eine ausländische TG verlagert, die den Vertrieb ausschließlich in Südamerika und Asien vornehmen darf. Das erforderliche Know how wird ihr zur Verfügung gestellt. Die Produktionsanlagen erwirbt die TG zu einem günstigen Preis von einem insolventen Wettbewerber. Dadurch werden Kapazitäten geschaffen, von Deutschland aus den neuen Typ zu produzieren und zu vertreiben. In Deutschland wird kein Personal abgebaut. Umsatz und Gewinn in Deutschland erhöhen sich, weil das neue Modell gut ankommt.

Frage: Liegt eine Funktionsverlagerung auf die ausländische TG vor?

Ändert sich die Lösung, wenn der Gewinn in Deutschland gegenüber den Vorjahren zurückgeht, weil das neue Modell bei den Kunden nicht ankommt?

Lösung: Da der inländische Automobilhersteller seine Geschäftstätigkeit (betriebliche Aufgaben) nicht ändert, sondern unverändert fortführt und auch keinen betrieblichen Organismus auslagert, liegt nach hier vertretener Auffassung keine Funktionsverlagerung vor (so auch § 1 Abs. 7 letzter Halbsatz FVerlV).

Der Begriff „Funktion“ ist nicht produktspezifisch, sondern tätigkeitsbezogen auszulegen. Dies folgt aus der Regelung in § 6 FVerlV, wonach von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum – und nicht etwa von dem Lebenszyklus eines bestimmten Produktmodells – auszugehen ist (zur gegenteiligen Auffassung der FinVerw. s. Tz. 16 und 23 VerwGr.FVerl¹).

Für die Überlassung des Produkt- und Produktions-Know-hows an die TG ist eine Lizenzgebühr zu erheben, die sich am Umsatz und/oder Gewinn der TG orientiert. Eine doppelte ertragswertorientierte Transferpaketberechnung ist nicht erforderlich. Die Lizenzgebühr kann anhand einer Einzelbewertung für die überlassenen immateriellen Wirtschaftsgüter ermittelt werden, d. h. aus dem zukünftigen Ertragsstrom abgeleitet werden. Wenn eingeschränkt oder uneingeschränkt aussagekräftige Vergleichssachverhalte und -daten in einer Datensammlung ausfindig gemacht werden können, darf die angemessene Lizenzgebühr hieraus entnommen und – ggf. angepasst – verwendet werden. Sind hingegen in der Datensammlung nur Sachverhalte und Daten enthalten, die nicht vergleichbar sind, ist der hypothetische Fremdvergleich, d.h. eine doppelte ertragswertorientierte Bewertung der immateriellen Wirtschaftsgüter vorzunehmen und die Lizenzgebühr aus dem so gefundenen Wert abzuleiten (§ 1 Abs. 3 Satz 5-6 AStG). Die VerwGr.FVerl gestatten dem Steuerpflichtigen in Tz. 119, für den hier vorliegenden Fall einer Produktsubstitution auf die doppelte Bewertung ausnahmsweise zu verzichten und stattdessen den Mindestpreis pauschal mit 0 Euro anzusetzen und den Höchstpreis aus dem Einkommensstrom des Übernehmers abzuleiten. Dies erweist sich jedoch lediglich als Vorteil für den Fiskus und nicht etwa für den Stpfl., wenn das abgebende Unternehmen in Zukunft aus dem veralteten Modell Verluste zu erwarten hatte. Gerade bei der Übertragung von verlustträchtigen Aktivitäten ist das übernehmende Unternehmen in der stärkeren Verhandlungsposition und wird nicht bereit sein, einen Mittelwert zu akzeptieren. Der wahrscheinlichste Wert im Einigungsbereich wird in solchen Fällen eher näher beim Mindestpreis als beim Mittelwert – geschweige denn beim Höchstpreis – liegen.² Auch wenn der inländische Hersteller mit dem Altmodell voraussichtlich nur noch Verluste gemacht hätte, ist eine Lizenzgebühr zu erheben.

Diese Lösung ändert sich nicht, wenn Umsatz und Gewinn in Deutschland zurückgehen, weil sich das neue Modell nicht mehr so gut verkauft.

- 46 In § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG heißt es, dass eine Funktionsverlagerung vorliegt, wenn eine **Funktion** einschließlich der **dazugehörigen Chancen und Risi-**

1 BMF v. 13.10.2010 – IV B 5 - S 1341/08/10003, BStBl. I 2010, 774 – VerwGr.FVerl.

2 Näheres zur Übertragung von Verlustfunktionen s. bei BODENMÜLER/HÜLSTER, IStR 2010, 650.

ken und der **mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter** und sonstigen Vorteile **verlagert** wird.

Dass der Gesetzgeber meint, dem Rechtsanwender mitteilen zu müssen, dass eine **Funktionsverlagerung** vorliegt, wenn eine **Funktion verlagert** wird, ist erstaunlich. Als Zwischenfazit ist jedenfalls festzuhalten, dass sowohl der Begriff der „Funktion“ als auch der Begriff der „Verlagerung“ im Gesetz undefiniert bleiben, sondern mit sich selbst erklärt werden. In der Literatur wurde deshalb der Vorwurf der Tautologie erhoben.¹ Eine Definition des Begriffes „Verlagerung“ im Gesetz hätte vor dem Hintergrund Not getan, dass üblicherweise unter einer Verlagerung die Einstellung einer Tätigkeit an einem Ort und ihre Fortsetzung an einem anderen Ort verstanden wird. Für steuerliche Zwecke soll hingegen auch dann von einer **Verlagerung** ausgegangen werden, wenn Tätigkeiten **verdoppelt** werden – sofern dies innerhalb von fünf Jahren zu einer **Einschränkung** der Funktionsausübung beim bisher (allein) tätigen Unternehmen führt² (vgl. § 1 Abs. 6 FVerlV). Gleiches soll gelten, wenn Funktionen – und damit Ertragskraft – **abgeschmolzen**, d.h. nur teilweise verlagert werden.

Eine Funktionsverlagerung liegt nach dem Gesetzeswortlaut nicht vor, wenn lediglich **Risiken** abgeschmolzen werden (z.B. Währungsrisiken). Solche Fallgestaltungen sind demnach nicht nach § 1 Abs. 3 Sätze 9–12 AStG, sondern nach den allgemein geltenden gesetzlichen Regelungen zu beurteilen (vGA, vE, § 1 Abs. 1 AStG).

In § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG wird als weiteres Tatbestandsmerkmal einer Funktionsverlagerung gefordert, dass die zu der **Funktion dazugehörigen Chancen und Risiken** und die mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter verlagert werden müssen. Auch dies stellt den Rechtsanwender vor mehrere Rätsel:

- a) Wenn in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG die Verlagerung einer **Funktion** mit den **dazugehörigen Chancen und Risiken** in den Vordergrund gerückt wird, lässt dies nur den Schluss zu, dass der Gesetzgeber der Auffassung ist, dass Ertragschancen und Verlustrisiken unmittelbar mit einer Funktion – und nicht mit Wirtschaftsgütern und Vorteilen – verknüpft sind.

