

Ergänzung der Escapeklausel des § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG

Funktionsverlagerung – der nächste Akt

PROF. DR. HEINZ-KLAUS KROPPEN · DR. STEPHAN RASCH*

Der Beitrag behandelt die aktuelle Entwicklung zum Thema Funktionsverlagerung. Am 26.3.2010 hat der Bundesrat das „Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“ beschlossen und damit auch die Änderung des § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG. Die sog. Escapeklausel wird um eine dritte Variante ergänzt, die das Ziel der neuen Regierungskoalition, die negativen Konsequenzen der Funktionsverlagerungsbesteuerung auf den Forschungs- und Entwicklungsstandort zu beseitigen, erfüllen soll. Diese Ergänzung des § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG soll im Rahmen des Beitrags genauer untersucht und mögliche Konsequenzen der zurzeit diskutierten Interpretation sollen analysiert werden.

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Analyse der neuen Vorschrift
 1. Einleitung
 2. Probleme in der Interpretation der Neuregelung
 3. Auslegung
 4. Weitere Probleme der Neuregelung
 5. Die Neuregelung im Gesamtsystem der Korrektornormen

Änderung der
Besteuerung der
Funktionsverlagerung

I. Einleitung

Am 26.3.2010 hat der Bundesrat im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BR-Drucks. 107/10) eine Änderung des § 1 Abs. 3 Satz 9 und 10 AStG beschlossen. Die Besteuerung der Funktionsverlagerung ist durch das Unternehmensteuerreformgesetz v. 14.8.2007 (BGBl 2007 I S. 1912) 2008 neu eingeführt worden. Die Anpassung der Besteuerung der Funktionsverlagerung geht auf die Koalitionsvereinbarung von CDU/CSU und FDP zurück. Hierin wurde vereinbart, „bei den grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen unverzüglich die negativen Auswirkungen der Neuregelung zur Funktionsverlagerung auf den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland“ zu beseitigen. Hierzu hat der Finanzausschuss in seinem Bericht festgestellt, dass die bestehende Regelung zu einer Verlagerung von Forschung und Entwicklung ins Ausland geführt hat, weil die späteren Beschränkungen für entwickelte immaterielle Wirtschaftsgüter durch die Regelung vermieden werden sollten.

* RA/StB Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, LL.M., ist Leiter Steuern Deutschland von Deloitte und Leiter der Europäischen Deloitte Service Line Transfer Pricing. RA/FAfStR Dr. Stephan Rasch ist Partner der Service Line Transfer Pricing von Deloitte am Standort München.

Hintergrund der Koalitionsvereinbarung war darüber hinaus wohl die geradezu beispiellose Kritik an § 1 Abs. 3 AStG zur Besteuerung der Funktionsverlagerung (vgl. dazu nur m. w. N. Kroppen, in: Kroppen (Hrsg.), Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Losebl., Köln (Stand: Juni 2009), FVerIV, Anm. 100). Die Forderungen insbesondere aus der Wirtschaft lauteten auf Rücknahme bzw. weitere Entschärfung der Funktionsverdoppelung, die Verkürzung der zehnjährigen Anpassungsmöglichkeit und die Aufgabe des Transferpaketansatzes. Insbesondere der Transferpaketansatz unter zwingender Einbeziehung eines Geschäftswertes wurde dabei als nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar und international unüblich gebrandmarkt (vgl. dazu Kroppen, in: Kroppen (Hrsg.), a. a. O., FVerIV, Anm. 101; Frischmuth, in: Spindler/Tipke/Rödger (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, Köln 2009 S. 647; Haas, in: Spindler/Tipke/Rödger (Hrsg.), a. a. O. S. 715, 722, 733; Welling, IStR 3/2010 S. III).


Verschärft wurde die Problematik durch den ersten Entwurf der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung v. 17.7.2009 (Entwurf „Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung“), vgl. dazu ausführlich Kroppen/Rasch, IWB 2009 F. 3 Gr. 1 S. 2439 ff. und 2455). Insbesondere die dort enthaltene Atomisierung der Funktion zur Öffnung des Anwendungsbereichs der Funktionsverlagerung sowie die besondere Problematik der Produktsubstitution erhöhten scheinbar noch den Druck auf den Gesetzgeber.

Eine zunächst vorliegende Formulierungshilfe aus dem Dezember 2009 sah vor, auf die spezielle gesetzliche Regelung in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG zu verzichten und stattdessen die in § 1 Abs. 3 Satz 1 bis 8 AStG enthaltenen Grundsätze auch auf die Übertragung bzw. Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter anzuwenden. In das Gesetzgebungsverfahren eingebracht und durch den Bundesrat nunmehr beschlossen wurde jedoch die „Formulierungshilfe“ der Fraktionen von CDU/CSU und FDP v. 25.1.2010 (vgl. auch BT-Drucks. 17/506, 17/923).

