

Deutsche Tochter im internationalen Konzern

Gesellschaftsrecht, Arbeitsrecht, Steuerrecht, Datenschutz, Compliance, Kartellrecht

Bearbeitet von

Von Dr. Marc Hilber, LL.M., Rechtsanwalt, Dr. Gunnar Knorr, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stephan Müller, Rechtsanwalt, Myriam Schilling, Rechtsanwältin, und Dr. Gilbert Wurth, Rechtsanwalt, Unter Mitwirkung von Dr. Daniel Dohrn, Rechtsanwalt, Dr. Günter Seulen, Rechtsanwalt, und Dr. Simon Spangler, LL.M., Rechtsanwalt

oft eine gewisse Vorleistungspflicht des Auftraggebers, welche die Vorfinanzierung beim Auftragnehmer – jedenfalls teil- bzw. zeitweise – entfallen lässt.

dd) Gewinnorientierte Methoden

Neben den drei Standardmethoden enthalten die OECD-Grundsätze noch weitere, sog. Gewinnorientierte Methoden. Diese Methoden gehen im Grundsatz davon aus, den insgesamt aus einer Geschäftstätigkeit durch eine Gruppe verbundener Unternehmen erzielten Gewinn angemessen auf die einzelnen Funktionsebenen und Gesellschaften aufzuteilen. Die gewinnorientierten Methoden werden in der Praxis weit häufiger für die Ermittlung von Verrechnungspreisen herangezogen als die Standardmethoden. Entsprechend wurde die Trennung in zwei Kapitel, eines für die Standardmethoden und eines für die Gewinnorientierten Methoden, mit Überarbeitung der OECD-Grundsätze im Jahr 2010 aufgegeben. Innerhalb der Gewinnorientierten Methoden gibt es im Wesentlichen zwei Methoden, die wiederum in unterschiedlicher Ausprägung angewandt werden können. 45

Die erste der beiden Methoden, die Gewinnaufteilungsmethode (englisch: Profit Split Method – PSM) verfährt so, dass der Gesamtgewinn des Konzerns innerhalb der an der Wertschöpfung beteiligten Unternehmen angemessen aufgeteilt wird. Kern der Methode bildet daher die Bildung eines sachgerechten Aufteilungsmaßstabes für den Gesamtgewinn. 46

Im Wesentlichen stehen wiederum drei Aufteilungskonzepte zur Verfügung. Eines davon ist die Beitragsanalyse (englisch: contribution analysis), bei welcher die Wertschöpfungskette innerhalb des Konzerns untersucht und jedem beteiligten Konzernunternehmen im Rahmen der Wertschöpfungskette sein Anteil am Gewinn entsprechend des Beitrages zur Wertschöpfungskette zugewiesen wird. Diese Aufteilung anhand der Beiträge zur Wertschöpfung setzt aber eine Bewertung und Gewichtung zwischen den jeweiligen Beiträgen zur Gesamtwertschöpfung voraus, welche relativ anfällig für Auseinandersetzungen ist. Insbesondere dort, wo die Gesamtwertschöpfungskette im Konzern relativ weit verschachtelt bzw. verstreut ist oder wo nicht unerhebliche Teile des Wertes auf von verschiedenen Gesellschaften bereitgestellten immateriellen Wirtschaftsgütern beruhen, wird es daher in der Praxis schwer fallen, eine angemessene Aufteilung der jeweiligen Beiträge zur Gesamtwertschöpfung vorzunehmen. 47

In solchen Fällen muss dann auf andere Aufteilungsmaßstäbe, wie etwa den der vergleichenden Gewinnaufteilungsmethode (englisch: comparable profit split) zurückgegriffen werden. Diese Methode beruht darauf, anders als die Vergleichspreismethode nicht einen zwischen fremden Dritten üblichen Preis für eine bestimmte Leistung zu finden, sondern eine letztlich zwischen fremden Dritten übliche Aufteilung des Gewinns für die entsprechenden Anteile an der Wertschöpfung. Hierdurch wird zwar der unmittelbare Bedarf nach vergleichbaren Marktpreisen umgangen, es bleibt jedoch auch in solchen Konstellationen bisweilen schwer, an- 48

gemessene vergleichbare Gewinnaufteilungen auszumachen. Wo Wertschöpfung in erheblichem Teil aus immateriellen Wirtschaftsgütern herrührt, gibt es aber durchaus Raum für die Anwendung dieser Methode, da sich hier oft auch fremdübliche Aufteilungen des Gewinns ermitteln und nachvollziehen lassen.