Dies wiederum muss insofern erstaunen, als in § 1 Abs. 2 Satz 1 FVerlV in erster Linie auf die Übertragung bzw. Überlassung von **Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen** und den **damit verbundenen Chancen**

1 Vgl. WASSERMAYER, FR 2008, 67: „Schließlich ist die Neuregelung des § 1 AStG dadurch gekennzeichnet, dass der Gesetzgeber eine Vielzahl ‚unscharfer Gesetzesbegriffe‘ verwendet. ... Der Begriff ‚Funktionsverlagerung‘ wird durch sich selbst definiert, was eine Tautologie ist.“; BORSTELL/WEHNERT in Vögele/Borstell/Engler³, S. 1607 ff.: „§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG ... enthält eine tautologische Bestimmung des Begriffs ‚Funktionsverlagerung‘, enthält aber keine Definition des zugrunde liegenden Begriffs der Funktion selbst.“

2 Dies ablehnend BAUMHOFF/PULS, IStR 2009, 73 (74): „Dieser Definitionsansatz geht eindeutig über den Wortlaut des Gesetzes hinaus.“; kritisch ebenso HAAS, Ubg 2008, 517 (520) und WOLTER/PITZAL, IStR 2008, 793.

und Risiken abgestellt wird. Dies lässt nur die Schlussfolgerung zu, dass der Verordnungsgeber – im Gegensatz zum Gesetzgeber – der Auffassung ist, dass Ertragschancen und Verlustrisiken nicht mit der Funktion, sondern mit Wirtschaftsgütern (insbesondere wohl immaterielle Wirtschaftsgüter) und Vorteilen verknüpft sind. Andererseits ist in § 1 Abs. 3 FVerlV, wo der Begriff „Transferpaket“ definiert wird, wiederum von der Funktion und den **mit dieser Funktion zusammenhängenden** Chancen und Risiken die Rede.

Richtigerweise sind **Chancen und Risiken** mit Wirtschaftsgütern (insbesondere mit immateriellen Wirtschaftsgütern) und anderen konkret greifbaren Vorteilen, **nicht hingegen mit der Funktion verbunden**. So wird z.B. ein Steuerberater für die ihm übertragene Aufgabe, auf absehbare Zeit die Steuererklärungen anzufertigen, wohl kaum ein Entgelt an den Auftraggeber zahlen. Wird einem Steuerberater hingegen ein immaterielles Wirtschaftsgut in Form eines Kundenstamms übertragen, so wird er üblicherweise bereit sein, hierfür ein Entgelt zu zahlen. Dieses Beispiel zeigt, dass eine Funktion für sich allein wertlos ist.

- b) Der Rechtsanwender steht zudem nicht nur vor der Frage, ob Chancen/Risiken an eine Funktion oder ob sie an Wirtschaftsgüter und Vorteile gebunden sind, sondern auch, was unter den „**dazugehörigen**“ Chancen und Risiken zu verstehen ist. Der Begriff „dazugehörig“ wird üblicherweise verwendet, wenn zwei Dinge **naturgemäß** immer zueinander gehören. Dies wirft im vorliegenden Fall die Frage auf, welche Chancen und Risiken immer zu einer Funktion dazugehören sollen. Richtigerweise kann die Funktions- und Risikoaufteilung frei vereinbart werden, so dass es eben gerade keine Chancen und Risiken gibt, die zwingend zu einer bestimmten Funktion dazugehörig sind. Es können somit nur die im individuellen Fall **per vertraglicher Vereinbarung** übertragenen Chancen und Risiken gemeint sein.
- c) Aus dem Gesetzestext (§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG) geht ferner nicht hinreichend klar hervor, ob es zu den Tatbestandsmerkmalen einer Funktionsverlagerung gehört, dass Wirtschaftsgüter und Vorteile verlagert werden. Üblicherweise werden Tatbestandsmerkmale in einem Gesetz im Präsens bzw. im Perfekt aufgelistet, z.B.:

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn betriebliche Aufgaben, Chancen, Risiken sowie Wirtschaftsgüter übertragen oder zeitweise überlassen **werden**.

oder:

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn betriebliche Aufgaben, Chancen, Risiken sowie Wirtschaftsgüter übertragen oder zeitweise überlassen **worden sind**.

Im vorliegenden Fall wird jedoch innerhalb eines Satzes vom Präsens in die Vergangenheitsform gewechselt („Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn eine Funktion verlagert **wird** einschließlich der mit **übertragenen** ... Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile“). Dies führt zu der Frage, ob die Übertragung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen

konstitutives Tatbestandsmerkmal einer Funktionsverlagerung ist oder ob es sich lediglich um einen **deklaratorischen** Hinweis dergestalt handelt, dass eine Funktionsverlagerung **auch dann** gegeben ist, wenn Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile übertragen worden sind. Diese Frage spielt hier eine umso größere Rolle, als der Gesetzgeber offenkundig die Verlagerung von Ertragskraft besteuern will und er in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG zum Ausdruck bringt, dass diese Ertragskraft (= Chancen und Risiken) mit der Funktion, nicht hingegen mit Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen verknüpft ist.¹ Da § 1 Abs. 2 FVerlV unmissverständlich an die Übertragung bzw. Überlassung von Wirtschaftsgütern und so. Vorteilen und den damit verbundenen Chancen und Risiken anknüpft, muss davon ausgegangen werden, dass für die Steuerpflicht einer Funktionsverlagerung **vier** Tatbestandsmerkmale erfüllt sein müssen:

- Die Verlagerung (= endgültige Übertragung bzw. zeitweise Überlassung bzw. wesentliche Einschränkung)
- einer Funktion (= gleichartige betriebliche Aufgaben, die einen organischen Teil eines Unternehmens, nicht jedoch zwingend bereits einen Teilbetrieb darstellen müssen)
- und von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen (die dem verlagernden Unternehmen zuzurechnen sind und von ihm mit Wissen und Wollen – ggf. auch unter Druck – verlagert werden)
- und von Chancen und Risiken (mögen diese mit der Funktion oder mit den Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen verbunden sein).

Da es dem Gesetzgeber offenkundig um die Verlagerung von Ertragskraft (= Gewinnpotential) geht, dürfte eine Funktionsverlagerung – entgegen dem Gesetzeswortlaut – auch dann anzunehmen sein, wenn nicht **mehrere** Wirtschaftsgüter, sondern nur ein **einziges** verlagert wird. Gleiches dürfte gelten, wenn nicht Wirtschaftsgüter **und** sonstige Vorteile, sondern nur Wirtschaftsgüter **oder** nur sonstige Vorteile² verlagert werden.

Wären Gesetz- und Verordnungsgeber der jahrzehntelangen ständigen Rechtsprechung des BFH gefolgt, wonach beim Fremdvergleich darauf abzustellen ist, ob einer nahe stehenden Person aus außerbetrieblichen Gründen Vorteile zugewandt worden sind, die einem Nichtgesellschafter nicht zugewandt worden wären, hätte man sich viele Probleme ersparen können. Es wäre dann klar gewesen, dass es für die steuerliche Beurteilung einer Funktionsverlagerung letztlich nur auf die Verlagerung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen und den damit zusammenhängenden Chancen und Risiken ankommen kann. Hierdurch hätte man sich unnötige Diskussionen

1 Vgl. den Gesetzestext des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG, wonach eine Funktionsverlagerung gegeben ist, wenn eine Funktion „einschließlich der **dazugehörigen** Chancen und Risiken ...“ übertragen bzw. überlassen wird.

2 Gl.A. WASSERMAYER/BAUMHOFF/GREINERT in F/W/B/S, § 1 AStG Anm. V 71 (Lfg. 62 Mai 2008): „Eine Funktionsverlagerung erfordert im Extremfall nicht einmal die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter.“

über die Fragen ersparen können, welche steuerlichen Folgen eintreten, wenn

- Funktionen lediglich **teilweise** verlagert werden,
- Funktionen **atomisiert** werden,
- Funktionen **zeitweise** übertragen werden,
- Funktionen **getauscht** werden,
- Funktionen durch andere Funktionen **ersetzt** werden (z.B. Verlagerung der Produktion eines Altmodells ins Ausland bei gleichzeitiger Produktionsneuaufnahme für das aktuelle Modell),
- Funktionen **verdoppelt** oder gar vervielfacht werden.