Neben redaktionellen Änderungen in Satz 9 und im ersten Halbsatz des Satzes 10 ist die eigentliche Änderung die Ergänzung um § 1 Abs. 3 Satz 10 in einem neuen dritten Fall. Die sog. Escapeklausel definiert bisher die Fälle, in denen ausnahmsweise von der in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG vorgesehenen Transferpaketbetrachtung abgewichen und stattdessen Einzelverrechnungspreise angesetzt werden durften (vgl. zur Kritik u. a. Kroppen, in: Kroppen (Hrsg.), a. a. O., FVerIV, Anm. 101; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, IWB 2007 F. 3 Gr. 1 S. 2201 [↪ EAAAC-40634]; Kroppen/Rasch, IWB 2008 F. 3 Gr. 1 S. 2339 [↪ FAAAC-81093]; dies., IWB 2009 F. 3 Gr. 1 S. 2439, 2451 [↪ EAAAD-27143]; Wassermeyer, DB 2007 S. 535; Blumers, BB 2007 S. 1757, 1759; Ditz, DStR 2006 S. 1627; Haas, Ubg 2008 S. 517; Wassermeyer/Baumhoff/Greinert, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht Kommentar, Losebl., Köln (Stand: August 2009), § 1, Anm. V 83; Welling/Tiemann, FR 2008 S. 68; Kaminski, RIW 2007 S. 594). Die bisherige Escapeklausel des Satzes 10 sah vor, dass bei einer Übertragung Einzelverrechnungspreise anstatt des Transferpakets für alle betroffenen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen angesetzt werden können, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter übertragen werden (erste Alternative) oder die Summe der angesetzten Einzelverrechnungspreise gemessen an der Bewertung des Transferpakets dem Fremdvergleich entspricht (zweite Alternative).

Diese Ausnahmen werden um eine weitere Regelung ergänzt. § 1 Abs. 3 Satz 10 dritter Fall AStG lautet in der ergänzten Fassung wie folgt: „[...] macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist, und bezeichnet er es genau, sind Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets anzuerkennen.“

Kritik an der
Transferpaketbetrachtung

 IWB 2009 F. 3
Gr. 1 S. 2439 [↪ EAAAD-
27143]

Erweiterung der existierenden
Escapeklausel in
§ 1 Abs. 3 Satz 10 AStG

In der Begründung der Formulierungshilfe der Gesetzesvorlage v. 25.1.2010 gehen die Verfasser davon aus, dass damit das Ziel des Koalitionsvertrages erfüllt werden kann, indem unter bestimmten Voraussetzungen der Steuerpflichtige für alle einzelnen Wirtschaftsgüter, Vorteile und Leistungen, die eine Funktionsverlagerung beinhaltet, jeweils Einzelverrechnungspreise nach den allgemeinen Grundsätzen des § 1 Abs. 3 Satz 1 bis 8 AStG ansetzen kann, ohne dass es einer Bewertung auf der Grundlage des Transferpakets bedarf, da diese vielfach als aufwendig und ungewohnt angesehen sei (vgl. „Formulierungshilfe“ der Fraktionen von CDU/CSU und FDP v. 25.1.2010 und BT-Drucks. 17/939 S. 16).

Allerdings zeigt sich in der Diskussion der Neuregelung in der jüngsten Zeit, dass die Lösung des Transferpaket-Problems nur scheinbar erfolgreich war. Die Interpretation der Neuregelung durch die beteiligten Kreise weist erhebliche Unterschiede auf und bereitet eine Reihe von Folgeproblemen.

II. Analyse der neuen Vorschrift

1. Einleitung

Anerkennung der Einzelbewertung

Das Ergebnis der Diskussion im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens war, dass die Erweiterung der Escapeklausel grundsätzlich begrüßt wurde (vgl. die Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, Anlage zum Schreiben v. 5.2.2010 S. 9). Das Verständnis auf der Seite der beteiligten Wirtschaftsverbände und nach der Anhörung im Bundestags-Finanzausschuss (vgl. BT-Finanzausschuss-Anhörung v. 9.2.1010, Protokoll 17/6 S. 20 ff.) war, dass die Anerkennung der Einzelbewertung grundsätzlich auch auf Fälle erweitert werde, in denen die Funktionsverlagerung ein wesentliches oder mehrere wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter zum Gegenstand hat. Bei einer ersten Betrachtung des Gesetzeswortlauts sollte sich daher die bisher im Vordergrund stehende Gesamtbewertung unter Einbeziehung eines Geschäftswertes auf Fälle beschränken, in denen es zu einer tatsächlichen Betriebs- bzw. Teilbetriebsverlagerung kommt, d. h. zu einer physischen Verlagerung einer Organisationseinheit, die einem Betrieb oder Teilbetrieb im steuerlichen Sinne entspricht oder diesem zumindest sehr nahe kommt. Die Interpretation der neuen, dritten Escapeklausel lautet dementsprechend, dass

