

**Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät  
der Westfälischen Wilhelms - Universität Münster**



**Diplomarbeit**

Im Fach: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

**Thema**

**Funktionsverlagerung vor und nach der Unternehmenssteuerreform 2008 –  
Eine kritische Analyse aus EU-rechtlicher und ökonomischer Sicht**

Themensteller: Prof. Dr. Christoph Watrin

Betreuer: Dipl.-Wirtsch.-Inf. Robert Jakimovski

Abgabetermin: 14.02.2008

Vorgelegt dem: Institut für Unternehmensrechnung und –besteuerung

Prof. Dr. Christoph Watrin

Universitätsstr. 14-16

48143 Münster

Von: Galina Stojanowa

Matrikel-Nummer: 285724



Diplom-Kaufmann - Diplom-Betriebswirt Baldur Höttgen  
Scharnhorststraße 48 - 48151 Münster  
[steuerberater.hoetten@t-online.de](mailto:steuerberater.hoetten@t-online.de)  
[www.steuerberater-hoetten.de](http://www.steuerberater-hoetten.de)

## INHALTSVERZEICHNIS

<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....</b>	<b>III</b>
<b>1 EINLEITUNG .....</b>	<b>1</b>
<b>2 BEURTEILUNGSKRITERIEN FÜR EINE FUNKTIONSVERLAGERUNG .....</b>	<b>2</b>
2.1 Definition der Begriffe „Funktion“ und „Funktionsverlagerung“ .....	2
2.2 Besteuerungsneutralität und Vermeidung von Doppelbesteuerung .....	3
2.3 Fremdvergleichsgrundsatz .....	4
2.4 EU-Rechtliche Anforderungen an ein Steuersystem .....	6
<b>3 ANALYSE DER FUNKTIONSVERLAGERUNG VOR UNTSTREFG 2008 .....</b>	<b>9</b>
3.1 Funktionsverlagerung aus ökonomischer Sicht.....	9
3.1.1 Steuerlichen Konsequenzen einer Funktionsverlagerung .....	9
3.1.1.1 Nationalen steuerlichen Vorschriften.....	9
3.1.1.2 Doppelbesteuerungsabkommen .....	11
3.1.2 Gegenüberstellung des aus der betriebswirtschaftlichen Sicht abgeleiteten Fremdvergleiches und Fremdvergleich der anderen Einkünftekorrekturnormen .....	11
3.1.3 Bewertungskonzept des § 1 AStG a.F. im Rahmen des Funktionsverlagerungsvorgangs.....	12
3.1.3.1 Immaterielle Wirtschaftsgüter.....	13
3.1.3.2 Geschäfts-, Marktchance und Firmenwert .....	14
3.2 Vereinbarkeit des § 1 AStG a.F. mit dem EU-Recht.....	15
3.2.1 Grundproblematik des Verhältnisses der Einkünftekorrekturnormen untereinander .....	15
3.2.2 Verstoß § 1 AStG a.F. gegen Grundfreiheiten.....	18
<b>4 ANALYSE DER FUNKTIONSVERLAGERUNG NACH UNTSTREFG 2008.23</b>	
4.1 Funktionsverlagerung aus ökonomischer Sicht.....	23
4.1.1 Konzept des neuen § 1 AStG.....	23
4.1.2 Gegenüberstellung des aus der betriebswirtschaftlichen Sicht abgeleiteten Fremdvergleiches und Fremdvergleich nach § 1 AStG n.F. ....	24
4.1.3 Bewertungskonzept des § 1 AStG n.F. im Rahmen des Funktionsverlagerungsvorgangs .....	25
4.1.3.1 Uneingeschränkter und eingeschränkter Fremdvergleich .....	26
4.1.3.2 Hypothetischer Fremdvergleich .....	27
4.1.4 Doppelbesteuerungsproblematik .....	35
4.2 Vereinbarkeit des § 1 AStG n.F. mit dem EU-Recht.....	36
<b>5 GEGENÜBERSTELLUNG VON ÖKONOMISCHE UND EU-RECHTLICHE SICHTWEISEN .....</b>	<b>38</b>
<b>6 ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK.....</b>	<b>41</b>
<b>LITERATURVERZEICHNIS.....</b>	<b>43</b>
<b>RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS.....</b>	<b>51</b>
<b>QUELLENVERZEICHNIS .....</b>	<b>53</b>

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (BB)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt (Zeitschrift)
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BWL	Betriebswirtschaftslehre
c.p.	ceteris paribus
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (Europäischer Gerichtshof)
EuGHE	Entscheidung des EuGH
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
F&E	Forschung und Entwicklung
f.	folgende
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FV	Fremdvergleich
FVerlagV	Funktionsverlagerungsverordnung
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoF	Geschäfts- und Firmenwert
grds.	grundsätzlich
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des/ der
IAS	International Accounting Standards
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFRS	International Financial Services Centre
insb.	insbesondere
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)

#### IV

IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jg.	Jahrgang
Kap.	Kapitel
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
LoL	Lieferungen oder Leistungen
LuL	Lieferungen und Leistungen
n.F.	neue Fassung
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift/ Verlag)
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
ogGL	ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter
RIW	Rech der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
S.	Seite
Slg.	Sammlung der Rechnungssprechung des EuGH
sog.	sogenannte(n)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	Teilziffer
u.a.	unter anderem
UntStRef	Unternehmenssteuerreform
UntStRefG	Unternehmenssteuerreformgesetz
Urt.	Urteil
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VP	Verrechnungspreis
VZ	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgut
z.B.	zum Beispiel

# 1 Einleitung

Die fortschreitende Globalisierung der Wirtschaft ermöglicht den Unternehmen, nicht nur ihre Produkte zu exportieren bzw. Rohstoffe zu importieren, sondern auch ihre gesamte Organisationsstruktur optimal zu gestalten.<sup>1</sup> Dabei verfolgt eine Funktionsverlagerung, wie jedes unternehmerische Handeln, eine Gewinnmaximierung.<sup>2</sup> Zu den Motiven einer Funktionsverlagerung zählen u.a. Bestreben nach Kostenreduktion, Kundennähe sowie Senkung der Gesamtsteuerquote eines Unternehmens.<sup>3</sup> Mit jeder Funktionsverlagerung besteht für den deutschen Fiskus jedoch die Gefahr, dass der Aufwand in Inland, der Gewinn dagegen in einem Niedrigsteuerland geltend gemacht werden.<sup>4</sup> UntStRefG 2008 verfolgt das Ziel, den Standort Deutschland attraktiver zu machen. Dafür werden auf der einen Seite Steuern gesenkt und andererseits Maßnahmen für Missbrauchsbekämpfung und Gegenfinanzierung getroffen.<sup>5</sup> Der Grund für eine Neufassung des § 1 AStG ist die Sicherstellung der Besteuerung der in Deutschland geschaffenen Werte.<sup>6</sup> Damit wurde eine spezifische steuerliche Vorschrift zu grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen geschaffen.<sup>7</sup>

Der Schwerpunkt der Untersuchung in dieser Arbeit wird auf den unmittelbaren Funktionsverlagerungsprozess gelegt. Die Problematik der Verrechnungspreise im Rahmen interner LoL sowie die Funktionsverlagerung auf eine Betriebsstätte werden nicht weiter verfolgt. Das Ziel dieser Arbeit wird es sein, eine kritische Analyse der steuerlichen Aspekte einer Funktionsverlagerung aufzuzeigen. Hierfür werden Beurteilungskriterien für eine Funktionsverlagerung aus wirtschaftlicher sowie EU-rechtlicher Sicht ausgearbeitet. Anhand dieser Kriterien soll eine Funktionsverlagerung vor und nach der UntStRef 2008 analysiert werden. Es werden mögliche ökonomische und EU-Rechtliche Probleme heraufgearbeitet und kritisch betrachtet. Abschließend werden gewonnene Ergebnisse zusammengefasst und ein kurzer Ausblick in die aktuelle Entwicklung der EU-Politik verschafft.