In all diesen Fällen geht es letztlich nur um die zwei Fragen, ob **Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile übertragen/überlassen wurden** (z.B. Know-how, Markennamen, Entscheidungskompetenzen, Ruf, Mitarbeiterqualität, Geschäftschancen, schwebende Geschäfte, Geschäftswert, Rechte, Wettbewerbsverbote etc.) und **welcher Wert diesen beizumessen ist**.

b) Sonstige Vorteile

- 50 Auch wenn in der Literatur immer wieder gefordert wurde, dass bei Funktionsverlagerungen allein auf den Übergang von **Wirtschaftsgütern** abzustellen sei, hat der Gesetzgeber richtigerweise auch die sonstigen Vorteile mit einbezogen und damit auch die bisherige Systematik der steuerlichen Korrekturvorschriften beibehalten.

So ist z.B. bei verdeckten Gewinnausschüttungen nach der ständigen BFH-Rechtsprechung nicht etwa auf Wirtschaftsgüter, sondern darauf abzustellen, ob einem Gesellschafter **Vorteile** zugewandt worden sind, die einem Nichtgesellschafter nicht gewährt worden wären.¹

Auch die bisherigen Fassungen des § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG stellten nicht auf die Übertragung/Überlassung von Wirtschaftsgütern, sondern allgemein auf die Fremdblichkeit der **Bedingungen** in Geschäftsbeziehungen ab.

Ferner wird auch in den OECD-Leitlinien immer wieder darauf hingewiesen, dass beim Fremdvergleich die wechselseitig gewährten **Vorteile** in die Beurteilung einzubeziehen sind (s. Tz. 2.4, 2.27, 6.20, 7.34, 8.3 etc.).

Lediglich dann, wenn es um die Erfassung von Einlagen geht, ist auf die **Wirtschaftsguteigenschaft** abzustellen.

1 Vgl. z.B. BFH v. 10.1.1973 – I R 119/70, BStBl. II 1973, 322: Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt voraus, dass eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie – unter sonst gleichen Umständen – bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.

Der Fremdvergleich erfordert somit nicht nur die Prüfung, ob Wirtschaftsgüter gegen ein angemessenes Entgelt übertragen und etwaige zivilrechtliche Ansprüche ausgeschöpft worden sind. Vielmehr ist in Erwägung zu ziehen, dass im Rahmen einer Funktionsverlagerung auch sonstige Vorteile gewährt werden können, die einen Wert besitzen und die sich der ordentliche Geschäftsleiter eines unabhängigen Unternehmens würde vergüten lassen. Hierbei handelt es sich um wirtschaftliche Vorteile, die der die betriebliche Funktion übernehmenden Gesellschaft zugewandt werden, ohne sich zu einem Wirtschaftsgut zu konkretisieren (z.B. faktisches Wettbewerbsverbot im Konzern, Überlassung von Fachpersonal, Übertragung von Rechten, Branchenkenntnisse, günstige Rahmenverträge, Gewinnchancen aus einem konkreten Auftragsbestand oder aus weit fortgeschrittenen Vertragsverhandlungen, die jedoch noch nicht rechtsverbindlich abgeschlossen sind) bzw. um wirtschaftliche Nachteile, die von der die Funktion abgebenden Gesellschaft getragen werden und denen sie sich nicht entziehen kann.¹

51

c) Beispiele für Funktionsverlagerungen

Die Übertragung bzw. Überlassung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen und den damit verbundenen Chancen und Risiken, die in der modernen Wirtschaftssprache auch als „*Outsourcing*“ bzw. als „*Base Shifting*“ (= Verlagerung von Werttreibern) bezeichnet wird, tritt nach den Vorstellungen des Gesetzgebers in folgenden Erscheinungsformen auf:

52

- Übertragung/Überlassung bestimmter Funktionen mit der Maßgabe, dass auch die Entscheidungskompetenzen sowie die Gewinnchancen und -risiken verlagert werden (= **Funktionsausgliederung**). In diesen Fällen wird regelmäßig das Eigentum an den für die Funktionsausübung erforderlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern übertragen. **Beispiel:** Verlagerung der Eigenproduktionstätigkeit auf ein anderes Unternehmen.
- Übertragung/Überlassung eines Teils einer betrieblichen Aufgabe unter weitgehender Beibehaltung der Entscheidungskompetenzen sowie der Gewinnchancen und -risiken (= **Funktionsspaltung**). In diesen Fällen werden regelmäßig die für die Funktionsausübung erforderlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern nicht übertragen, sondern entweder unentgeltlich beigestellt oder entgeltlich zur Nutzung überlassen. **Beispiel:** Einschaltung eines Serviceunternehmens, z.B. eines Lohnfertigers.
- Verlagerung von Teilfunktionen (z.B. Forschungs- und Produktionsmanagement) bei gleichzeitiger Reduzierung der Gewinnchancen, aber auch der Ertragsrisiken (= **Funktionsabschmelzung**). In diesen Fällen werden die für die Funktionsausübung erforderlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter entweder auf den Auftraggeber (= Central Entrepreneur) übertragen (Folge: Abschmelzung des Gewinns beim ver-

¹ Gl.A. LOOKS, S. 34.

lagernden Unternehmen auf eine Cost-plus-Vergütung mit niedrigem Gewinnaufschlag) oder sie bleiben im Eigentum des Unternehmens, dessen Funktionen abgeschmolzen werden (Folge: Profit Split zwischen verlagerndem und übernehmendem Unternehmen oder Cost-plus-Vergütung des verlagernden Unternehmens mit hohem Gewinnaufschlag). **Beispiel:** Abschmelzung eines Eigenproduzenten zum Auftragsfertiger.

- 53 Soll eine Funktionsverlagerung steuerlich relevant sein und eine doppelte ertragswertorientierte Gesamtbewertung auslösen, dürfen nicht etwa nur einzelne Wirtschaftsgüter übergehen (so ausdrücklich auch § 1 Abs. 7 FVerlV).¹ Vielmehr müssen erfolgskritische immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Know-how, Markenrechte) und/oder sonstige Vorteile (Überlassung von Fachpersonal), Entscheidungskompetenzen und Gewinnchancen übergehen, die beim neu tätigen Unternehmen die typischerweise entstehenden Anlaufverluste reduzieren.

d) Rein organisationsrechtliche Maßnahmen vs. Akte auf betrieblicher Ebene

- 54 Das deutsche Steuerrecht gesteht dem Gesellschafter jederzeit die Freiheit zu, eine Tochtergesellschaft zu gründen. Auch die Firmierung der neugegründeten Tochtergesellschaft vollzieht sich auf gesellschaftsrechtlicher Ebene und ist nicht entgeltspflichtig.²

Ferner kann der Gesellschafter auch über den Unternehmensgegenstand der Tochtergesellschaft frei bestimmen. Durch die Konkretisierung des Unternehmensgegenstandes und die damit verbundene Einengung des Tätigkeitsfeldes können nicht etwa vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG mit der Begründung hervorgerufen werden, dass der Tochtergesellschaft Gewinnchancen in anderen Geschäftsbereichen genommen worden seien.

Auch die Neugründung einer Konzernschwester-Gesellschaft, die im gleichen Segment tätig ist, löst als solche nicht bereits etwa steuerliche Korrekturen mit der Begründung aus, dass der bereits bestehenden Gesellschaft Gewinnchancen genommen würden (anders aber die Lösung, wenn der neugegründeten Gesellschaft Wirtschaftsgüter ohne angemessenes Entgelt übertragen bzw. überlassen werden).

Im Rahmen seiner **Dispositionsfreiheit** kann der Gesellschafter auch frei über die Liquidation und damit den Untergang einer Gesellschaft entscheiden, auch wenn es durch die Liquidation zu einer verhinderten Vermögensmehrung dergestalt kommt, dass der Gesellschaft die Möglichkeit genom-

1 A.A. BLUMERS, BB 2007, 1757 (1759): „Analysiert man Funktionsübertragungen im Einzelnen, dann bleibt bei zutreffender Detailanalyse nichts übrig, was nicht als ein einzelnes Wirtschaftsgut identifiziert und ggf. auch bewertet werden könnte.“ Unzutreffend ebenso DITZ, DStR 2006, 1627; WASSERMAYER, DB 2007, 535 (538).