- ▶ zunächst die betroffenen Wirtschaftsgüter einzeln bewertet werden können (s. unten zu der Verwendung von Datenbanken II, 4) und
- ▶ die stillen Reserven, die mit dem in Frage stehenden Wirtschaftsgut verknüpft sind, in die Bewertung des einzelnen Wirtschaftsgutes einbezogen werden, aber
- ▶ ein allgemeiner Geschäfts- oder Firmenwert durch die neue Escapeklausel gerade ausgeschlossen werde, was den wesentlichen Unterschied zur Transferpaketbetrachtung ausmacht.

Die Neuregelung gilt rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2008 und ersetzt damit die alte Regelung (vgl. § 21 Abs. 16 AStG).

2. Probleme in der Interpretation der Neuregelung

Missverständlicher Gesetzeswortlaut

Wenngleich die Änderungen grundsätzlich begrüßt wurden, wird die Formulierung des Gesetzes nach wie vor als missverständlich und auslegungsbedürftig angesehen (s. nachfolgend II, 3). Die Ergänzung der Escapeklausel erfordert darüber hinaus unzweifelhaft auch eine Anpassung der Funktionsverlagerungsverordnung und eine Überarbeitung des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung, um Widersprüche mit der neuen gesetzlichen Regelung zu vermeiden.

Das Problem der Neuregelung ist allerdings, dass der Wortlaut unklar ist und offensichtlich Interpretationsspielraum zulässt, und zwar in dem Sinne, dass gerade doch der Wert des Transferpakets **einschließlich** des Geschäfts- oder Firmenwertes (!) auch von dem neuen dritten Fall erfasst sein soll. Problematisch ist hierbei die Formulierung, dass im Rahmen des dritten Falles „Einzelverrechnungspreise **für die Bestandteile des Transferpakets** anzuerkennen“ (Hervorhebung durch Verfasser) sind. Bestandteil des Transferpakets seien aber nach Auffassung von Vertretern der Finanzverwaltung auch sonstige Vorteile. Dazu gehörten auch geschäftswertbildende Faktoren, die nur im Rahmen einer Gesamtbewertung als Residualgröße bewertet werden könnten. Dass eine solche abweichende Interpretation nicht nur eine theoretische Möglichkeit ist, zeigen die aktuellen Diskussionen. So betrachten es Vertreter des BMF als wahrscheinlich, dass es bei § 1 Abs. 3 Satz 10 dritter Fall AStG zu einer betriebswirtschaftlich basierten Bewertung des betreffenden immateriellen Wirtschaftsgutes komme, die sicherstelle, dass auch die Bewertung des Transferpakets im Ergebnis dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Grundsätzlich bleibe es auch trotz der Öffnungsklauseln bei der Transferpaketbetrachtung (so Naumann, Münchener Steuerfachtagung 2010, Arbeitsunterlagen zum Vortrag Funktionsverlagerungen und Verhältnis zu Business Restructuring v. 24.3.2010 S. 8). Damit gehen also Vertreter des BMF davon aus, dass die Neuregelung im Ergebnis keine Auswirkung hat und die Einzelverrechnungspreise im Ergebnis dem Wert der Transferpaketbewertung entsprechen. Auch der Gesetzgeber gehe davon aus, dass es trotz der Änderungen zu keinen – quantifizierbaren – steuerlichen Mindereinnahmen komme (Naumann, a. a. O.). Das kann folgerichtig nur erreicht werden, wenn zwar Einzelverrechnungspreise für alle Wirtschaftsgüter zugelassen werden, dann aber der Geschäfts- oder Firmenwert als Residualgröße hinzuaddiert wird.