- 49 Daneben besteht die Möglichkeit, den Gewinn anhand der Residualgewinnanalyse (englisch: residual profit split) aufzuteilen. Das Vorgehen zur Verrechnungspreisermittlung ist nach dieser Methode zweistufig. Einerseits erfolgt eine direkte Allokation von Gewinnen für die jeweils übernommenen Funktionen und Risiken sowie Kapitaleinsatz. Für das eingesetzte Kapital lässt sich relativ einfach eine marktübliche Verzinsung ermitteln und zugrunde legen (englisch: Return on Capital Employed – ROCE). Für die verbleibenden Funktionen findet man eine Vergütung üblicherweise aus den jeweils für diese einfachen Funktionen ermittelbaren marktüblichen Preisen. Anschließend wird der verbleibende Gewinn auf diejenigen Beiträge verteilt, welche im Einsatz bzw. Bereitstellen immaterieller Wirtschaftsgüter liegen. Sofern mehrere Beteiligte immaterielle Wirtschaftsgüter in die Wertschöpfung einbringen, wird der Residualgewinn auf jeweils Beteiligten anhand dieser Wirtschaftsgüter verteilt. Letztlich ist dies aber nur dann sinnvoll möglich, wenn die immateriellen Wirtschaftsgüter und ihr Anteil an der Wertschöpfung beziffert werden können. Bei Bereitstellung von immateriellen Wirtschaftsgütern durch einen einzigen Nahestehenden wird dies regelmäßig gelingen, bei mehreren Beteiligten wird dies in der Praxis schwieriger. Gegebenenfalls müssen sonst andere Methoden gewählt werden.

ee) transaktionsbezogene Nettomargenmethode

- 50 Neben der Gewinnaufteilungsmethode gibt es die sog. transaktionsbezogene Nettomargenmethode (englisch: Transactional Net Margin Method – TNMM). Nach dieser Methode ermittelt man die angemessene Vergütung durch Berechnung eines angemessenen Gewinnrahmens. Dieser Gewinnrahmen wird wiederum festgelegt, indem man eine bestimmte Kennzahl von Vergleichsunternehmen heranzieht, welche die bei diesen auf eine bestimmte Basis bemessenen Gewinne beschreibt. Diese Kennzahl soll möglichst präzise die für diese Art von Unternehmen entstehende Gewinnhöhe beschreiben, sie wird daher als Gewinnhöhenindikator (englisch: profit level indicator – pli) bezeichnet.
- 51 In der Praxis haben sich für verschiedene, typische Betätigungsformen verschiedene Gewinnhöhenindikatoren als gebräuchlich herausgebildet. So findet sich bei Unternehmen, welche in erster Linie mit eingesetztem Kapital arbeiten, häufig die Rendite auf eingesetztes Kapital (englisch: Return on Capital Employed – ROCE) als Kennzahl. Bei Vertriebsgesellschaften wird international zumeist auf die sog. Berry Ratio, also das Verhältnis von Rohgewinn zu den operativen Kosten, eingesetzt. Dies beruht darauf, dass der Wirtschaftswissenschaftler Charles Berry herausfand, dass bei Vertriebsgesellschaften dieser Quotient unabhängig

von Branche und Ort der Betätigung eines Unternehmens relativ konstant ist, so dass er offenbar einen angemessenen Indikator für übliche Gewinnhöhen bildet. Alternativ kann man auf Umsatzrenditen zurückgreifen, wobei diese besonders hohe oder besonders geringe Beiträge zur Wertschöpfung nicht berücksichtigen. Bei Herstellungsunternehmen wird häufig der Quotient von operativem Ergebnis zu Vollkosten herangezogen.