2 Gl.A. HAARMANN auf der IDW-Steuerfachtagung im September 1996 (Vortrag: Produktionsverlagerung, Markt- und Markenüberlassung) und TEMME, Veränderung in der Vertriebsstruktur im Konzern aus Sicht der Praxis (Vortrag bei EUROFORUM-Seminar am 7.2.2001 in Stuttgart, Motto: Verrechnungspreise in Planung und Betriebsprüfung).

men wird, Einnahmen und Gewinne zu erzielen. Entsprechendes gilt für die Erteilung eines allgemeinen Dispenses vom Wettbewerbsverbot gegenüber dem Gesellschafter, für die Ausstattung eines Unternehmens mit gezeichnetem Kapital und für die Zusammensetzung der Gesellschafter.

Alle vorgenannten Maßnahmen sind **organisationsrechtliche Akte**, die sich auf gesellschaftsrechtlicher Ebene abspielen und weder Raum für die Aktivierung von Entschädigungsansprüchen noch für steuerliche Gewinnkorrekturen lassen und für sich allein steuerlich irrelevant sind.

Steuerlich ist zu beachten, dass die FinVerw. von den **tatsächlichen Geschäftsvorfällen ausgehen** muss und diese nicht etwa **durch andere (fiktive) Geschäftsvorfälle ersetzen** darf.¹ Daraus folgt, dass auch die konzerninterne Aufgabenverteilung – von Missbrauchsfällen i.S.d. § 42 AO abgesehen – zu respektieren ist. Wie in einem Konzern die Aufgaben zugeordnet bzw. die ursprünglichen Aufgabenzuordnungen später verändert werden, entzieht sich somit einer Kontrolle durch die Betriebsprüfung (zu den neuen OECD-Entwicklungen in dieser Frage s. Anm. 31 [dort: Gliederungspunkt 10]). Auch der BFH hat bisher stets entschieden, dass „das Steuerrecht ... die Aufgabenzuweisung durch die Gesellschafter im Grundsatz akzeptieren muss“.² Dies bedeutet jedoch nicht, dass immer nur ausschließlich der Frage nachgegangen werden dürfe, ob die **Entgelte** angemessen sind. Der Fremdvergleich bezieht sich vielmehr auf **alle Geschäftsbedingungen**. Folgerichtig hat das FG Münster bei einer grenzüberschreitenden Darlehensgewährung zwischen Nahestehenden nicht nur die Frage nach der Angemessenheit der Zinsen aufgeworfen, sondern ist auch der Frage nachgegangen, ob eine Darlehensgewährung an einen notleidenden Schuldner ohne Besicherung des Darlehens fremdüblich ist. Diese Frage hat es verneint und demzufolge einer Teilwertabschreibung auf das Darlehen die Anerkennung versagt und sich hierbei auf § 1 Abs. 1 AStG gestützt.³

Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass die konzerninterne Aufgabenzuordnung und -änderung immer nur ein bloßer rein organisationsrechtlicher Akt sei, der weder Schadensersatzansprüche noch steuerliche Korrekturen auslösen könne.⁴ Dieser Auffassung kann so nicht uneingeschränkt gefolgt werden:

1 Hinweis auf OECD-Leitlinien Tz. 1.36; BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 ff. – Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.1.2; gl.A.: KROPPE in Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Rz. W 33 und BAUMHOFF in F/W/B/S, § 1 AStG Anm. 582.

2 Vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 26/95, BFHE 182, 190 = DStR 1997, 575: „Das Steuerrecht muss die Aufgabenzuweisung durch die Gesellschafter im Grundsatz akzeptieren.“

3 FG Münster v. 22.2.2008 – 9 K 509/07 K, EFG 2008, 923.

4 S. z.B. FG Rh.-Pf. v. 9.10.1989 – 5 K 169/87, EFG 1990, 296; das FG Rh.-Pf. stützt sich auf ein BGH-Urteil v. 16.2.1961, das der BGH aber mit Urteil v. 11.2.1977 revidiert hat.

Richtig ist, dass die Veränderung der Aufgabenverteilung innerhalb eines Konzerns zunächst ein rein organisationsrechtlicher Akt ist, der als solcher einer steuerlichen Berichtigung nicht zugänglich ist.

Der organisationsrechtliche Akt **kann** jedoch mit einer Gewinnverlagerung einhergehen, die sowohl steuerliche Gewinnkorrekturen auslöst als auch unter den Anwendungsbereich des Art. 9 OECD-MA fällt.¹ Die unternehmerische Dispositionsfreiheit endet steuerlich da, wo ein organisationsrechtlicher Akt dazu verwendet wird, eine konkrete Gewinnverlagerung zu verdecken. Dies ist z.B. der Fall, wenn anlässlich einer Funktionsverlagerung werthaltige Wirtschaftsgüter oder Vermögensvorteile unentgeltlich bzw. ohne angemessenes Entgelt übertragen/überlassen werden. Steuerliche Korrekturvorschriften können sich also nur auf Gewinnverlagerungen beziehen, die sich als Geschäftsvorfall in der Handels- und Steuerbilanz – und damit auf betrieblicher Ebene – auswirken.²

Die FinVerw. hat bei Funktionsverlagerungen somit keine Rechtsgrundlage für die Untersuchung, **ob** ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eines unabhängigen Unternehmens die betreffende Funktion auch verlagert (bzw. übernommen) hätte. Vielmehr ist von dem tatsächlich verwirklichten Geschäftsvorfall auszugehen und zu untersuchen, ob die Geschäftsbedingungen fremdüblich gestaltet worden sind. Insbesondere ist den Fragen nachzugehen, ob die Entgelte für die Übertragung/Überlassung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen angemessen sind und wie sich eventuelle Handlungsalternativen auf die Verhandlungsstärke ausgewirkt hätten³, welche Regelung zwischen fremden Dritten für eventuell anfallende Schließungskosten getroffen und welches Entgelt für den ggf. im Anschluss an eine Funktionsverlagerung erfolgenden Liefer- und Leistungsverkehr vereinbart worden wäre.

e) Anknüpfungspunkte der Besteuerung (Verlagerungsvorgang – nachfolgender laufender Geschäftsverkehr)

- 56 Einen Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung kann zum einen der **Verlagerungsvorgang** selbst bieten. Im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Funktionsverlagerung werden regelmäßig Wirtschaftsgüter und/oder Vermögensvorteile übertragen/überlassen, was zu einer Besteuerung etwaig vorhandener stiller Reserven führt, soweit die Verlagerung nicht ausnahmsweise steuerlich begünstigt ist (wie z.B. bei einer Ausgliederung im Rahmen des Umwandlungssteuergesetzes). Die Besteuerung kann sich auch auf die (ggf. anteilige) Übertragung eines Geschäftswertes, eines Ge-

1 Gl.A. WASSERMEYER in Streck, S. 107: „Entscheidungen der Konzernspitze über die Zuweisung und Änderung von Funktionen (stehen) nicht außerhalb des Anwendungsbereichs des Art. 9.“

2 Gl.A. WASSERMEYER, GmbHR 1993, 329 (335).

3 Vgl. BFH v. 28.1.2004 – I R 87/02, BFH/NV 2004, 736.

winnpotentials und auf einen Ersatz für die dem verlagernden Unternehmen entstehenden Schließungskosten erstrecken.¹