---

<sup>1</sup> Vgl. *Brockhagen*, 2007, S. 11.

<sup>2</sup> Vgl. *Eisele*, 2003, S. 56.

<sup>3</sup> Vgl. *Kuckhoff/Schreiber*, 1999, S. 322.

<sup>4</sup> Vgl. *Naumann*, 2007, S. 203.

<sup>5</sup> Vgl. *Hey*, 2007, S. 1303.

<sup>6</sup> Vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 84.

<sup>7</sup> Vgl. *Wilmanns*, 2007, S. 201.

## 2 Beurteilungskriterien für eine Funktionsverlagerung

### 2.1 Definition der Begriffe „Funktion“ und „Funktionsverlagerung“

Eine Definition des Begriffs „Funktion“ ist insbesondere im Rahmen der internationalen Einkünfteabgrenzung von großer Bedeutung.<sup>8</sup> Dabei wird eine Funktion im Sinne von „wesentliche Tätigkeit“ verstanden.<sup>9</sup> Als Beispiele für Funktionen werden üblicherweise Produktion, Vertrieb, F&E genannt. Solche Aufzählung lässt jedoch die Frage unbeantwortet, wann ein Aufgabenbereich als Funktion gelten kann und wann nicht.<sup>10</sup> Eine *Funktion* ist eine Gesamtheit gleichartiger betrieblicher Aufgaben, dazu bestimmter WG sowie damit verbundenen Chancen und Risiken, die die Erfüllung der Gesamtunternehmensaufgabe ermöglichen.<sup>11</sup> Nach internationalem Verständnis kann eine Funktion die Voraussetzungen eines (Teil)Betriebs erfüllen. Diese Bedingung ist jedoch nicht zwingend erforderlich.<sup>12</sup>

Eine *Funktionsverlagerung* bedeutet, dass eine Funktion von einem Ort auf einen anderen übertragen wird.<sup>13</sup> Man unterscheidet zwei Phasen einer Funktionsverlagerung.<sup>14</sup> In der **1. Phase** werden Funktionen an sich verlagert. Dies beinhaltet z.B. eine Übertragung von materiellen und immateriellen WG. Bei der **2. Phase** kommt es zu LuL zwischen nahe stehenden Personen. Dabei können VP für gelieferte Waren bzw. erbrachte Dienstleistungen u.a. anhand der sog. Standardmethoden ermittelt werden.<sup>15</sup> Die Verlagerung einer Funktion stellt zunächst eine organisatorische Maßnahme dar.<sup>16</sup> Folglich kann eine Funktionsverlagerung an sich nicht besteuert werden. Eine Finanzverwaltung kann lediglich überprüfen, ob die vereinbarten Preise fremdüblich sind. Werden Verrechnungsreise jedoch als unangemessen eingestuft, kann seitens der

---

<sup>8</sup> Vgl. Eisele, 2003, S. 10.

<sup>9</sup> Vgl. Kuckhoff/Schreiber, 1999, S. 322.

<sup>10</sup> Vgl. Eisele, 2003, S. 12.

<sup>11</sup> In Anlehnung an Eisele, 2003, S. 64 und § 1 Abs. 1 VFerlagV.

<sup>12</sup> Vgl. Bödefeld/Kuntschik, 2007, S. 273.

<sup>13</sup> Vgl. Kaminski/Strunk, 2002, S. 790; Eisele, 2003, S. 26 f.; Brockhagen, 2007, S. 13 f.

<sup>14</sup> Vgl. Brockhagen, 2007, S. 21-22.

<sup>15</sup> Vgl. Djanani/Brähler, 2008, S. 374 f.

<sup>16</sup> Vgl. Brockhagen, 2007, S. 20.

Finanzverwaltung eine Gewinnkorrektur für steuerliche Zwecke vornehmen werden.<sup>17</sup>

## **2.2 Besteuerungsneutralität und Vermeidung von Doppelbesteuerung**

Die Hauptanforderung an ein Steuersystem stellt die **Neutralität der Besteuerung** dar.<sup>18</sup> Eine Besteuerung ist dann als neutral zu bezeichnen, wenn dadurch unternehmerische Entscheidungen unverzerrt bleiben. Dabei sind u.a. folgende Ausprägungen der Besteuerungsneutralität zu unterscheiden: Eine **Rechtsformneutralität** verlangt unterschiedslose steuerliche Behandlung von Kapital- und Personengesellschaften. Eine **Neutralität von Faktorenallokation** sagt u.a. aus, dass steuerlich keine Differenzierung zwischen Nutzung von Gegenständen für betriebliche und private Zwecke stattfinden darf. **Standortneutralität** fordert eine Gleichbehandlung von Steuerinländern und -ausländern.

Im internationalen Kontext ist eine Besteuerungsneutralität eng mit der Beseitigung von Doppelbesteuerung verbunden.<sup>19</sup> Weltweite Geltung des Souveränitätsprinzips führt jedoch zur Doppelbesteuerung.<sup>20</sup> Eine **rechtliche Doppelbesteuerung** ist gegeben, wenn derselbe Steuerpflichtige von zwei oder mehreren Staaten wegen desselben Steuergegenstandes gleichzeitig zu einer gleichen oder gleichartigen Steuer herangezogen wird.<sup>21</sup> Wenn dabei mehrere Steuerpflichtige betroffen sind, spricht man von einer **wirtschaftlichen Doppelbesteuerung**. Jede Doppelbesteuerung bringt für den Steuerpflichtigen eine finanzielle Mehrbelastung.<sup>22</sup> Folglich entsteht ein falscher Anreiz, nur in einem Land zu investieren.<sup>23</sup> Es gibt verschiedene Maßnahmen, um Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>24</sup> Dennoch spielen gegenseitige Abkommen zwischen Staaten in der internationalen Praxis eine besondere Rolle.<sup>25</sup> Ein DBA stellt ein System von Verteilungs- und Verzichtsnormen dar, anhand dessen Besteuerungsan-

<sup>17</sup> Vgl. *Brockhagen*, 2007, S. 92.

<sup>18</sup> Vgl. *Wagner*, 1992, S. 3 f.; *Herzig/Watrin*, 2000, S. 379 f.; *Löhr*, 2000, S. 34.

<sup>19</sup> Vgl. *Vogel*, 1993, S. 386.

<sup>20</sup> Vgl. *Rose*, 1992, S. 75-76.

<sup>21</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, 2008, S. 15 f.