Die Anwendung der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode war lange umstritten, da sie methodisch nicht bei der Preisermittlung, sondern bei der Gewinnaufteilung ansetzt.³¹ Auch enthält sie gewisse Unschärfen, wenn es um die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Umständen, wie etwa besonderen Marktgegebenheiten, geht. Hier wird regelmäßig ein Vergleich der Profitabilität mit Unternehmen angestellt, welche diesen Marktgegebenheiten nicht unterliegen. Letztlich ist die Methode dennoch inzwischen anerkannt, weil sie – trotz aller Unschärfen – präzisere Ergebnisse erzielt als Fremdvergleichspreise, die dann für die Umstände des Einzelfalles mit Zu- oder Abschlägen versehen werden müssen. Insofern hat sich die transaktionsbezogene Nettomargenmethode in der Praxis insbesondere deshalb durchgesetzt, weil die erforderlichen Vergleichswerte und die Sicherung der Vergleichbarkeit in diesem Verfahren deutlich besser zu ermitteln sind als dies bei der Suche nach unmittelbar vergleichbaren Transaktionen der Fall ist. Entsprechend werden die Gewinnaufteilungsmethoden inzwischen von der OECD mit den anderen Methoden als gleichrangig angesehen. 52

b) Verwaltungsgrundsätze-Verfahren und § 1 Abs. 3 AStG

Weder in der Abgabenordnung, noch in den einzelnen Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetzen findet sich eine Regelung zur Bestimmung von Verrechnungspreisen. Dennoch spielen im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung die Verrechnungspreise eine immer größere Rolle. Dies hat das Bundesfinanzministerium dazu bewogen, selbst entsprechende Regelungen zu erlassen. Dies geschah mit dem BMF-Schreiben „betreffend Grundsätze für die Prüfung der Einkünfteabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren)“³². Nachfolgend hat der Gesetzgeber in § 1 Abs. 3 AStG zudem einige wesentliche Eckpunkte der Verrechnungspreisfindung kodifiziert. 53

Das BMF-Schreiben ist, ebenso wie die Regelung in § 1 Abs. 3 AStG, älter als die letzte Revision der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, mit welcher die Gewinnaufteilungsmethoden mit den Standardmethoden gleichgesetzt wurden. Insofern ist das Vorgehen im Gesetz und in den Verwaltungsgrundsätzen nicht ganz mit dem der OECD übereinstimmend, es wird jedoch in der Praxis möglich 54

³¹ Vgl. Stellungnahme des BMF zum Verrechnungspreisbericht des OECD-Rates vom 13.7.1995, IStR 1995, 384.

³² BMF 12.4.2005 – IV B 4-S 1341-1/05, BStBl. I 2005, 570.

sein, insbesondere die inzwischen gestiegene Bedeutung der gewinnbasierten Aufteilungsverfahren zu berücksichtigen und diese anzuwenden, wenn nicht nach den ehemaligen Standardmethoden bereits absolut vergleichbare Transaktionen und Preise zu ermitteln sind.³³

55 Nach der gesetzlichen Regelung ist für grenzüberschreitende Transaktionen zwischen nahestehenden Personen³⁴ zunächst ein Fremdvergleichspreis anzusetzen, welcher sich nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufsmethode oder der Kostenaufschlagmethode ergibt. Sofern erforderlich, sind sachgerechte Anpassungen vorzunehmen, um der gegenüber den Vergleichstransaktionen abweichenden Risikoverteilung gerecht zu werden. Auf diese Weise wird versucht, möglichst viele Preisermittlungen nach den ehemaligen OECD-Standardmethoden vorzunehmen. Sofern nur eingeschränkt vergleichbare Transaktionen zur Verfügung stehen, soll die Bandbreite der Preise, die zwischen fremden Dritten ermittelt wurden, zudem eingengt werden. Nur, wenn eine Verrechnungspreisbestimmung hiernach nicht möglich ist, soll nach § 1 Abs. 3 AStG die Ermittlung von Verrechnungspreisen nach den gewinnorientierten Methoden erfolgen. Die gesetzliche Regelung geht nicht viel tiefer, insbesondere enthält sie keine näheren Ausführungen dazu, wie die namentlich in ihr benannten Methoden im Einzelnen angewendet werden können oder wie genau sachgerechte Anpassungen von Fremdvergleichspreisen zur Abbildung der konkreten Risiko- und Funktionsverteilung des Steuerpflichtigen erfolgen können.