Zum anderen sind aber auch die **Auswirkungen** der Funktionsverlagerung auf den **innerkonzernlichen Liefer- und Leistungsverkehr** und dessen Abrechnung zu würdigen². So führt z.B. die Etablierung einer Prinzipalstruktur (= Central Entrepreneur Struktur) im Regelfall zu einer Vermehrung der Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, auch wenn dann häufig die meisten Teilnehmer der Wertschöpfungskette auf die Erbringung von Routinefunktionen beschränkt werden und somit die Komplexität der Transaktionen sinkt.³

Deutsche Unternehmen, die Geschäftsaktivitäten in niedrig besteuerte Gebiete verlagern, müssen zudem beachten, dass im Inland eine Besteuerung der von einer Tochtergesellschaft im Ausland erzielten Gewinne ausgelöst werden kann, wenn die im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft erzielten Gewinne einer niedrigen Ertragssteuerbelastung unterliegen und als passive Einkünfte eingestuft werden (Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7–14 AStG).⁴

Im Blickpunkt der deutschen FinVerw. stehen weniger die Fälle, in denen Standardfunktionen (sog. Routinefunktionen) verlagert werden, sondern vielmehr die Fälle, bei denen erfolgskritische Funktionen – und mit ihnen werthaltige immaterielle Wirtschaftsgüter (sog. Alleinstellungsmerkmale) – ins Ausland verlagert und im Inland infolgedessen die Aussichten auf zukünftige Gewinne signifikant abgeschmolzen werden.

3. Zu § 1 Abs. 3 FVerlV (Begriff „Transferpaket“)

Gegenstand einer Funktionsverlagerung kann ein ganzer Betrieb, ein selbstständiger Teilbetrieb oder auch nur ein unselbstständiger organischer Unternehmensteil (d.h. eine Zusammenfassung gleichartiger Aufgaben) sein. Der Gesetzgeber fordert im Grundsatz für all diese Fallvarianten eine Zusammenfassung

1 Vgl. Looks, S. 34: Nach deutschem Steuerrecht ist bei Zugrundelegung des Fremdvergleichsmaßstabes nicht nur zu prüfen, „ob Wirtschaftsgüter übertragen und sämtliche etwaige zivilrechtliche Ansprüche ... ausgeschöpft worden sind. Vielmehr ist in Erwägung zu ziehen, dass im Rahmen einer derartigen Funktionsverlagerung auch sonstige Vorteile gewährt werden können, die zweifelsfrei einen Wert besitzen und die sich ein sorgfältiger und unabhängiger Geschäftsleiter hätte vergüten lassen. ... Im Grunde handelt es sich hierbei um wirtschaftliche Vorteile, die der die betriebliche Funktion übernehmenden Gesellschaft zugewandt werden, ohne sich zu einem Wirtschaftsgut zu konkretisieren, bzw. um wirtschaftliche Nachteile, die von der die Funktion abgebenden Gesellschaft getragen werden und denen sie sich nicht entziehen kann.“

2 S. hierzu auch Tz. 9.123ff. der OECD-Leitlinien 2010.

3 Vgl. Looks, Funktionsverlagerungen in EUROFORUM Verlag GmbH (Hrsg.), Verrechnungspreise und Betriebsstättengewinnermittlung, Lektion 11, Düsseldorf 2006, S. 8.

4 Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung steht allerdings nach dem sog. Cadbury Schweppes-Urteil des EuGH (EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, IStR 2006, 670) wegen EU-Rechtswidrigkeit auf dem Prüfstand. S. hierzu auch BMF v. 8.1.2007 – IV B 4 - S 13561 - 1/07, BStBl. I 2007, 99.

menfassung der verlagerten Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile (einschließlich der Dienstleistungen, Entscheidungskompetenzen, Rechte, geschäftswertbildenden Faktoren, Chancen und Risiken), zu einem Transferpaket. Siehe hierzu § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG, der eine Bestimmung des Einigungsbereiches „auf der Grundlage der Funktion als Ganzes (Transferpaket)“ fordert. Durch diese Vorschrift soll erreicht werden, dass die Funktion zusammen mit den übertragenen/überlassenen Wirtschaftsgütern, Vorteilen, Chancen und Risiken als Einheit gesehen und bewertet wird.

Nur wenn bei der Funktionsverlagerung keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übergegangen sind, ist ausnahmsweise eine Einzelbewertung zulässig (s. hierzu Anm. 81; § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG). In der Regierungsbegründung zu § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG wird dies damit begründet, dass der Preis der einzelnen übertragenen Wirtschaftsgüter den Wert der Funktion – gemeint ist wohl der Wert des Transferpaketes, da eine Funktion für sich allein keinen Wert hat – regelmäßig nicht adäquat widerspiegelt (so auch Rn. 29 VerwGr.FVerl¹).

- 59 Sind für die vorgenommene Geschäftsbeziehung (= Funktionsverlagerung) uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbare **Fremddaten** feststellbar, ist vorrangig ein Preisvergleich durchzuführen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AStG und § 2 Abs. 1 Satz 1 FVerlV). Der Ordnungsgeber geht allerdings davon aus, dass ein solcher **tatsächlicher Fremdvergleich** in der Realität keine große Rolle spielen wird, da in der Begründung zu § 2 Abs. 1 Satz 1 FVerlV darauf hingewiesen wird, dass es schwierig sein wird, zumindest eingeschränkt vergleichbare Fremddaten zu finden, da sich das Transferpaket „regelmäßig individuell zusammensetzt“.

Ungeklärt ist bislang, ob die sog. **Multiplikatorenmethode**, bei der die erwarteten Zukunftsgewinne mit Faktoren, die aus Datenbanken entnommen werden, multipliziert werden, als tatsächliche Fremdvergleichsmethode angesehen wird und demzufolge erstens die FinVerw. an der Durchführung einer späteren Preisanpassung hindert und zweitens eine doppelte ertragswertorientierte Gesamtbewertung entbehrlich macht.

- 60 Sind tatsächliche Vergleichspreise nicht feststellbar, ist eine **ertragswertorientierte Gesamtbewertung** durchzuführen und zwar aus Sicht der beiden beteiligten Unternehmen (§ 1 Abs. 3 Sätze 5–9 AStG). Diese doppelte Bewertung ist sowohl in Outbound wie auch in Inbound Fällen erforderlich² (vgl. Rn. 3 VerwGr.FVerl³).

In § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG wurde ursprünglich geregelt, dass „in den Fällen des Satz 5“, d.h. in Fällen, in denen keine Fremdvergleichspreise ermittelt werden können, eine ertragswertorientierte Gesamtbewertung (sog. Trans-

1 BMF v. 13.10.2010 – IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl. I 2010, 774 – VerwGr.FVerl.

2 Unzutreffend JAHNDORF, FR 2008, 101 (110), der die Auffassung vertritt, die Regelung des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG betreffe „nur die Sachverhalte einer Funktionsverlagerung vom Inland ins Ausland.“

3 BMF v. 13.10.2010 – IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl. I 2010, 774 – VerwGr.FVerl.

ferpaketbewertung) erfolgen müsse. Aus dieser Gesetzesformulierung wurde jedoch nicht deutlich, ob sich bei Funktionsverlagerungen das Erfordernis der nicht feststellbaren Fremdvergleichswerte auf die im Transferpaket enthaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter bzw. Vorteile oder auf das Transferpaket als Ganzes beziehen soll. Erst durch die im Jahr 2010 erfolgte erneute Änderung des § 1 AStG (im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 8.4.2010¹) wurde mittlerweile klargestellt, dass die ertragswertorientierte Gesamtbewertung dann vorzunehmen ist, wenn „für das Transferpaket als Ganzes“ keine zumindest eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte vorliegen.