Interpretation durch die Finanzverwaltung

Die Auslegung dreht sich folglich um die Frage, ob unter der neuen Ergänzung der Escapeklausel im Falle der genauen „Bezeichnung“ zumindest eines immateriellen Wirtschaftsgutes nur die Einzelverrechnungspreise für die übertragenen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen sind oder aber zusätzlich noch eine Residualgröße „Geschäfts- oder Firmenwert“ zwingend hinzuzurechnen ist. Im letzteren Fall ist die Gesetzesänderung in der Sache obsolet, da sich an der Bewertung der Funktionsverlagerung, so wie bereits bisher in § 1 Abs. 3 Satz 5 bis 9 AStG und der Funktionsverlagerungsverordnung vorgesehen, im Ergebnis nichts ändert. Der Steuerpflichtige hätte nur den vermeintlichen Vorteil, seine entsprechende Bewertung auf Einzelverrechnungspreisen basieren zu können, am Ende aber doch einen Residualwert hinzuaddieren zu müssen. Worin aber dann die Erleichterung liegen soll, wäre schleierhaft, denn die Ermittlung zahlreicher Einzelwerte ist wohl kaum weniger arbeitsaufwendig als eine Gesamtbewertung.

Berücksichtigung eines allgemeinen Geschäfts- oder Firmenwertes

3. Auslegung

Ausgangspunkt der Auslegung ist zunächst der **Wortlaut** der Bestimmung. Der Gesetzeswortlaut ist vor allem deshalb unklar, weil er nicht zweifelsfrei klärt, ob der Steuerpflichtige unter der dritten Escapeklausel einen **Geschäfts- oder Firmenwert** zu berücksichtigen hat. Die zu ermittelnden Einzelverrechnungspreise „**für Bestandteile des Transferpakets**“ anzuerkennen (wie vom Wortlaut beschrieben), fordert nicht, dass auch ein Preis für den Geschäfts- oder Firmenwert zumindest theoretisch zu bestimmen ist. Es ist unzweifelhaft, dass der Geschäfts- oder Firmenwert nur als Residualgröße Berücksichtigung finden kann, weil der Geschäfts- bzw. Firmenwert als einzelner „Gegenstand“ nicht separat verkehrsfähig und bewertbar ist. Es ist daher unklar, welche Auswirkung die Formulierung „für die Bestandteile des Transferpakets“ auf die Berücksichtigung des Geschäfts- bzw. Firmenwertes hat. Zu beachten ist allerdings,

Auslegung des Wortlauts

dass das Gesetz selbst keine Definition für die Bestandteile des Transferpakets enthält. Klar ist wohl nur, durch den Einleitungssatzteil von Satz 9, dass Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen dazugehören. Klar ist auch die Rechtsfolge der dritten Alternative der Escapeklausel. Danach sind Einzelverrechnungspreise anzuerkennen. Damit ergibt sich aber u. E. aus dem Wortlaut, dass für die dritte Alternative das Transferpaket nur aus solchen Bestandteilen bestehen kann, die einer **Einzelbewertung zugänglich** sind. Dazu gehört bekanntermaßen ein Geschäfts- oder Firmenwert nicht. Würde man dagegen neben der Einzelbewertung für alle Bestandteile des Transferpakets zusätzlich noch eine Gesamtbewertung zur Erfassung eines Geschäftswertes verlangen, dann würde es eine nochmalige Verschärfung der Anforderungen an den Steuerpflichtigen bedeuten, da er zusätzlich – neben der Transferpaketbetrachtung – die Einzelverrechnungspreise bestimmen müsste. Es scheint mehr als fraglich, ob der Gesetzgeber tatsächlich eine Erhöhung der administrativen Anforderungen an den Steuerpflichtigen hervorrufen wollte. Der Wortlaut spricht eher für das Gegenteil.

Die Auslegung des neuen dritten Falles in Satz 10 ergibt darüber hinaus **rechtssystematisch** nur dann einen Sinn, wenn die vorgesehene Bestimmung von Einzelverrechnungspreisen die Anwendung des Transferpakets und damit eine Besteuerung eines Geschäfts- bzw. Firmenwertes bei einer Funktionsverlagerung im Sinne des Gesetzes verneint. Das bedeutet, dass bei Benennung zumindest eines wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgutes durch den Steuerpflichtigen die dann mögliche Einzelbewertung aller in Frage stehender Wirtschaftsgüter die Residualgröße des Geschäfts- bzw. Firmenwertes ausschließt. Unter dem dritten Fall hat der Steuerpflichtige somit nur diejenigen stillen Reserven zu berücksichtigen, die mit den einzelnen zu betrachtenden Wirtschaftsgütern verknüpft sind. Eine darüber hinausgehende Berücksichtigung des Geschäfts- bzw. Firmenwertes (so aber der Transferpaketansatz) entfällt. Die Ableitung dieses Ergebnisses aus der Escapeklausel und den beiden bisher existierenden Fallgruppen wurde bereits zutreffend erläutert (vgl. die Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, Anlage zum Schreiben v. 5.2.2010 S. 10):