56 Die detaillierte Ermittlung angemessener Verrechnungspreise erfolgt aus Sicht der Finanzverwaltung somit nach den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren. Hiernach ist zunächst festzulegen, ob die zu vergütende Funktion eine Routinefunktion ist. Insgesamt werden Funktionen und Risiken innerhalb der Gruppe verbundener Unternehmen analysiert. Dadurch lässt sich ermitteln, welche Funktion die in Deutschland steuerpflichtige Gesellschaft im Konzern ausübt, so dass dann auch feststeht, welche Funktion dieser Gesellschaft zu vergüten ist. Letztlich ist diese Funktions- und Risikoanalyse auch erforderlich, um die Vergleichbarkeit der zu vergütenden Tätigkeit mit Preisen zwischen unabhängigen Dritten zu ermitteln.

57 Im Ergebnis ist nach den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren die in Deutschland steuerpflichtige Gesellschaft in Abhängigkeit von den Funktionen und Risiken, welche die Gesellschaft trägt, in eine von drei Gruppen einzuordnen. Unterschieden wird hierbei zwischen einem Unternehmen, welches reine Routinefunktionen ausübt, einem Unternehmen, welches Strategieträger oder „Entrepreneur“ ist, und einem Unternehmen, welches in keine der beiden vorgenannten Kategorien fällt. Für Unternehmen der beiden letzten Kategorien sehen die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren ausdrücklich vor, dass die transaktionsbezogene Nettomargenme-

³³ Vgl. hierzu § 1 Abs. 3 S. 5 ff. AStG.

³⁴ Nahestehend sind nach § 1 Abs. 2 AStG juristische oder natürliche Personen, zwischen denen eine mittelbare oder unmittelbare, direkte oder indirekte Beteiligungsquote von mindestens 25 % besteht, oder zwischen denen bzw. über die ein Beherrschungsverhältnis besteht.

thode nicht angewendet werden kann. Sie ist aus Sicht der Finanzverwaltung in den Fällen von Funktionen, die über bloße Routinefunktionen hinausgehen, nicht angemessen, weil sie besondere Erfolgsbeiträge des jeweiligen Unternehmens nicht berücksichtigt, sondern anhand allgemeiner Durchschnittswerte vorgeht.

Im Einklang mit dem Diskussionsstand bei Verabschiedung des § 1 Abs. 3 AStG und bei Erlass der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren enthalten diese eine hierarchische Abstufung zwischen den Standardmethoden (CUT, RPM, CP) einerseits und den gewinnorientierten Methoden andererseits.³⁵ Nur dann, wenn die Standardmethoden nicht zu angemessenen Ergebnissen führen, soll ausnahmsweise die Verwendung der gewinnabhängigen Methoden zulässig sein. In der Praxis hat sich dies jedoch weitgehend überholt, da für die in Konzernen üblichen Aufteilungen von Funktionen und Risiken kaum je vergleichbare Transaktionen zwischen nicht verbundenen Dritten ausgemacht werden können und die vorgesehene Anpassung gefundener Fremdvergleichspreise oftmals nicht sachgerecht möglich ist. Folglich hat das Bundesfinanzministerium inzwischen im „Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen“³⁶ auch selbst bereits vorgesehen, Verständigungsverfahren auf Grundlage gewinnbasierter Verrechnungspreismethoden zu führen. Ob dies deren uneingeschränkte Anwendbarkeit nach deutschem Recht bedeutet, ist hingegen fraglich, da man im Falle einer Entscheidung für diese Verfahren auch § 1 Abs. 3 AStG hätte ändern müssen. Umgekehrt hat Deutschland verschiedene Doppelbesteuerungsabkommen auf Grundlage des OECD-Musterabkommens in der Fassung von 2010 bzw. 2014 geschlossen. Diesem Muster liegt bezüglich der Verrechnungspreisfindung jeweils die Fassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze von 2009 zugrunde, so dass sich argumentieren lässt, dass jedenfalls in diesen Fällen die Doppelbesteuerungsabkommen eine Einkünfteabgrenzung auch nach den gewinnorientierten Verfahren zulassen sollten. Da dies jedenfalls teilweise im Widerspruch zur von der Finanzverwaltung geäußerten Ansicht zur Anwendung von Verrechnungspreismethoden steht, begibt sich der Steuerpflichtige jedoch in ein erhöhtes Risiko des Aufgriffs seiner Verrechnungspreise, wenn er auf gewinnbasierte Abgrenzungsmethoden abstellt, obwohl nach dem Gesetzeswortlaut eine der Standardmethoden hätte Anwendung finden müssen.

Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren beschränken die Methodenauswahl weiterhin dadurch, dass die Gewinnvergleichsmethode insgesamt keine Anwendung finden soll. Auch hier begründet sich dies darin, dass ein allgemeiner Gewinnvergleich nur dann, wenn zufällig das Unternehmen relativ durchschnittliche Leistungen erbringt, zu einer angemessenen Vergütung führen würde. Daneben enthalten

³⁵ Vgl. zu den Methoden im Einzelnen → Rn. 32.

³⁶ BMF 5.10.2006 – IV B 4-S 1341-38/06, BStBl. I 2006, 594 – Anlage Mustervorabverständigungsvereinbarung, dortselbst Anlage 1, Ziffer 2.4–2.6.

die Verwaltungsgrundsätze weitere Beschränkungen. So sind etwa nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen nur zulässig, wenn diese bereits im Voraus im Vertrag angelegt waren. Dies wird damit begründet, dass fremde Dritte andernfalls einer rückwirkenden Anpassung nicht zustimmen würden.

60 Bei Anwendung der Standardmethoden findet sich regelmäßig nicht nur ein Fremdvergleichspreis, sondern eine Spanne verschiedener Preise. Entsprechend gibt es eine Bandbreite von möglichen Preisen, welche fremde Dritte für eine solche Leistung vereinbart haben. Grundsätzlich sind alle innerhalb dieser Bandbreite liegenden Vergleichspreise angemessen und daher ist jeder innerhalb der Bandbreite liegende konzerninterne Preis ein angemessener Fremdvergleichspreis.

61 Allerdings sind nur solche Vergleichspreise anzuwenden, bei denen tatsächlich eine Vergleichbarkeit vorliegt. Insbesondere muss geprüft werden, ob die übernommenen Funktionen und Risiken denen der Vergleichsunternehmen entsprechen. Auch die übrigen Vertragsparameter, wie etwa die Natur der Waren oder Dienstleistungen, die vereinbarten Vertragsbedingungen, die Wettbewerbs- und Marktsituation müssen vergleichbar sein, damit ein direkter Fremdvergleich nach den Standardmethoden möglich ist. Im Grunde kann diese Prüfung der Vergleichbarkeit der fremden Preise dazu führen, dass die Preise uneingeschränkt vergleichbar sind, dass sie nicht vergleichbar sind, oder dass sie nach entsprechender Anpassung vergleichbar sind.

62 Bei uneingeschränkt vergleichbaren Preisen aus Geschäftsbeziehungen zwischen unabhängigen Dritten kann die sich bietende Bandbreite von Fremdvergleichspreisen vollends ausgenutzt werden, jeder irgendwie innerhalb der Bandbreite liegende Preis kann angewendet werden. In der Praxis wird es an solchen uneingeschränkt vergleichbaren Preisen jedoch weitgehend fehlen, weil zumeist Funktionen und Risiken nicht ganz vergleichbar sein werden. Im Rahmen des Kapitalmarktes und des Fremdkapitalmarktes mag es ausnahmsweise in der Tat möglich sein, vollständig vergleichbare Transaktionen zu finden. Außerhalb dieser Bereiche wird dies in der Praxis kaum gelingen.