Durch die **ertragswertorientierte Gesamtbewertung** soll das eigentliche Gesetzesziel erreicht werden, nämlich die Aufdeckung des Übergangs **immaterieller Wirtschaftsgüter** und sonstiger Vorteile (vgl. Anm. 1).² Diese Wirtschaftsgüter und Vorteile sind naturgemäß physisch nicht greifbar, sondern treten erst durch die von ihnen verursachten Aufwendungen und Erträge in Erscheinung.

Der Begriff „**Transferpaket**“ ist **keine Neuschöpfung** des Gesetzgebers bzw. der FinVerw., sondern wurde bereits vor der Erwähnung im neuen § 1 AStG in der einschlägigen Fachliteratur verwendet³ und scheint in der Betriebswirtschaftslehre anerkannt und verbreitet zu sein. Von daher ist es nicht nachvollziehbar, wenn einer der namhaftesten ehemaligen Steuerrichter dem Gesetzgeber vorwirft, dass dieser sich durch die Verwendung des Begriffes „Transferpaket“ angeblich „bewusst in den Bereich des Unpräzisen und der Unsicherheiten flüchtet“.⁴

Wichtig ist die Feststellung, dass eine Funktionsverlagerung weder nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt noch nach ihrer rechtlichen Definition eine **bloße Einzeltransaktion von Wirtschaftsgütern** darstellt.⁵ In § 1 Abs. 7 Satz 1 FVerlV heißt es in aller Klarheit, dass eine Funktionsverlagerung im Gesetzessinn nicht vorliegt, wenn „ausschließlich Wirtschaftsgüter veräußert oder zur Nutzung überlassen werden“. Eine Funktionsverlagerung i.S.d. Gesetzes liegt vielmehr erst dann vor, wenn ein betrieblicher Organismus, d.h. eine **Organisationseinheit**, verlagert wird. Typischerweise bedeutet dies die Verlagerung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen, ständig ausgeübten betrieblichen Aufgaben, Entscheidungskompetenzen, Rechten, geschäftswert-

1 BGBl. I 2010, 386.

2 So ausdrücklich auch die Begründung zu § 1 Abs. 3 FVerlV: „Die in einem Transferpaket enthaltenen Vorteile, die im Rahmen einer Einzelpreisbestimmung ... häufig nicht erkennbar sind, werden erst durch die Betrachtung der insgesamt übergehenden Chancen und Risiken sichtbar.“

3 S. z.B. BODENMÜLLER, S. 208; LOOKS, S. 41; SERG, S. 204.

4 S. WASSERMEYER, DB 2007, 535 (538).

5 Anderer Auffassung BLUMERS, BB 2007, 1757 (1759): „Analysiert man Funktionsübertragungen im Einzelnen, dann bleibt bei zutreffender Detailanalyse nichts übrig, was nicht als ein einzelnes Wirtschaftsgut identifiziert und ggf. auch bewertet werden könnte.“ Unzutreffend ebenso DITZ, DStR 2006, 1627; WASSERMEYER, DB 2007, 535 (538).

bildenden Faktoren (Ruf, Mitarbeiterqualität etc.) sowie Ertragschancen und -risiken. Zumeist wird hierbei auch eingearbeitetes Fachpersonal umgesetzt bzw. vorübergehend überlassen, damit der Übernehmer der Funktion ad hoc Gewinne erzielen und Anlaufverluste vermeiden kann. Zudem besteht im Konzern zumeist zumindest de facto ein Wettbewerbsverbot zugunsten des Konzernunternehmens, dem bestimmte Aufgaben zugewiesen werden.

Dem Erwerber kommt es üblicherweise somit nicht nur auf den Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter an, schon gar nicht auf den Erwerb materieller Wirtschaftsgüter, die er jederzeit woanders einkaufen kann, sondern in erster Linie auf die Übernahme einer bereits bestehenden und erprobten Organisationseinheit. Der Gesetzgeber stellt daher folgerichtig bei der Bemessung des fremdüblichen Entgelts zu Recht grundsätzlich nicht auf die Summe der Werte der Einzelwirtschaftsgüter, sondern auf die **verlagerte Ertragskraft** (= Gewinnpotential) ab, so wie dies auch zwischen fremden Dritten üblich ist. Auch der BFH hat im Urteil vom 15.9.2004 hervorgehoben, dass der Wert eines Unternehmens vor allem von dessen Ertragskraft – also eben gerade nicht vom Wert der übertragenen Einzelwirtschaftsgüter – bestimmt wird und dass Grundlage für die Berechnung der Ertragskraft der nachhaltig erzielbare Reingewinn ist.¹ Es ist nicht ersichtlich, warum dies nur für die Übertragung ganzer Unternehmen im Inland und nicht auch für die grenzüberschreitende Verlagerung von organischen Unternehmensteilen gelten sollte.

Daran ändert im Grundsatz auch nichts die Tatsache, dass bei einer Funktionsverlagerung ins Ausland ggf. neue Produktionsanlagen errichtet, neues Personal angeworben und angelernt, neue Genehmigungen bei den örtlichen Behörden eingeholt und neue Infrastrukturen geschaffen werden müssen. Dies beweist der Abschluss von Franchiseverträgen zwischen fremden Dritten, bei denen genau diese Probleme auch vorliegen und trotzdem vom Gesamtumsatz bzw. -ertrag abhängige Entgelte für die Überlassung von Markenzeichen, Know-how und **erprobten Betriebssystemen** gezahlt werden. Würde diese Organisationseinheit tatsächlich bei einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung zerstört, wäre nicht nachvollziehbar, warum dann die Funktionsverlagerung überhaupt vorgenommen wird und nicht statt dessen – ohne Inanspruchnahme der Wirtschaftsgüter und Vorteile des abgebenden Unternehmens – eine neue Struktur im Ausland aufgebaut wird.

Es versteht sich im Übrigen von selbst, dass die Überlassung der vorgenannten immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile noch keine Garantie dafür darstellt, dass der Funktionsübernehmer nicht trotzdem Verluste erleidet. Dies wird in beeindruckender Weise bei Mode-Filialunternehmen demonstriert, die in vergleichbar gestalteten Shops dieselben Modemarken verkaufen und nach einheitlichen Strukturen organisiert sind und trotzdem je nach der örtlichen Lage der Shops und der Mitarbeiterqualität profitabel sind

¹ Vgl. BFH v. 15.9.2004 – I R 7/02, BStBl. II 2005, 867.

oder so nachhaltige und hohe Verluste erleiden, dass einzelne Filialen wieder geschlossen werden müssen. Gleiches gilt für Franchise-Unternehmen.

Der in der Literatur eingeforderte Grundsatz der **Einzelbewertung** kann allenfalls Relevanz entfalten, wenn es um die **Bilanzierung** der übertragenen Wirtschaftsgüter **beim aufnehmenden Unternehmen** geht. Bei der **Angemessenheitsbeurteilung** von Entgelten für Geschäftsbeziehungen hingegen sind steuerliche oder handelsrechtliche Bewertungsgrundsätze irrelevant.¹ Vielmehr ist hierfür allein entscheidend, welches Entgelt fremde Dritte vereinbaren würden. In der Wirtschaftspresse kann tagtäglich nachgelesen werden, dass bei Verkäufen von Unternehmen bzw. Unternehmensteilen zwischen voneinander unabhängigen Dritten bei der Entgeltsbemessung auf die verlagerte Ertragskraft abgestellt wird.² Demzufolge stellt auch die OECD in den Tz. 6.29, 9.65, 9.93 und 9.19 der OECD-Leitlinien 2010 nicht auf einzelne Wirtschaftsgüter, sondern auf das „profit potential“ bzw. die erwarteten Erträge („anticipated benefits“) ab.