<sup>22</sup> Vgl. *Jacobs*, 2007, S. 4.

<sup>23</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, 2008, S. 19.

<sup>24</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, 2008, S. 19 f.

<sup>25</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, 2008, S. 20.

sprüche zwischen Ländern geregelt werden.<sup>26</sup> Wichtig ist, dass ein DBA keine Besteuerungsansprüche begründen oder erweitern kann, da er lediglich die Funktion einer rechtlichen Schranke innehat.<sup>27</sup>

### 2.3 Fremdvergleichsgrundsatz

Ein Fremdvergleichsgrundsatz stellt auf die Handlungsweise von unanhängigen Dritten ab.<sup>28</sup> Werden zwischen nahe stehenden Personen Bedingungen vereinbart, die zwischen Fremden unter gleichen Umständen unüblich sind, so wird vermutet, dass diese Bedingungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Folglich dient der FV als Maßstab für eine Angemessenheitsprüfung.<sup>29</sup> Somit entspricht alles, was üblich ist, dem FV. Jedoch kann daraus kein Umkehrschluss bezogen werden: Nicht alles, was unüblich ist, muss im Widerspruch zum FV stehen.<sup>30</sup>

**a) Objektivierung des Angemessenheitskriteriums:** Ein FV bedarf eines Objektivierungskriteriums, der in der BWL zu suchen ist. Im Mittelpunkt der BWL steht ein *rational handelnder Entscheidungsträger*.<sup>31</sup> Da die Welt zu komplex ist, um vom menschlichen Verstand erfasst werden zu können, scheint sie durch Unsicherheit und unvollständige Informationen gekennzeichnet zu sein. Daraus wird die zentrale Annahme über begrenzte Rationalität des Entscheidungsträgers getroffen.<sup>32</sup> Dieser Entscheidungsträger verfolgt das Ziel, sein Gewinn zu maximieren.<sup>33</sup> Kurzfristig kann das Verhalten eines rational handelnden Entscheidungsträgers davon abweichen, sofern es langfristig zu einer Gewinnmaximierung führt. Folglich hat „rationales Verhalten“ gewissen Spielraum. Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass der im Weiteren definierte „rational handelnde Entscheidungsträger“ als ein Objektivierungskriterium für angemessenes Verhalten dienen soll.

<sup>26</sup> Vgl. Djanani/Brähler, 2008, S. 44.

<sup>27</sup> Vgl. Djanani/Brähler, 2008, S. 84.

<sup>28</sup> Vgl. Bilsdorfer, 1996, S. 21 f.; Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG, Rz. 256 f.; Bauschatz, 2001, S. 39; Oestreicher, 2003, S. 27; Tipke/Lang, 2005, § 9, Rz. 248.

<sup>29</sup> Vgl. Eisele, 2003, S. 299.

<sup>30</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG, Rz. 107.4.

<sup>31</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG, Rz. 133.

<sup>32</sup> Vgl. Gabler Wirtschaftslexikon, Transaktionskostenökonomik, S. 3075.

<sup>33</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG, Rz. 136 f.

Jedoch wäre eine Berücksichtigung von Interessen nur einer Partei einseitig.<sup>34</sup> Somit ist eine FV-Prüfung um einen zweiten rational handelnden Entscheidungsträger zu erweitern.<sup>35</sup> Durch die Einführung des zweiten rational handelnden Entscheidungsträger wird ein natürlicher Interessengegensatz geschaffen.<sup>36</sup> Es wird in diesem Zusammenhang von einer „**Verdoppelung**“ der Entscheidungsträger gesprochen. Folglich sind unter „zwischen unabhängigen Dritten vereinbarte Bedingungen“ solche Bedingungen zu verstehen, die von zwei rational handelnden Entscheidungsträgern abgeschlossen werden.<sup>37</sup> Eine Verdoppelung des rational handelnden Entscheidungsträgers soll bewirken, dass die Richtung<sup>38</sup> einer Transaktion für die Bewertung unerheblich wird.<sup>39</sup>

Ein wichtiger Aspekt der Angemessenheitsprüfung ist der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.<sup>40</sup> Dabei sind solche Verhältnisse, Informationen und Entwicklungen maßgeblich, die bei der Vertragschließung bekannt oder vorauszusehen waren. Dies entspricht einer ex-ante-Betrachtung. Erst später auftretende Erkenntnisse sind nicht zu berücksichtigen, da es sonst die unternehmerische Dispositionsfreiheit einschränken würde.

#### **b) Vergleichbarkeit der Verhältnisse auf einem unvollkommenen Markt:**

Entscheidend ist, dass nur auf einem *vollkommenen* Markt zwei Geschäftsvorfälle zu gleichem Ergebnis (hier Preis) führen.<sup>41</sup> Ein *unvollkommener* Markt ist durch Unsicherheit und asymmetrische Informationsverteilung gekennzeichnet.<sup>42</sup> Dies führt dazu, dass für vergleichbare Geschäfte/ Transaktionen unterschiedliche Marktpreise vereinbart werden. Folglich kann auf einem unvollkommenen Markt kein exaktes Ergebnis in Sinne einer mathematisch genau fixierbaren Größe zustande kommen.<sup>43</sup> Vielmehr kann ein Preis nur innerhalb

<sup>34</sup> Vgl. *Flick/ Wassermeyer/ Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 144; *Scholz/ Raab*, 2003, S. 244.

<sup>35</sup> Vgl. BHF, Urt. v. 17.05.1995, I R 147/93, BStBl II 1996, S. 204; BHF, Urt. v. 6.12.1995, I R 88/94, BStBl II 1996, S. 383; Tz. 7.29 OECD-RL 1995/96; *Flick*, 1981/1982, S. 135; *Baumhoff*, 1986, S. 139 f.; *Flick/ Wassermeyer/ Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 144; *Ditz*, 2004, S. 188 f.

<sup>36</sup> Vgl. *Flick/ Wassermeyer/ Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 146.

<sup>37</sup> Vgl. *Becker*, 1996, S. 1439; *Flick/ Wassermeyer/ Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 146.

<sup>38</sup> Somit ist eine Gleichbehandlung von up-stream/ down-stream/ side-stream sowie inbound/ outbound gefordert.

<sup>39</sup> Vgl. *Flick/ Wassermeyer/ Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 167; *Vögele*, 2004, Rz. E 58.

<sup>40</sup> Vgl. *Kuckhoff/ Schreiber*, 1997, Tz. 169; *Baranovski*, 1996, Rz. 737; *Kroppen*, Tz. 2.1.2 VWG; *Flick/ Wassermeyer/ Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 171.

<sup>41</sup> Vgl. *Flick/ Wassermeyer/ Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 297.

<sup>42</sup> Vgl. *Fritsch/ Wein/ Ewers*, 2001, S. 272 f.