63 Wo keine vollständige Vergleichbarkeit möglich ist, bedarf es dann einer Anpassung der gefundenen Vergleichspreise, um die Abweichungen in Funktions- und Risikoverteilung oder in sonstigen Faktoren für die Preisfindung auszugleichen. Ist dies nicht möglich, scheidet schlussendlich die Findung eines Fremdvergleichs nach den Standardmethoden aus. Dieser Fall soll jedoch nach den Bestimmungen der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren die Ausnahme sein, so dass in der Regel eine Anpassung möglich sein soll.

64 In den Fällen, in denen die Fremdvergleichspreise nicht aus unmittelbar vergleichbaren Transaktionen zwischen fremden Dritten stammen, sondern solche Fremdvergleichspreise erst noch auf die Besonderheiten der konkret untersuchten Leistungsbeziehung angepasst wurden, sehen die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vor, dass die gefundene Bandbreite von Fremdvergleichspreisen einzuengen ist.

Die Einengung der Bandbreite der anwendbaren Fremdvergleichspreise erfolgt hierbei nach der Interquartilmethode. Nach dieser Methode werden alle ermittelten Preise für die betreffende Funktion der Höhe nach aufgereiht. Das vordere und das hintere Viertel der ermittelten Preise, sprich die geringsten und die höchsten Preise, werden dann aus der Bandbreite ausgeschieden. Die verbliebene Interquartilsbandbreite ist dann der Rahmen, innerhalb dessen sich konzerninterne Preisvereinbarungen bewegen dürfen, damit sie als fremdüblich anerkannt werden. Neben der Interquartilmethode dürfen auch andere Verfahren zur Einengung der Bandbreite angewandt werden, wenn der Steuerpflichtige darlegt, weshalb diese Verfahren im konkreten Fall besser geeignet waren, einen angemessenen Preis zu ermitteln. 65

Bei den anzuwendenden Methoden zur Findung von Fremdvergleichspreisen besteht zwischen den Standardmethoden keine Hierarchie, allerdings gibt es typischerweise für die Wiederverkaufspreismethode nur im Bereich des Vertriebs Raum, da sie eine mehrstufige Transaktionskette voraussetzt, welche bei anderen Tätigkeiten, wie etwa der Forschung oder der Herstellung nicht vorkommt. Die Kostenaufschlagmethode hingegen ist regelmäßig nur für die Vergütung von Routinefunktionen zutreffend einsetzbar, da die kostenorientierte Ermittlung des Gewinns Besonderheiten, wie wesentliche immaterielle Vermögensgegenstände oder besondere persönliche Befähigungen, außer Acht lässt. 66

Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren sehen ausnahmsweise auch die Ermittlung von Verrechnungspreisen anhand von Plandaten vor. Dies ist jedoch nur dann gestattet, wenn ein Fremdvergleich insgesamt nicht ermittelbar ist, weil auch nach Anpassungen wegen anderer Funktions- und Risikoverteilung keine plausiblen Ergebnisse ermittelt werden können bzw. eine Anpassung von vorne herein nicht möglich ist. Entsprechendes gilt, wenn die Vergleichbarkeit von Fremdunternehmenstransaktionen nicht mit Sicherheit festgestellt werden kann.³⁷ Auch dann müssen sich die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde gelegten Plandaten auf vorsichtige Gewinnprognosen stützen. Zudem müssen die verwendeten Plandaten aus der gewöhnlichen Planungsrechnung des Unternehmens stammen und dürfen nicht speziell für die Verrechnungspreisfindung erstellt werden. 67

Die Verwendung der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode ist nur subsidiär zu den nicht gewinnorientierten Methoden zulässig, sie setzt also voraus, dass die Standardmethoden kein verwertbares Ergebnis bieten.³⁸ Wenn die Anwendung der Nettomargenmethode grundsätzlich eröffnet ist, bestehen in der Umsetzung der Methode insoweit Beschränkungen, als auch bei der Verwendung dieser Methode die Vergleichswerte für den Gewinnhöhenindikator aus vergleichbaren Transaktionen stammen müssen, für welche eine Funktions- und Risikoanalyse jeweils ähnlich derjenigen des Steuerpflichtigen ausfällt.³⁹ 68

³⁷ BMF 12.4.2005 – IV B 4-S 1341-1/05, BStBl. I 2005, 570 Rn. 3.4.12.6.