- ▶ **§ 1 Abs. 3 Satz 10 erster Fall** betrifft die Konstellation, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter von der potenziellen Verlagerung betroffen sind. Eine Transferpaketbetrachtung entfällt damit schon dem Grunde nach.
- ▶ **§ 1 Abs. 3 Satz 10 zweiter Fall** stellt das Ergebnis der Summe der Einzelverrechnungspreise dem Transferpaketergebnis gleich. Damit ist das Transferpaket der Referenzwert für die Einzelverrechnungspreise und folglich in der Logik dieser zweiten Ausnahme zwingend erforderlich.
- ▶ **Der neue dritte Fall** stellt gerade nicht auf das Transferpaket als Vergleichsmaßstab ab. Vielmehr stellt der Gesetzgeber darauf ab, dass durch die **Bezeichnung** zumindest eines wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgutes die Anwendung von Einzelverrechnungspreisen zulässig wird. Damit stellt der dritte Fall auf ein Dokumentationsanfordernis ab und nicht auf den Vergleichswert „Transferpaket“. Zu Recht wird darauf verwiesen, dass es zu einem Gleichlauf des zweiten und dritten Falles käme, sollte auch für den dritten Fall die Bewertung des Transferpakets als Vergleichsmaßstab herangezogen werden. Anders ausgedrückt, der dritte Fall wäre obsolet und der Gesetzeszweck nicht erfüllt. Nur die hier unterstützte Auslegung steht auch in Übereinstimmung mit der Begründung des Gesetzesentwurfs. In der Begründung wird hervorgehoben (s. oben II, 1), dass „für alle einzelnen Wirtschaftsgüter, Vorteile und Leistungen, die eine Funktionsverlagerung beinhaltet, jeweils Einzelverrechnungspreise nach den allgemeinen Grundsätzen des § 1 Absatz 3 Satz 1 bis 8 AStG vom Steuerpflichtigen angesetzt werden können, ohne dass es einer Bewertung auf der Grundlage des Transferpakets, die vielfach für aufwendig und ungewohnt

gehalten wird, bedarf“ (vgl. auch BT-Drucks. 17/939 S. 16). Auch diese Formulierung legt nahe, dass es nur um Wirtschaftsgüter, Vorteile und Leistungen gehen kann, die einer Einzelbewertung zugänglich sind.

Nur das vorstehend dargestellte Verständnis steht auch in Übereinstimmung mit internationalem Recht. Die Frage, ob die neuen Vorschriften mit internationalen Regelungen übereinstimmen – so der Gesetzgeber (vgl. auch Bericht des Finanzausschusses v. 24.5.2007, BT-Drucks. 16/5491 S. 11), wurde im Rahmen der Analyse des § 1 Abs. 3 AStG in der Literatur von der überwiegenden Meinung abgelehnt (vgl. dazu Haas, in: Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), a. a. O. S. 715, 733; Kroppen/Rasch, IWB 2009 F. 3 Gr. 1 S. 2439, 2451; dies., IWB 2008 F. 3 Gr. 1 S. 2339, 2340 f. jeweils m. w. N.). In den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen von 1995 fehlen einschlägige Regelungen. Die Tz. 1.42 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze bestimmt die Einzelbewertung zum Grundsatz und sieht Ausnahmen dann vor, wenn eine Trennung einzelner Geschäfte nicht möglich bzw. sinnvoll erscheint. Auch der OECD-Entwurf zu Business Restructurings (OECD Discussion Draft „Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings“ v. 19.9.2008) hält am Grundsatz der Einzelbewertung fest und sieht einen Goodwill bei der Übertragung eines „ongoing concern“ vor. Der letzte Fall ist aber gerade nicht der Fall der Übertragung einer Funktion im Sinne des § 1 Abs. 3 AStG (wobei noch die Definition der Funktion unklar bleibt). Mit dem Transferpaketansatz wird aber gerade der Firmen- bzw. Geschäftswert erfasst, obwohl es in der Regel nicht zu einer Übertragung eines „ongoing concern“ kommt. Das ist international vom Fremdvergleichsgrundsatz nicht gedeckt (vgl. auch Haas, in: Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), a. a. O. S. 715, 733; Welling, IStR 3/2010 S. III f. sowie BT-Finanzausschuss-Anhörung v. 9.2.1010, Protokoll 17/6 S. 20 ff.). Wenn der Gesetzgeber aber die negativen Konsequenzen der Besteuerung der Funktionsverlagerungen beseitigen wollte, dann kann es nur gewollt sein, solche Konsequenzen der Besteuerung zu beseitigen, die international unüblich sind.