<sup>43</sup> Vgl. *Hoffmann*, 1977, S. 13; *Flick/ Wassermeyer/ Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 297.

einer gewissen Bandbreite liegen. Grds. ist jeder Preis innerhalb der Bandbreite als angemessen zu betrachten.<sup>44</sup>

Es gibt Bereiche, bei denen der FV-Grundsatz an seine Grenzen stößt. So kann der FV nicht erklären oder rechtfertigen, ob fremde Dritte eine Einzel- oder Gesamtbewertungsmethode verwendet hätten.<sup>45</sup> Dennoch müssen die vom Unternehmen zugrunde gelegten Annahmen schlüssig und plausibel sein. Es ist nicht der Zweck des FV, einen „richtigen“ Preis zu ermitteln.<sup>46</sup> Er dient lediglich der Überprüfung, ob bei der Wertermittlung von zutreffenden Tatsachen, anerkannten Bewertungsmethoden, allgemeinen Erfahrungen sowie keiner sachfremden Denkweise ausgegangen wird.<sup>47</sup> Sind keine methodischen oder sachgerechten Mängel erkennbar, so ist die Finanzverwaltung oder das FG nicht berechtigt, ein anderen – möglicherweise genauso vertretbaren – Wert anzusetzen.

## **2.4 EU-Rechtliche Anforderungen an ein Steuersystem**

Die direkten Steuern liegen in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, die ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des EU-Rechts ausüben müssen.<sup>48</sup> Durch den Vorrang des Gemeinschaftsrechts vor nationalem Recht werden den Mitgliedstaaten bei der Besteuerungskompetenz somit gewisse Grenzen gesetzt.<sup>49</sup> Sollte der EuGH eine nationale Norm für EU-rechtswidrig erklären, darf sie künftig nicht mehr angewendet werden.<sup>50</sup>

Folglich wird das Prüfungsschema des EuGH als Beurteilungskriterium für die Vereinbarkeit einer steuerlichen Norm mit dem EU-Recht übernommen.<sup>51</sup> Eine Überprüfung dieser Regelungen soll folgendermaßen ablaufen:<sup>52</sup>

<sup>44</sup> Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 152 und 157.

<sup>45</sup> Vgl. *Bödefeld/Kuntschik*, 2007, S. 276; a.A. *Serg*, 2005, 1918.

<sup>46</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 2007, S. 539.

<sup>47</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl II 2004, S. 174.

<sup>48</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, EuGHE 1995, S. I-225 = IStR 1995, S. 126, Rn. 21; EuGH, Urt. v. 28.04.1998, Rs. C-118/96, *Safir*, EWS 1998, S. 349, Rn. 21; EuGH, Urt. v. 29.04.1999, Rs. C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, EuGHE 1999, S. I-4809, Rn. 19; EuGH, Urt. v. 28.10.1999, Rs. C-55/98, *Vestergaard*, EuGHE 1999, S. I-2787, Rn. 15; EuGH, Urt. v. 07.09.2004, Rs. C-319/02, *Manninen*, EuGHE 2004, S. I-7477, Rn. 19.

<sup>49</sup> Vgl. *Laule*, 2003, S. 217 f.; *Cordewener*, 2004, S. 9.

<sup>50</sup> Vgl. *Cordewener*, 2004, S. 9.

<sup>51</sup> Hier wird das EuGH-Prüfungsschema stark verkürzt.

1. Es ist zu fragen, ob eine Regelung die Ausübung der Grundfreiheiten beeinträchtigt.
2. Liegt eine Beeinträchtigung vor, muss diese durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein.
3. Ist es zu bejahen, dann ist zu prüfen:
  - ob die Regelung geeignet ist, die Verwirklichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten und
  - ob die Regelung nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, darf die nationale Vorschrift die Ausübung einer Grundfreiheit einschränken.<sup>53</sup> Zu den wirtschaftlichen Grundfreiheiten gehören u.a. die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EG), die Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 ff. EG) sowie die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG).<sup>54</sup> Die **Niederlassungsfreiheit** gewährleistet, dass Beschränkungen der freien Ausübung der selbständigen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat verboten sind. Der Schutzbereich der **Dienstleistungsfreiheit** erstreckt sich auf die wirtschaftliche Tätigkeit ohne eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat. Der Schutzbereich der **Warenverkehrsfreiheit** hingegen sind die Warenbewegungen zwischen EU-Staaten. Dabei sind Ein- und Ausfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung verboten.<sup>55</sup> Die **Kapitalverkehrsfreiheit** schützt die Freiheit des grenzüberschreitenden Transfers von Geld- und Sachkapitals. Dabei kommen solche Transaktionen in Betracht, die nicht direkt durch Waren- und Dienstleistungsverkehr bedingt sind. Die Kapitalverkehrsfreiheit verhält sich subsidiär zu den übrigen Grundfreiheiten.

Die Grundfreiheiten können durch eine Ungleichbehandlung von Steuerinländern und –ausländern beeinträchtigt werden. Eine **Ungleichbehandlung** liegt dann vor, wenn zwei vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt

---

<sup>52</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 30.11.1995, Rs. C-55/94, *Gebhard*, EuZW 1996, S. 92 = EuGHE 1995, S. I-161, Rn. 37; EuGH, Urt. v. 15.05.1997, Rs. C-250/95, *Futura und Singer*, EuGHE 1997, S. I-4161, Rn. 26; *Scheuerle*, 2002, S. 801; *Hans*, 2007, Rz. 112.

<sup>53</sup> Vgl. *Scheuerle*, 2002, S. 801.

<sup>54</sup> Vgl. *Cordewener*, 2004, S. 7; *Rödler*, 2004, S. 1629; *Hans*, 2007, Rz. 107-126; *Djanani/Brähler*, 2008, S. 460.

<sup>55</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 11.07.1974, Rs. 8/74, *Dassonville*, EuGHE 1974, S. 837; *Scheuerle*, 2002, S. 801.

werden oder wenn zwei verschiedene Sachverhalte gleich behandelt werden.<sup>56</sup> Dabei ist jede Beschränkung von Grundfreiheiten oder Diskriminierung verboten.<sup>57</sup> Unter **Beschränkung** werden Maßnahmen zusammengefasst, die die Nutzung der Grundfreiheiten behindern oder weniger attraktiv machen.<sup>58</sup> **Diskriminierung** bedeutet, dass ausländische Staatsangehörige<sup>59</sup> sowie grenzüberschreitende Wirtschaftsvorgänge<sup>60</sup> gegenüber inländischen benachteiligt werden.

---

<sup>56</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, EuGHE 1995, S. I-225 = IStR 1995, S. 126, Rn. 34.

<sup>57</sup> Vgl. *Cordewener*, 2004, S. 8.

<sup>58</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 30.11.1995, C-55/94, Rs. *Gebhard*, EuZW 1996, S. 93, Rn. 37; *Dautzenberg/Gocksch*, 2000, S. 908; *Scheuerle*, 2002, S. 800.

<sup>59</sup> Zur offenen Diskriminierung vgl. *Dautzenberg/Gocksch*, 2000, S. 908.

<sup>60</sup> Zur verdeckten Diskriminierung vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1986, Rs. C-270/86, *avoir fiscal*, EuGHE 1986, S. 273; EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, EuGHE 1995, S. I-225 = IStR 1995, S. 126, Rn. 30; *Hans*, 2007, Rz. 119.