³⁸ BMF 12.4.2005 – IV B 4-S 1341-1/05, BStBl. I 2005, 570 Rn. 3.4.10.3.

³⁹ BMF 12.4.2005 – IV B 4-S 1341-1/05, BStBl. I 2005, 570 Rn. 3.4.12.4.

c) Verlagerung von Funktionen

- 69 Eine besondere Regelung findet sich im deutschen Steuerrecht für die sog. „Funktionsverlagerung“. Hierbei geht es um Vorgänge, bei denen innerhalb des Konzerns einzelne Aufgaben von einer deutschen Gesellschaft auf eine ausländische Gesellschaft verlagert werden. Da die Aufteilung des Gesamtgewinns auf verschiedene Gesellschaften innerhalb eines Konzerns davon abhängt, welche Gesellschaften welche Aufgaben wahrnehmen, geht mit einer solchen Verlagerung regelmäßig eine Reduzierung der Profitabilität der deutschen Gesellschaft einher. In diesem Verlust der Funktion im Konzern sieht der deutsche Gesetzgeber eine Maßnahme, welche einer Besteuerung zu unterwerfen sein soll.
- 70 Die Begründung hierfür beruht darauf, dass ein fremder Dritter eine Funktion und die damit verbundenen Wirtschaftsgüter nicht ohne entsprechende Gegenleistung abgeben hätte. Insofern sieht die deutsche Finanzverwaltung die Regelungen zur Funktionsverwaltung als Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes für den besonderen Fall der Verlagerung einer Funktion über die Grenze an. Dies mag in Einzelfällen durchaus zutreffend sein, in der Umsetzung, welche die Vorschriften des § 1 Abs. 3 AStG und der Funktionsverlagerungsverordnung⁴⁰ tatsächlich nehmen, gehen sie jedoch über das, was fremde Dritte in solchen Fällen vereinbart hätten, erheblich hinaus.⁴¹
- 71 Die Funktionsverlagerung ist in § 1 Abs. 3 S. 9 AStG als „Verlagerung einer Funktion einschließlich der Chancen und Risiken und der überlassenen oder übertragenen Wirtschaftsgüter“ legaldefiniert, wobei die Definition wiederum offenlässt, was genau eine Funktion und was genau eine Verlagerung sein soll. Diese Lücke schließt eine zur Funktionsverlagerung ergangene Rechtsverordnung, die sog. Funktionsverlagerungsverordnung. Nach § 1 Abs. 2 der Funktionsverlagerungsverordnung ist eine Funktion „eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden.“ Für eine Funktionsverlagerung müssen von einem verlagernden Unternehmen an ein nahestehendes „übernehmendes Unternehmen“ Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile einschließlich der damit verbundenen Chancen und Risiken übertragen oder zur Nutzung überlassen werden. Dies muss zudem geschehen, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist. Außerdem muss die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt werden.
- 72 Im Ergebnis führt das letztgenannte Kriterium, die Einschränkung der Funktion beim abgebenden Unternehmen, dazu, dass eine Funktionsverdoppelung, bei der eine gleichartige Funktion im Konzern an anderer Stelle zusätzlich aufgebaut

⁴⁰ Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) vom 12.8.2008 (BGBl. 2008 I 1680), zuletzt geändert durch Art. 24 des Gesetzes vom 26.6.2013 (BGBl. 2013 I 1809).

⁴¹ Vgl. zur allgemeinen Kritik *Baumhoff/Ditz/Greinert* DStR 2010, 1309 mwN.