Der in der Literatur erhobene Vorwurf³, dass in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG der Grundsatz der Einzelbewertung ohne Not aufgegeben worden sei, obwohl z.B. § 2 Abs. 1 BewG ausdrücklich vorschreibe, dass jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten sei, kann nach all dem nicht überzeugen (Näheres zur abweichenden Meinung s. Anm. 101). Zum einen wird hierbei verkannt, dass das BewG einen objektivierten Wert sucht (z.B. für Zwecke der Erbschaftsteuer), wohingegen das Außensteuergesetz den Preis sucht, der in einer bestimmten Situation zwischen fremden Dritten ausgehandelt würde und hierbei im Gegensatz zum BewG auch Besonderheiten im persönlichen Bereich berücksichtigt (z.B. Verkaufsdruck). Zudem weigern sich die Kritiker hartnäckig, die Frage zu beantworten, wie bei einer Einzelbewertung die Besteuerung des Übergangs immaterieller Werte bzw. Vorteile sichergestellt werden kann bzw. wie ein ggf. übergegangener (anteiliger) Geschäftswert einzeln bewertet werden kann.

Eine Wertfindung für den verlagerten Unternehmensteil anhand der Summe der **Einzelwerte** der Wirtschaftsgüter kann somit lediglich dann in Betracht kommen, wenn keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter/Vorteile verlagert werden. Typische Beispielfälle hierfür sind die Einschaltung von Shared Service Centers für die Erbringung von Hilfsfunktionen, von Lohnfertignern oder Vertriebsgesellschaften mit geringen immateriellen Wirtschaftsgütern und Risiken.⁴

1 Auch WASSERMAYER/BAUMHOFF/GREINERT in F/W/B/S, § 1 AStG Anm. V 87, verweisen immer wieder auf die Grundsätze des Bewertungsgesetzes und verkennen hierbei, dass fremde Dritte, wenn sie einen Preis aushandeln, hierbei wohl kaum ins Bewertungsgesetz schauen.

2 S. auch die Ausführungen der OECD-Leitlinien Tz. 1.43 zu den sog. „Package Deals“. S. auch BFH v. 15.9.2004 – I R 7/02, BStBl. II 2005, 868.

3 S. z.B. WASSERMAYER, FR 2008, 67.

4 Gl.A. LOOKS, S. 12.

- 65 Gerade in den Fällen, in denen es den Beteiligten darauf ankommt, Gewinnpotential zu übertragen (z.B. durch Errichtung sog. „Prinzipal-Strukturen“) und die Übertragung bestimmter einzelner Vermögenswerte wirtschaftlich unabdingbar ist, um dem Gesamtgeschäft aus Sicht der Beteiligten einen Sinn zu geben, ist nicht etwa eine Einzelbewertung, sondern die Gesamtbewertung wirtschaftlich angemessen. Bei der Errichtung von Prinzipalstrukturen ist die Übertragung von Gewinnpotential überhaupt nur dann operativ umsetzbar, wenn in Zusammenhang mit der Verlagerung der notwendigen immateriellen Wirtschaftsgüter (z.B. Produktions-Know-how oder Kundenstamm) auch die Managementfunktionen (Entscheidungskompetenzen) übertragen werden, damit der Prinzipal das übernommene Gewinnpotential realisieren kann. Die einzelnen immateriellen Wirtschaftsgüter sind dann so stark voneinander abhängig, dass eine Einzelbewertung den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht gerecht würde.¹ Stattdessen ist in solchen Fällen der Wert des verlagerten Transferpaketes wie beim Unternehmenskauf als Ganzes auf der Grundlage des „Going Concern“ zu ermitteln.²
- 66 In der Praxis kommt es vielfach wegen folgender Fragen zu Meinungsstretigkeiten:
- Geht bei einer Funktionsverlagerung der **Geschäftswert** des abgebenden Unternehmens über?
 - Geht er auch dann – ggf. anteilig – über, wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden?

Vielfach wird die Ansicht vertreten, dass ein Geschäftswert entweder nur ganz oder gar nicht übergehen könne, und dass er nur dann vollständig übergehen könne, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen würden – also nur bei der Übertragung eines Betriebs bzw. Teilbetriebs. Werde hingegen nur eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehalten, seien die Voraussetzungen für die Annahme einer (Teil-)Betriebsübertragung nicht gegeben. Dies habe zur Folge, dass der Geschäftswert nicht übergehe und folglich auch nicht entgolten zu werden brauche. Statt der Versteuerung des übergegangenen Geschäftswerts müsse es im Gegenteil bei dem verlagernden Unternehmen zu einer Teilwertabschreibung auf den zurückbehaltenen und infolge der Funktionsverlagerung untergegangenen bzw. geschmälereten Geschäftswert kommen – sofern ein Geschäftswert bisher bilanziert war.

Richtigerweise ist hingegen zu beachten, dass ein **Geschäftswert** auch dann übergehen kann, wenn nicht **alle wesentlichen** Betriebsgrundlagen (z.B. Grundbesitz) übertragen werden.³ Auch im Urteil vom 16.6.2004 hat der

1 Gl.A. BRÜNINGHAUS, WPg 2006, Sonderheft über den IDW Congress vom 19.–20.9.2005, 134.

2 Vgl. BORSTELL in Vögele/Borstell/Engler³, Rz. Q 371 und deutlicher noch in der 2. Aufl. 2004, Rz. N 396.

3 Vgl. BFH v. 15.9.2004 – I R 7/02, BStBl. II 2005, 867.

BFH entschieden, dass das FG in einem Streitfall, in dem ein Einzelunternehmer mit Ausnahme des Grundbesitzes alle Aktiva und Passiva auf eine von ihm beherrschte GmbH übertragen hatte, zutreffend davon ausgegangen sei, dass zu den übertragenen Werten ein etwaiger originärer Geschäftswert gehörte. Für die Zuordnung der geschäftswertbildenden Faktoren müsse festgestellt werden, ob und inwieweit Gewinnaussichten des bislang bestehenden auf das neu gegründete Unternehmen übergegangen sind. Im Streitfall sei dies zu bejahen, da die GmbH in der Lage gewesen sei, das bisherige Einzelunternehmen langfristig fortzuführen. Zu diesem Zweck seien der GmbH nicht nur sämtliche bilanziell erfassten Aktiva mit Ausnahme des Immobilienvermögens, sondern auch die maßgeblichen **geschäftswertbildenden immateriellen Faktoren**, wie insbesondere der Ruf des Einzelunternehmens, der Kundenstamm und die **Betriebsorganisation** übertragen worden. Mit Recht habe das FG auch darauf abgestellt, dass der GmbH die Handelsfirma übertragen wurde und dass überdies auch die Rechte und Pflichten aus den Arbeitsverhältnissen auf die GmbH übergegangen seien. Der Argumentation der Klägerin, dass der Geschäftswert in vollem Umfang in ihrem Betriebsvermögen verblieben sei und allenfalls für die Dauer des Immobilien-Pachtverhältnisses zur Nutzung überlassen worden sei und schon deshalb nicht (partiell) aus ihrem Betriebsvermögen habe entnommen werden können, weil er nicht privatisierbar sei, sei das FG zu Recht nicht gefolgt.¹

Ob der Geschäftswert (ggf. partiell) übergegangen ist, hängt somit nach der BFH-Rechtsprechung **nicht von der (Teil-)Betriebsseigenschaft**, sondern entscheidend davon ab, ob die **geschäftswertbildenden Faktoren** übergegangen sind.² Der Geschäftswert ist Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens. Werden diese Chancen übertragen, muss der Geschäftswert folgen.³ Aus der BFH-Rechtsprechung lassen sich – auch wenn diese Frage noch nicht ausdrücklich entschieden worden ist – gewichtige Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass ein Geschäftswert auch lediglich **partiell** übergehen kann.⁴

1 BFH v. 16.6.2004 – X R 34/03, BStBl. II 2005, 378.

2 So auch BUCIEK, DSz 2005, 128: Wenn zwischen Nahestehenden Betriebsmittel übertragen werden, „vermittels derer der Erwerber das Unternehmen fortführen kann, geht der BFH davon aus, dass ein fremder Erwerber nicht nur den Substanzwert der WG, sondern auch ein damit verbundenes Gewinnpotential hätte entgelten müssen. ... Dies gilt unabhängig davon, ob die übertragenen WG einen Teilbetrieb im zivil- oder steuerrechtlichen Sinne bilden.“

3 So auch LOOKS, Funktionsverlagerungen, in EUROFORUM Verlag GmbH (Hrsg.), Verrechnungspreise und Betriebsstättengewinnermittlung, Lektion 11, Düsseldorf 2006, S. 41.