### 3 Analyse der Funktionsverlagerung vor UntStRefG 2008

#### 3.1 Funktionsverlagerung aus ökonomischer Sicht

##### 3.1.1 Steuerlichen Konsequenzen einer Funktionsverlagerung

###### 3.1.1.1 Nationalen steuerlichen Vorschriften

Verlagert ein Unternehmen eine Funktion auf einen eigenständigen ausländischen Rechtsträger, so ist dem deutschen Fiskus das Besteuerungsrecht für die aus dieser Funktion resultierenden Gewinne entzogen (Abschirmungswirkung).<sup>61</sup> Daher werden zum Zeitpunkt der Funktionsverlagerung die in dem WG enthaltene stille Reserve aufgedeckt und besteuert. Da zwischen nahe stehenden Personen ein Interessengegensatz fehlt, muss die Finanzverwaltung die Angemessenheit der vereinbarten Preisen überprüfen. Zu deutschen steuerlichen Korrektornormen gehören dabei Vorschriften über verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), Einlage und Entnahme sowie § 1 AStG a.F.<sup>62</sup>

Eine vGA<sup>63</sup> liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vorteil gewährt, so dass das Vermögen der Gesellschaft vermindert oder eine Vermögenmehrung verhindert wird. Folglich wird der Jahresüberschuss der Gesellschaft gemindert. Eine Ursache dafür ist im Gesellschaftsverhältnis zu suchen, da kein Gewinnverteilungsbeschluss besteht. Als Rechtsfolge sieht der § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG eine außerbilanzielle Hinzurechnung zum Einkommen der Gesellschaft in Höhe der vGA vor.<sup>64</sup> Eine vGA ist bei Übertragung von WG mit einem gemeinen Wert einzusetzen.<sup>65</sup> **Gemeiner Wert** ist ein Preis, der bei einer Veräußerung des WG zu erzielen wäre.<sup>66</sup> Dagegen werden Nutzungsüberlassungen im Rahmen einer vGA nach der erzielbaren Vergütung bewertet.<sup>67</sup>

<sup>61</sup> Vgl. *Kuckhoff/Schreiber*, 1999, S. 322; *Burkert*, 2003, S. 320 und 365; *Brockhagen*, 2007, S. 21 f.

<sup>62</sup> Vgl. *Verwaltungsgrundsätze*, 1983, Tz. 1.1.1.

<sup>63</sup> Vgl. R 36 Abs. 1 Satz 1 KStR; BFH, Urt. v. 06.12.1995, I R 88/94, BStBl II 1996, S. 383; *Djanani/Brähler*, 2008, S. 358 f.

<sup>64</sup> Vgl. *Verwaltungsgrundsätze-Verfahren*, 2005, Tz. 5.3.1.

<sup>65</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 18. 10. 1967, BStBl II, 1968, S. 105 f.

<sup>66</sup> Vgl. § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG.

<sup>67</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 27.11.1974, BStBl II, 1975, S. 306.

Eine (**verdeckte**) **Entnahme** sind alle WG, die ein (Mit)Unternehmer seinem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entnommen hat.<sup>68</sup> Entnahmen dürfen den Gewinn nicht beeinflussen<sup>69</sup>, deswegen werden sie dem Gewinn außerbilanziell hinzugerechnet. Eine (**verdeckte**) **Einlage** ist wie eine vGA durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.<sup>70</sup> Eine Einlage ist alle WG, die ein Gesellschafter seinem Betrieb zuführt.<sup>71</sup> Nicht einlagefähig sind dabei Dienstleistungen und Nutzungsüberlassungen.<sup>72</sup> So wird der Gewinn um den Wert der Entnahme außerbilanziell vermindert.<sup>73</sup> Entnahme sowie Einlage sind mit dem Teilwert anzusetzen. Dabei ist ein **Teilwert** als der Betrag definiert, der einem einzelnen WG bei einem Betriebserwerb zugewiesen wird.<sup>74</sup> Demzufolge ist ein Teilwert nach oben durch die Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten sowie nach unten durch den Einzelveräußerungspreis begrenzt.<sup>75</sup> Ein Teilwert enthält nach h.M. im Gegensatz zu einem gemeinen Wert keinen Gewinnaufschlag<sup>76</sup> und stellt eine Bewertungsschranke gegen Unterbewertungen dar<sup>77</sup>. Damit soll eine unsachgerechte Bildung von stillen Reserven verhindert werden.

**§ 1 AStG a.F.:** Werden im Rahmen der grenzüberschreitenden Aktivitäten zwischen nahe stehenden Personen solche Bedingungen vereinbart, die fremde Dritte c.p. nicht vereinbart hätten, werden Einkünfte korrigiert.<sup>78</sup> „Nahe stehend“ ist für den Steuerpflichtigen eine Person, die mit ihm durch wesentliche Beteiligung, beherrschenden Einfluss, besondere Einflussmöglichkeiten sowie Interessenidentität verbunden ist.<sup>79</sup> Als Rechtsfolge sieht § 1 Abs. 1 AStG a.F. eine außerbilanzielle Erhöhung der Einkünfte. Die Höhe der Berichtigung wird am FV-Preis gemessen.<sup>80</sup>

<sup>68</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG.

<sup>69</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG.

<sup>70</sup> Vgl. R 40 KStR; BFH, Urt. v. 07.07.1992, VIII-R-24/90, BStBl II 1993, S. 333; *Djanani/Brähler*, 2008, S. 362.

<sup>71</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 Satz 1 und 5 EStG.

<sup>72</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 28.01.1981, I R 10/77, BStBl II 1981, S. 612; BFH, Urt. v. 19.05.1982, I R 102/79, BStBl II 1982, S. 631.

<sup>73</sup> Vgl. § 4 I 1 EStG; Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, 2005, Tz. 5.3.2.

<sup>74</sup> Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG; § 10 Satz 2 BewG.

<sup>75</sup> Vgl. Gabler Wirtschaftslexikon, Teilwert, S. 3032.

<sup>76</sup> Vgl. Borstell/Brüninghaus/Dworaczek, 2001, S. 758.

<sup>77</sup> Vgl. Gabler Wirtschaftslexikon, Teilwert, S. 3032.

<sup>78</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 AStG a.F.; *Djanani/Brähler*, 2008, S. 363 f.

<sup>79</sup> Vgl. § 1 Abs. 2 AStG a.F.; Verwaltungsgrundsätze, 1983, Tz. 1.3.2.1-1.3.2.7.

<sup>80</sup> Vgl. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, 2005, Tz. 5.3.3.

### 3.1.1.2 Doppelbesteuerungsabkommen

Die schuldrechtliche Verträge zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften werden steuerlich anerkannt (Trennungsprinzip).<sup>81</sup> Jedoch bildet ein Konzern eine wirtschaftliche Einheit, so dass der Gewinn durch konzerninterne VP von einem Unternehmen auf ein anderes Unternehmen verlagert werden kann.<sup>82</sup> Somit besteht der Bedarf, die Besteuerungsrechte zwischen Staaten zu klären. Deshalb wird in einem ersten Schritt durch nationales Steuerrecht Besteuerungsansprüche dem Grunde und der Höhe nach begründet. In einem zweiten Schritt wird diese nationale Steuerpflicht durch ein DBA eingeschränkt.<sup>83</sup> In einem konkreten Besteuerungsfall ist auf denjenigen DBA zuzugreifen, der zwischen den betroffenen Ländern abgeschlossen ist. Inhaltlich und strukturell ist der Aufbau eines DBA ähnlich den eines OECD-MA<sup>84</sup>, so dass weitere Erläuterungen anhand der OECD-MA erfolgen.