Es ist schließlich noch zu berücksichtigen, was mit der Norm erreicht werden soll. Der ursprüngliche gesetzgeberische Zweck des § 1 Abs. 3 AStG und der FVerlV ist es, das Vollzugsdefizit bei der grenzüberschreitenden Verlagerung von immateriellen Wirtschaftsgütern zu beseitigen (vgl. dazu BT-Drucks. 16/4841 S. 34, 84), nicht hingegen neue Besteuerungstatbestände einzuführen (vgl. etwa Schreiber, in: Kroppen (Hrsg.), a. a. O., FVerlV, Anm. 1; Nawrath, DStR 2009 S. 2). Vor diesem Hintergrund war der Transferpaketansatz, der durch § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG erstmalig eingeführt wurde und einen neuen Bewertungsansatz für die Verlagerung einer Funktion bedeutete, in der Literatur in den vergangenen Jahren höchst umstritten (vgl. dazu Kroppen, in: Kroppen (Hrsg.), a. a. O., FVerlV, Anm. 101 ff., 130 f.).

Im Kern der Transferpaketbetrachtung geht es darum, eine verlagerte Funktion als Ganzes zu verstehen und dementsprechend zu bewerten und damit einen Geschäfts- bzw. Firmenwert auch bei einer Funktionsverlagerung – unterhalb des Teilbetriebs- bzw. Betriebsübergangs – zu erfassen. Die Betrachtung des Transferpakets als Ganzes berücksichtige nach Ansicht des Gesetzgebers zur Rechtslage vor der Änderung die Vorteile des Übergangs einer Organisationseinheit (insbesondere Berücksichtigung von geschäftswertbildenden Faktoren, Ertragschancen und -risiken), die bei einer reinen Einzelbewertung der Bestandteile des Transferpakets nicht einbezogen würden (vgl. BR-Drucks. 352/08 S. 17; vgl. Schreiber, Ubg 2008 S. 433, 435; a. A. Kroppen/Rasch/Eigelshoven, IWB 2007 F. 3 Gr. 1 S. 2201, 2211; Wassermeyer, DB 2007 S. 535, 538; Blumers, BB 2007 S. 1757, 1759; Ditz, DStR 2006 S. 1627). Dabei ist zuzugeben, dass es aus Sicht des abgebenden Unternehmens dem Fremdvergleich entsprechen kann, für eine Organisationseinheit eine Gesamtbewertung basierend auf den wegfallenden Gewinn-

Übereinstimmung mit internationalen Grundsätzen

Sinn und Zweck der neuen Escapeklausel

erwartungen zu verlangen. Das Problem zeigt sich aber, wenn auch für das übernehmende Unternehmen eine Bewertung des Transferpakets als Ganzes – basierend auf den Gewinnerwartungen – gefordert wird (zur Ableitung des dahinter stehenden Denkfehlers grundlegend Kroppen, in: Kroppen (Hrsg.), a. a. O., FVerlV, Anm. 130 ff.). Das BMF ebenso wie der Gesetzgeber bzw. Verordnungsgeber unterstellen, dass das Transferpaket – das bedeutet, die bestehende Organisationseinheit – des abgebenden Unternehmens in identischer Form beim aufnehmenden Unternehmen ankommt. Das ist aber in der Regel nicht der Fall. Die Kritik, dass eine Funktionsverlagerung gerade kein dem Betriebs- oder Teilbetriebsübergang vergleichbarer Vorgang sei, bei dem es zur Übertragung eines „going concern“ kommt, ist zutreffend. Bei diesen Vorgängen bleibt die Organisationseinheit so wie sie steht und liegt am gleichen Ort erhalten. Demgegenüber greift § 1 Abs. 3 AStG nur ein, wenn etwas vom Inland ins Ausland verlagert wird. Dass dabei die Organisationseinheit erhalten bleibt, ist kaum denkbar, so dass der Geschäftswert nicht übertragen werden kann. Die unmittelbare Konsequenz ist, dass nur die Summe der tatsächlich übertragenen und vom übernehmenden Unternehmen aufgenommenen Wirtschaftsgüter den Höchstpreis auf Übernehmerseite bilden kann. Ein etwaiges – zu kompensierendes – Gewinnpotenzial kann das übernehmende Unternehmen aus Sicht des Fremdvergleichs nur akzeptieren, wenn und soweit das Gewinnpotenzial mit den tatsächlich übertragenen Wirtschaftsgütern verbunden ist, nicht aber als Geschäfts- oder Firmenwert mit dem Transferpaket als Ganzes.