4 Vgl. hierzu BFH v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576; v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771; v. 16.6.2004 – X R 34/03, BStBl. II 2005, 378. Gl.A. LOOKS, Funktionsverlagerungen, in EUROFORUM Verlag GmbH (Hrsg.), Verrechnungspreise und Betriebsstättengewinnermittlung, Lektion 11, Düsseldorf 2006, S. 62. Ebenso SERG, S. 204 ff.

Soweit der Wert des Transferpakets, der sich im Gewinnpotential (= Ertragskraft) ausdrückt, die Summe der Einzelwerte¹ der übertragenen Wirtschaftsgüter übersteigt, ist beim übernehmenden Unternehmen ein Geschäftswert zu aktivieren.

- 67 Die mitunter aufgestellte These, wonach eine Entgeltspflicht (bzw. Korrekturmöglichkeit der FinVerw.) nur dann besteht, wenn die übergegangenen Vorteile bereits zu einem **Wirtschaftsgut** erstarkt sind, geht an der Sache vorbei. Die Rechtsprechung macht das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung davon abhängig, dass dem Gesellschafter Vorteile (nicht: Wirtschaftsgüter) zugewandt worden sind. Nach § 1 AStG interessiert allein, ob Geschäftsbeziehungen (nicht: Wirtschaftsgüter) fremdüblich entgolten worden sind. Dass auch Vorteile, die noch nicht zu einem Wirtschaftsgut erstarkt sind, Gegenstand von Geschäftsbeziehungen sein können, dürfte unstreitig sein.²

- 68 **Anschaffungskosten, Nebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten** als Folgekosten eines Erwerbsvorgangs sind erfolgsneutral zu behandeln. Dies gilt für den Erwerb ganzer Unternehmen, für den Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und auch für den Erwerb von Sachgesamtheiten bei Funktionsverlagerungen. Der Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungsvorgängen gilt unabhängig davon, ob – wie im Regelfall – ein (positiver) Kaufpreis entrichtet wird oder ob eine Zuzahlung an den Erwerber geleistet wird. Auch in solchen Fällen steht das Realisationsprinzip dem Ausweis eines Anschaffungs„gewinns“ beim Erwerber entgegen.

Bei einer **Zuzahlung** des Veräußerers auf den Verkauf einer Beteiligung ist zu unterscheiden, ob sie als negativer Kaufpreis für die Beteiligung selbst („Badwill“) oder als Entgelt für Risikoübernahmen des Erwerbers (z.B. für die Übernahme einer selbstschuldnerischen Bürgschaft, aus der eine Inanspruchnahme droht) anzusehen ist.

Zuzahlungen im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs führen nach h.M. nicht zum passiven Ausweis „negativer Anschaffungskosten“, da „Anschaffungskosten“ (§ 255 Abs. 1 HGB) begrifflich Aufwendungen voraussetzen, die der erwerbende Steuerpflichtige geleistet hat. Somit kommt bei zu bilanzierenden Anschaffungskosten lediglich eine Minderung eines positiven Ansatzes aufgrund nachträglicher Erstattung geleisteter Aufwendungen (ggf. bis zum Ansatz Null) in Betracht. Ob mit der Zuzahlung ein negativer Geschäftswert realisiert worden und bei dem Erwerber zu passivieren ist kann dahinstehen, denn im Hinblick auf das Erfordernis einer erfolgsneutralen Behandlung des Anschaffungsvorgangs wäre bei dem Erwerber ein „passiver

1 Maßgebend ist der Fremdpreis dieser Einzelwirtschaftsgüter und nicht etwa der Buchwert.

2 Gl.A. Looks, Funktionsverlagerungen, in EUROFORUM Verlag GmbH (Hrsg.), Verrechnungspreise und Betriebsstättengewinnermittlung, Lektion 11, Düsseldorf 2006, S. 34–37.

Ausgleichsposten“ auszuweisen. Im Ergebnis ist somit, sofern mit der Zuzahlung keine neben die Anschaffung tretende Verpflichtung des Erwerbers abgegolten worden ist, der gezahlte Betrag in der Bilanz des Erwerbers zu passivieren.¹

Bei dem Unternehmen, das eine Zuzahlung auf die Veräußerung eines Unternehmens(teils) leistet, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben, sofern die Zuzahlung kein Entgelt für sonstige Verpflichtungen des Erwerbs darstellt. Die Zuzahlungen dürfen beim Veräußerer nicht etwa als Aufwendungen zur Steigerung seines Geschäftswertes aktiviert werden, weil nicht etwa ein Geschäftswert von einem Dritten entgeltlich erworben wird, sondern allenfalls eigene Aufwendungen zur Steigerung des Geschäftswertes in den verbliebenen, nicht veräußerten Unternehmensteilen vorliegen, die einem Aktivierungsverbot unterliegen.²

Aufwendungen für den Erwerb eines (Teil-)Betriebs zum **Zwecke der Stilllegung** (Ausschaltung eines Konkurrenten) sind keine AK, sondern Aufwendungen zur Verbesserung des eigenen Geschäftswerts und damit sofort abziehbar, sofern sie nicht AK für Einzelwirtschaftsgüter sind.³

4. Zu § 1 Abs. 4 FVerlV (Begriff „Gewinnpotential“)

Falls der Wert des übertragenen bzw. überlassenen Transferpaketes nicht aus einem tatsächlichen Preisvergleich abgeleitet werden kann und somit anhand eines hypothetischen Fremdvergleichs zu ermitteln ist, muss zunächst ein **potentieller Einigungsbereich** ermittelt werden. Hierdurch lässt sich die Frage beantworten, ob es einen Einigungsbereich gibt und ob die Geschäftsbeziehung demzufolge zwischen fremden Dritten überhaupt zustande gekommen wäre. Dies ist zu verneinen, wenn der Mindestpreis des einen Geschäftspartners über dem Höchstpreis des anderen Geschäftspartners liegt. 69

Um den Mindestpreis des funktionsverlagernden Unternehmens sowie den Höchstpreis des funktionsübernehmenden Unternehmens für das Transferpaket – und somit den Einigungsbereich – ermitteln zu können, ist es erforderlich, sowohl den Schwund an Gewinnpotential (= Ertragskraft) des verlagernden Unternehmens als auch den Zuwachs an Gewinnpotential bei dem übernehmenden Unternehmen zu ermitteln. Wenn von einem Einigungsbereich die Rede ist, wird bereits deutlich, dass der Wert des Transferpaketes eher selten in einer punktgenauen fixen Größe, sondern regelmäßig nur in einer Bandbreite mehrerer Werte darstellbar ist. In diesem Sinne entschied der BFH zunächst im Urteil vom 17.10.2001⁴ für den tatsächlichen Fremdvergleich, indem er vom Fremdvergleichspreis als einer „Bandbreite“ 70

1 BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; Anm. CHRISTIANSEN, HFR 2006, 867.

2 Vgl. WEBER-GRELLET in Schmidt³⁰, § 5 EStG Rz. 226.

3 Vgl. BFH v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442; WEBER-GRELLET in Schmidt³⁰, § 5 EStG Rz. 222.

4 BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171.