**Art. 9 OECD-MA** regelt Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen.<sup>85</sup> Folglich können Gewinne berichtigt werden, wenn zwischen verbundenen Unternehmen andere Bedingungen vereinbart werden, als zwischen unabhängigen Unternehmen (dealing-at-arm's-length-Prinzip).<sup>86</sup> Werden Gewinnkorrekturen nur von einem Vertragsstaat vorgenommen, so werden Gewinne i.H.d. unangemessenen Teils doppelt besteuert (wirtschaftliche Doppelbesteuerung).<sup>87</sup> Demzufolge verpflichtet Art. 9 Abs. 2 OECD-MA den anderen Vertragsstaat zu einer Gegenberichtigung. Jedoch mangelt es in den tatsächlich abgeschlossenen DBA häufig an einer Gegenkorrektur, da die Staaten befürchten, ihre Besteuerungsrechte zu verlieren.<sup>88</sup>

### 3.1.2 Gegenüberstellung des aus der betriebswirtschaftlichen Sicht abgeleiteten Fremdvergleiches und Fremdvergleich der anderen Einkünftekorrekturnormen

An dieser Stelle der Untersuchung besteht das Ziel in der Klärung der Frage, ob der aus betriebswirtschaftlicher Sicht abgeleitete FV dem FV der vGA, der

<sup>81</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, 2008, S. 141.

<sup>82</sup> Vgl. *Eisele*, 2003, S. 247.

<sup>83</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, 2008, S. 85.

<sup>84</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, 2008, S. 89.

<sup>85</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, 2008, S. 141 f.

<sup>86</sup> Vgl. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.

<sup>87</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, 2008, S. 142.

<sup>88</sup> Vgl. *Djanani/Brähler*, 2008, S. 142.

Entnahme, der Einlage, des § 1 AStG a.F. sowie Art. 9 OECD-MA entspricht. Die Begründung einer Gewinnkorrektur setzt ein vom FV abweichendes Verhalten voraus.<sup>89</sup> In den Vorschriften zu vGA sowie Entnahme/ Einlage ist ein FV nicht explizit erwähnt.<sup>90</sup> Der FV wurde aber durch die BFH-Rechtsprechung hineininterpretiert. Hier ist ein FV durch die Figur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (ogGL) dargelegt. Nach BFH wird ogGL als ein Idealtypus des Kaufmannes<sup>91</sup> dargestellt, der stets den Gewinn seines Unternehmens zu mehren sucht.<sup>92</sup> Kehrt man auf die Definition eines rational handelnden Entscheidungsträgers zurück, so wird deutlich, dass ein ogGL und ein rational handelnder Entscheidungsträger gleiche Bedeutung haben.<sup>93</sup> Dagegen ist in § 1 AStG a.F. und Art. 9 OECD-MA auf ein FV direkt hingewiesen. Somit ist festzuhalten, dass es auf der Ebene der Einkünfteabgrenzung nur einen FV gibt, der der betriebswirtschaftlichen Sicht entspricht.<sup>94</sup> Wird ein von FV abweichendes Verhalten festgestellt, so ist eine Gewinnkorrektur vorzunehmen. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht muss die Höhe solcher Korrekturen nach dem abweichenden Verhalten bemessen werden.<sup>95</sup>

### 3.1.3 Bewertungskonzept des § 1 AStG a.F. im Rahmen des Funktionsverlagerungsvorgangs

Für den Spezialfall der Funktionsverlagerung wird vom Gesetzgeber kein Bewertungskonzept vorgeschrieben. Es gibt zwei Bewertungsgrundsätze: Einzelbewertung und Gesamtbewertung. **Einzelbewertungsgrundsatz** besagt, dass jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld einzeln bewertet werden muss.<sup>96</sup> Eine **Gesamtbewertung** entspricht hingegen einer Unternehmensbewertung.<sup>97</sup> Grds. wenn nichts anderes bestimmt wird, ist der Einzelbewertungsgrundsatz

<sup>89</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 1998/99, S. 163.

<sup>90</sup> Vgl. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG.

<sup>91</sup> Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 104.

<sup>92</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 02.02.1994, I R 78/92, BStBl II 1994, S. 479; *Wassermeyer*, 1998/99, S. 162.

<sup>93</sup> Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 133.

<sup>94</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 1998/99, S. 163.

<sup>95</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 1998/99, S. 163.

<sup>96</sup> Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB.

<sup>97</sup> Vgl. *Gabler Wirtschafts-Lexikon*, Gesamtbewertung, S. 1254.

maßgeblich.<sup>98</sup> Somit erfolgt die Bewertung im Zusammenhang mit einer Funktionsverlagerung nach dem Einzelbewertungsgrundsatz.

Folglich ist eine Funktionsverlagerung als eine bloße Übertragung von einzelnen WG zu behandeln.<sup>99</sup> Eine Bewertung von übertragenen materiellen WG, Nutzungsüberlassungen sowie Dienstleistungen ist steuerlich unproblematisch.<sup>100</sup> Probleme bestehen dagegen bei der Bewertung von selbstgeschaffenen immateriellen WG, Geschäftschancen und GoF.

### 3.1.3.1 Immaterielle Wirtschaftsgüter

**Know-how:** Technische Erfindungen, Verfahren, Spezialwissen und besondere Ideen stellen die Know-how eines Unternehmens dar.<sup>101</sup> Eine ungeschützte Erfindung stellt dann ein immaterielles WG dar, wenn sie einen von GoF isolierbaren Wert hat.<sup>102</sup> Know-how kann anhand von Zeichnungen, Anleitungen oder Bereitstellung von Prototypen übertragen werden. Werden Know-how ausschließlich durch Mitarbeiter des Erfinder-Unternehmens weitergegeben, so liegt eine Dienstleistung in Form einer Beratung vor.<sup>103</sup> Der FV-Preis für Know-how ist Barwert der künftigen erwarteten Reinerträge.<sup>104</sup> Steht die Nutzungsdauer nicht fest, so wird in der BFH-Rechtsprechung eine Laufzeit von drei Jahre angenommen.<sup>105</sup>

**Kundenstamm:** Ein Kundenstamm bzw. Kundenbeziehungen werden oft in einer Kundenkartei erfasst. Dabei ist ein Kundenstamm nicht mit abgeschlossenen Verträgen zu verwechseln. Folglich sind die Ertragschancen, die man mit einem Kundenstamm verbindet, ziemlich unsicher.<sup>106</sup> Ein Kundenstamm kann ein WG darstellen, soweit er nicht im GoF aufgeht.<sup>107</sup> Dennoch ist fraglich,

<sup>98</sup> Vgl. § 6 Abs. 1 EStG; *Greinert*, 2007, S. 568.

<sup>99</sup> Vgl. *Eisele*, 2003, S. 213.

<sup>100</sup> Vgl. *Kuckhoff/Schreiber*, 1999, S. 326.

<sup>101</sup> Vgl. *Eisele*, 2003, S. 217.