Ziel der
Gesetzesänderung

Mit der Einfügung der weiteren Escapeklausel will der Gesetzgeber die Transferpaketbetrachtung aber nicht mehr zwingend vorschreiben. Vielmehr wird dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt, die Einzelverrechnungspreise anzusetzen. Diese qualitative Änderung des § 1 Abs. 3 AStG steht damit nach wie vor im Einklang mit dem gesetzgeberischen Willen, die Besteuerung im Inland geschaffener Werte sicherzustellen, wenn diese grenzüberschreitend verlagert werden, weil der Geschäftswert in der Regel eben nicht verlagert werden kann (vgl. die Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 16/4841 S. 84; BR-Drucks. 220/07 S. 144). Das bedeutet, dass der Steuerpflichtige Einzelverrechnungspreise ansetzen kann, und zwar für alle im Rahmen einer Funktionsverlagerung betroffenen Wirtschaftsgüter. Nur so erreicht die Gesetzesänderung tatsächlich den verfolgten Zweck.

Wesentlichkeitskriterium

4. Weitere Probleme der Neuregelung

Zunächst ist unklar, ob tatsächlich die Benennung eines wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgutes für die Anwendung der Rechtsfolgen des dritten Satzes ausreichen soll. Daran kann man Zweifel haben, weil die Begründung zur Formulierungshilfe der Fraktionen von CDU/CSU und FDP zur Anwendung des § 1 Abs. 3 AStG auf wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter im Plural abstellt, die genau bezeichnet werden sollen. Diese Intention hat sich aber im endgültigen Gesetzestext nicht niedergeschlagen. Der Wortlaut des Gesetzes ist hier eindeutig. Dieser stellt nur auf ein immaterielles Wirtschaftsgut ab, welches genau zu bezeichnen ist, um die Anwendung der günstigen Rechtsfolge zu ermöglichen. In diesem Zusammenhang ist weiterhin problematisch, dass unklar bleibt, was ein „wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut“ ist, das der Steuerpflichtige zu bezeichnen hat. § 1 Abs. 5 FVerlV definiert, dass ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut mehr als 25 % der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets betragen muss. Das würde also bedeuten, dass der Steuerpflichtige zunächst die Gesamtbewertung auf Basis des Transferpaketansatzes durchführen müsste, um zu bestimmen, ob ein immaterielles Wirtschaftsgut die Wesentlichkeitsgrenze überschreitet. Das kann nicht vom Gesetzgeber und der

Gesetzesvereinfachung gewollt sein. Auch an dieser Stelle zeigt sich, dass die Gesetzesänderung des § 1 Abs. 3 Satz 10 dritter Fall AStG eine zwingende Überarbeitung der FVerlV nach sich zieht (so auch Eigelshoven/Nientimp, Ubg 2010 S. 234, 235).

Ein weiteres Problem ist die Frage, ob der Steuerpflichtige bei der Bestimmung der Einzelverrechnungspreise auf den hypothetischen Fremdvergleich abstellen muss. Es ist auch denkbar, dass er auf den tatsächlichen Fremdvergleich zurückgreifen darf. Am konkreten Beispiel der Nutzungsüberlassung eines immateriellen Wirtschaftsgutes wird das Problem deutlich. Wenn einer ausländischen Tochtergesellschaft beispielsweise Prozess-Know-how zur Nutzung überlassen wird, besteht die Möglichkeit, fremdvergleichskonforme Lizenzsätze durch einen tatsächlichen Fremdvergleich u. a. in der Form der Preisvergleichsmethode mittels einer Datenbankanalyse zu bestimmen.

§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG sieht vor, dass der hypothetische Fremdvergleich nur anzuwenden ist, wenn für das Transferpaket keine Fremdvergleichswerte zu ermitteln sind. § 1 Abs. 3 Satz 10 dritter Fall AStG lässt aber gerade die Bestimmung von Einzelverrechnungspreisen zu. Wenn dies aber unstreitig ist, sollte es daher auch zulässig sein, den tatsächlichen Fremdvergleich im o. g. Beispiel durchzuführen. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung das auch so auslegen wird.

Zwingende Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs?

5. Die Neuregelung im Gesamtsystem der Korrektornormen

Nicht eindeutig geklärt ist, wie sich die Neuregelung in das Gesamtsystem der Korrektornormen einfügt.