<sup>102</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 13.02.1970, III R 43/68, BStBl II 1970, S. 374; BFH, Urt. v. 13.02.1970, III 156/65, BStBl II 1970, S. 371; BFH, Urt. v. 22.05.1979, III R 129/74, BStBl II 1979, S. 635; BFH, Urt. v. 15.07.1987, II R 249/83, BStBl II 1987, S. 809; BFH, Urt. v. 23.11.1988, II R 209/82, BStBl II 1989, S. 83.

<sup>103</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 13.02.1970, III R 43/68, BStBl II 1970, S. 375; BFH, Urt. v. 23.11.1988, II R 209/82, BStBl II 1989, S. 84.

<sup>104</sup> Vgl. *Eisele*, 2003, S. 218.

<sup>105</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 13.02.1970, III R 43/68, BStBl II 1970, S. 375.

<sup>106</sup> Vgl. *Eisele*, 2003, S. 219.

<sup>107</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 20.08.1986, I R 151/82, BFH/NV 1987, S. 469; BFH, Urt. v. 02.09.1988, III R 38/84, BStBl II 1989, S. 160; BFH, Urt. v. 26.07.1989, I R 49/85, BFH/NV 1990, S. 443;

inwiefern ein Kundenstamm einer Vertriebsfunktion zugeordnet werden kann, wenn im Endeffekt auch Beschaffung- und Produktionsfunktion von der Nutzung profitieren.<sup>108</sup> Der FV-Preis des Kundenstamms hängt von den erwarteten Ertragsaussichten ab.<sup>109</sup> Dabei werden auch die in der Vergangenheit getätigten Aufwendungen berücksichtigt.<sup>110</sup>

### 3.1.3.2 Geschäfts-, Marktchance und Firmenwert

**Geschäfts- und Marktchancen:** Mit der Verlagerung einer Funktion werden auch gewisse Vorteile bzw. Chancen übertragen. Geschäfts- und Marktchancen sind mit der Hoffnung verbunden, künftig Vermögensvorteile oder Gewinne zu erzielen. Dabei ist eine *Geschäftschance* auf ein einzelnes Geschäft begrenzt, während eine *Marktchance* eine Vielzahl von Gelegenheiten umfasst, die sich auf einem Markt, in einer Branche oder Region ergeben.<sup>111</sup> Folglich wäre eine Entgeltung dieser Chancen denkbar.<sup>112</sup>

Im Rahmen des Einzelbewertungsgrundsatzes wurde von BFH für die Erfassung des Gewinnpotentials die sog. „Geschäftschancenlehre“ entwickelt. Diese Lehre wird grds. im Zusammenhang mit vGA angewendet. In der Literatur wird eine Anwendung der Geschäftschancenlehre auch auf die Funktionsverlagerung bestätigt.<sup>113</sup> Nach der *Geschäftschancenlehre* ist ein Entgelt für die überlassene Geschäftschance erforderlich, wenn sie ausreichen konkretisiert ist.<sup>114</sup> Hierfür wird jedoch eine isolierte Bewertung von Geschäftschancen vorausgesetzt.<sup>115</sup> Folglich kann der Wert einer Geschäftschance als ein Barwert der künftigen Einzahlungsüberschüsse ermittelt werden.<sup>116</sup> Weiterhin kann eine Geschäftschance nur dann einem Unternehmen zurechnet werden, wenn dieser grds. über finanzielle, sachliche und personelle Mittel verfügt, um das Geschäft

---

BFH, Urt. v. 30.03.1994, I R 52/93, BStBl II 1994, S. 905-906; zur Ablehnung der WG-Eigenschaft vgl. BFH, Urt. v. 25.11.1981, I R 54/77, BStBl II 1982, S. 191-192.

<sup>108</sup> Vgl. Eisele, 2003, S. 220-221.

<sup>109</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 26.07.1989, I R 49/85, BFH/NV 1990, S. 443.

<sup>110</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 20.08.1986, I R 151/82, BFH/NV 1987, S. 471; Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 34 d EStG, Rn. 69; a.A. Eisele, 2003, S. 221.

<sup>111</sup> Vgl. Eisele, 2003, S. 224; Ditz, 2006, S. 1631.

<sup>112</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG, Tz. 595.1.

<sup>113</sup> Vgl. Haarmann, 1997, S. 62; Kuchhoff/Schreiber, 1999, S. 325 f.; Burkert, 1999, S. 520 f.; Borstell, 2002, S. 208 f.; Bernhardt/Ham van der/Kluge, 2008, S. 4 f.

<sup>114</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 11.06.1996, I R 97/95, DStR 1996, S. 1796; Wichmann, 1993, S. 636; Haarmann, 1997, S. 62; Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG, Tz. 595; Baumhoff/Bodenmüller, 2000, S. 393; Eisele, 2003, S. 300-301; Ditz, 2006, S. 1627 f.

<sup>115</sup> Vgl. Buyer, 1996, S. 106; Eisele, 2003, S. 301.

<sup>116</sup> Vgl. Kaminski/Strunk, 2002, S. 792.

durchzuführen<sup>117</sup> sowie bereits konkrete Maßnahmen und Aufwendungen für den Erwerb dieses Geschäfts getätigt hat.<sup>118</sup> In diesem Zusammenhang wird in der Literatur kritisiert, dass Konkretisierung einer Geschäfts- bzw. Marktchance<sup>119</sup> dazu führt, dass es sich nicht mehr um eine abstrakte Möglichkeit handelt, sondern um ein anderes immaterielles WG.<sup>120</sup>

**GoF:** Ein GoF repräsentiert einen über den Substanzwert (abzgl. Schulden) hinausgehende Wert.<sup>121</sup> Ein GoF kann mit einem (Teil)Betrieb übertragen werden.<sup>122</sup> Liegt dagegen ein (Teil)betrieb nicht vor, kann der GoF nicht ermittelt werden.<sup>123</sup> Dabei ist eine Abgrenzung zwischen geschäftswertbildenden Faktoren und anderen immateriellen WG schwierig.<sup>124</sup> Vor diesem Hintergrund wird in der Literatur vorgeschlagen, eine Funktion als Ganzes zu bewerten.<sup>125</sup> Damit ist festzuhalten, dass die Notwendigkeit ein GoF zu ermitteln, den erste Ausgangspunkt für die Begründung einer Gesamtbewertung im Rahmen einer Funktionsverlagerung darstellt.<sup>126</sup>

## 3.2 Vereinbarkeit des § 1 AStG a.F. mit dem EU-Recht

### 3.2.1 Grundproblematik des Verhältnisses der Einkünftekorrekturnormen untereinander

Die Gefahr, gegen das EU-Recht zu verstoßen, besteht immer dann, wenn ein bestimmter grenzüberschreitender Sachverhalt schärfere Rechtsfolgen hat als der vergleichbare rein inländische Sachverhalt.<sup>127</sup> Folglich ist das Verhältnis der konkurrierenden Einkünftekorrekturnormen untereinander nur dann von

<sup>117</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 12.06.1997, I R 14/96, DStR 1997, S. 1361; Weiser, 1991, S. 142-174; Polley, 1993, S. 104 f., 132-141; Fleischer, 1999, S. 1255; Eisele, 2003, S. 302.

<sup>118</sup> Vgl. Thiel, 1993, S. 1804; Rödder, 1998, S. 125; Kuckhoff/Schreiber, 1999, S. 325 f.; Isensee, 1999, S. 528; Eisele, 2003, S. 302-303.