Insbesondere einer Klärung bedarf die Frage, ob sich der Steuerpflichtige unter Umständen selbst bei eindeutiger Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf die Einzelbewertung nach § 1 Abs. 3 Satz 10 dritter Fall berufen kann, wenn er ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut benennt. Zur Beantwortung dieser Frage sei daran erinnert, dass auch der neue § 1 AStG einschließlich seines Absatzes 3 nur unbeschadet anderer Vorschriften gilt. Ihm kommt nach § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG nur eine Ergänzungsfunktion bei weitergehenden Rechtsfolgen zu.

Reichweite der Einkünftekorrektornorm des § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG

Unter Berücksichtigung des genannten Rangverhältnisses gilt hinsichtlich einer Gesamt- bzw. Einzelbewertung verschiedener Formen von Funktionsverlagerung u. E. Folgendes:

- ▶ Gegenstand der Verlagerung ist ein Betrieb oder Teilbetrieb im steuerlichen Sinne. Die Bestimmung eines fehlenden oder die Korrektur eines unrichtigen Entgelts geschieht nach den allgemeinen Regeln auf Basis einer Gesamtbewertung. § 1 AStG führt nicht zu weitergehenden Rechtsfolgen nach § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG.
- ▶ Gegenstand einer Verlagerung ist ein Teilbetrieb im funktionalen Sinne, ohne dass die engen Voraussetzungen eines steuerlichen Teilbetriebes erfüllt sind. Es gilt das vorstehend zum steuerlichen Teilbetrieb Gesagte.
- ▶ Gegenstand der Verlagerung ist eine Funktion unterhalb der Schwelle eines funktionalen Teilbetriebes. Der Steuerpflichtige wirkt nicht mit und hat kein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut benannt. Es gilt nach § 1 Abs. 3 AStG eine Gesamtbewertung des Transferpakets. Dieser Umstand führt zum Ansatz geschäftswertbildender Faktoren.
- ▶ Gegenstand der Verlagerung ist eine Funktion unterhalb der Schwelle eines funktionalen Teilbetriebes. Der Steuerpflichtige benennt ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut genau. In dieser Konstellation greift § 1 Abs. 3 Satz 10 dritter Fall. Die Bestandteile des Transferpakets sind einzeln zu bewerten, ohne dass es zum Ansatz eines Geschäftswertes oder geschäftswertbildender Faktoren kommt.

FAZIT

Die Gesetzesänderung in § 1 Abs. 3 Satz 10 dritter Fall AStG bedeutet, dass bei einer genauen Bezeichnung eines einzelnen wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgutes für die übrigen Bestandteile des Transferpakets Einzelverrechnungspreise anzuerkennen sind. Diese Anerkennung der Einzelverrechnungspreise erfolgt unter Ausschluss einer Residualgröße Geschäfts- oder Firmenwert. Nur insoweit mit den tatsächlich übertragenen Wirtschaftsgütern eine stille Reserve in Form eines Gewinnpotenzials verknüpft ist, kann dies im Wege der Bestimmung des Einzelverrechnungspreises berücksichtigt werden.

Insgesamt ist die Gesetzesänderung daher zu begrüßen. Allerdings ist der Wortlaut der Vorschrift nicht eindeutig. Daher ist damit zu rechnen, dass es in Betriebsprüfungen zu der Thematik schwierige Auseinandersetzungen geben wird. Es wird sich zeigen müssen, wie das BMF die neue Escapeklausel auslegen wird. Insoweit ist zu hoffen, dass das BMF die erwartete Anpassung der Funktionsverlagerung vornehmen wird und schließlich noch ihre Interpretation in den ebenfalls zu erwartenden Verwaltungsgrundsätzen – Funktionsverlagerung erläutern wird.

AUTOREN



Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen,

LL.M., Rechtsanwalt und Steuerberater, Partner und Leiter Steuern Deutschland bei Deloitte, leitet zudem die Europäische Transfer Pricing Service Line von Deloitte und ist Honorarprofessor an der Universität Bochum; umfangreiche vortragende und schriftstellerische Tätigkeit, u. a. Herausgeber und Autor des Handbuchs Internationale Verrechnungspreise (Verlag Dr. Otto Schmidt) und des Kommentars zu den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (NWB Verlag).



Dr. Stephan Rasch,

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Partner in der Transfer Pricing Service Line von Deloitte in München, Lehrbeauftragter an der Universität Augsburg; umfangreiche vortragende und schriftstellerische Tätigkeit, u. a. Autor des Handbuchs Internationale Verrechnungspreise (Verlag Dr. Otto Schmidt).