<sup>119</sup> Zur Geschäftschance vgl. BFH, Urt. v. 19.10.1995, IV R 111/94, DStR 1996, S. 337 f.; BFH, Urt. v. 13.11.1996, I R 149/94, BB 1997, S. 508; BFH, Urt. v. 12.06.1997, I R 14/96, DStR 1997, S. 1362; zur Marktchance vgl. BFH, Urt. v. 12.12.1990, I R 73/89, BStBl II 1991, S. 594; BFH, Urt. v. 14.10.1992, I R 69/88, BFH/NV 1993, S. 271; BFH, Urt. v. 11.06.1996, I R 97/95, DStR 1996, S. 1796; BFH, Urt. v. 22.11.1996, I R 45/95, BFH/NV 1996, S. 647.

<sup>120</sup> Vgl. Raupach, 1998, S. 420; Eisele, 2003, S. 303 f.

<sup>121</sup> Vgl. BFH, v. 27.03.1996, I R 60/95, BStBl II 1996, S. 576; BFH, v. 27.03.2001, I R 42/00, BStBl I 2001, S. 771; § 255 Abs. 4 HGB; Isensee, 1999, S. 527-528.

<sup>122</sup> Näheres im Kap. 4.1.3.2, S. 30.

<sup>123</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG, Tz. 594.

<sup>124</sup> Vgl. Isensee, 1999, S. 528; Serg, 2005, S. 1917.

<sup>125</sup> Vgl. Serg, 2005, S. 1917; Baumhoff u.a., 2006, S. 134.

<sup>126</sup> Vgl. Bödefeld/Kuntschik, 2007, S. 258.

<sup>127</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG, Rz. 816.1.

Bedeutung, wenn sie auf unterschiedliche Wertmaßstäbe abstellen.<sup>128</sup> Nach h.M. entspricht der gemeine Wert sowie die erzielbare Vergütung dem FV-Preis.<sup>129</sup> Folglich ist die Regelung der vGA für weitere Analysen aus EU-rechtlicher Sicht unerheblich. Dagegen ist ein Teilwert regelmäßig niedriger als FV-Preis, da der Erstere kein Gewinnaufschlag enthält.<sup>130</sup> *Borstell/ Brüninghaus/ Dworaczek* vertreten die Meinung, dass ein Wert je nach ein Veräußerungs- oder Beschaffungsgeschäft unterschiedlich ausfallen wird.<sup>131</sup> Sie kommen zu dem Schluss, dass bei einem Veräußerungsgeschäft der Teilwert geringer ist als der FV-Preis. Hingegen ist bei einem Beschaffungsgeschäft der Teilwert gleich dem FV-Preis, da in diesem Fall auch FV-Preis kein Gewinnaufschlag enthält. *Wassermeyer* verweist hingegen auf die BFH-Rechtsprechung<sup>132</sup>, in der eine Entnahme von einem Einzelunternehmen/ Personengesellschaft durch ein Einzelunternehmen/ Personengesellschaft ohne einen Gewinnaufschlag bewertet wird.<sup>133</sup> Somit wird bei weiteren Untersuchungen davon ausgegangen, dass ein Teilwert keine Gewinnkomponente enthält. Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass eine Entnahme/ Einlage und § 1 AStG a.F. unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe haben.

Während die Regelungen über (verdeckte) Einlage/ Entnahme für rein inländische sowie für grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen anzuwenden sind, ist der Geltungsbereich des § 1 AStG a.F. nur auf die Beziehungen zum Ausland begrenzt.<sup>134</sup> Somit ist eine Überschneidung dieser steuerlichen Normen grds. möglich. Im Weiteren wird zwischen Dienstleistungen/ Nutzungen auf der einen Seite und WG auf der anderen Seite unterschieden. Da **Dienstleistungen und Nutzungen** nach ständiger Rechtsprechung nicht einlagefähig sind, kommt die Regelung zur verdeckten Einlage in einem rein inländischen Fall nicht zur Anwendung. Wird hingegen eine Dienstleistung oder Nutzung von einem *inländischen* Gesellschafter an eine *ausländische* Gesellschaft zu

<sup>128</sup> Vgl. *Borstell/ Brüninghaus/ Dworaczek*, 2001, S. 758.

<sup>129</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 1998/1999, S. 168; *Borstell/ Brüninghaus/ Dworaczek*, 2001, S. 758; *Eigelshoven*, 2001, S. 1763.

<sup>130</sup> Vgl. *Jackobs*, 2007, S. 688.

<sup>131</sup> Vgl. *Borstell/ Brüninghaus/ Dworaczek*, 2001, S. 758.

<sup>132</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 24.03.1983, IV R 123/80, BStBl II 1983, S. 598; BFH, Urt. v. 24.05.1998, I R 213/85, BStBl II 1990, S. 8.

<sup>133</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 1998/1999, S. 169; dazu auch § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

<sup>134</sup> Vgl. *Borstell/ Brüninghaus/ Dworaczek*, 2001, S. 759.

einem unangemessen niedrigen Entgelt erbracht, so ist dieses nach § 1 AStG a.F. zu korrigieren, sofern nicht vGA einschlägig wird.<sup>135</sup>

Werden hingegen **WG** übertragen, kann das Verhältnis zwischen § 1 AStG a.F. und insb. Entnahme oder Einlage nicht eindeutig beurteilt werden.<sup>136</sup> Der Hinweis, dass § 1 AStG a.F. „unbeschadet der anderen Vorschriften“ anzuwenden ist, bringt jedoch keine Klarheit. Grds. können folgende Konkurrenzverhältnisse angenommen werden:<sup>137</sup>

1. **Idealkonkurrenz** bedeutet, dass jeweils weitergehende Korrektur durchzuführen ist. Somit ist im Rahmen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts anstelle des unangemessen niedrigen Entgelts nicht der Teilwert, sondern der FV-Preis maßgeblich.
2. **Subsidiarität** heißt, dass eine Vorschrift eine andere verdrängt. Folglich kommt § 1 AStG a.F. nicht zur Anwendung. Eine Berichtigung des Entgelts wird in Höhe des Teilwerts vorgenommen.
3. Nach der **Gesetzeskonkurrenz** gilt § 1 AStG a.F. als *lex specialis* für andere Vorschriften.

Damit wird deutlich, dass ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten nur bei der Annahme einer Idealkonkurrenz denkbar ist.<sup>138</sup> Folglich wird in der Literatur über das Verhältnis des § 1 AStG a.F. zu anderen Korrektornormen diskutiert.<sup>139</sup> Dennoch geht eine Finanzverwaltung von der Idealkonkurrenz aus.<sup>140</sup> Demzufolge kann nur ein FG bzw. ein BFH als nächste Instanz diese Diskussion beenden.

Jedoch lässt der BFH im sog. „Hühnerstallurteil“ die Frage über das Konkurrenzverhältnis zwischen Entnahme und § 1 AStG a.F. offen.<sup>141</sup> Stattdessen

<sup>135</sup> Vgl. *Borstell/Brüninghaus/Dworaczek*, 2001, S. 759.

<sup>136</sup> Vgl. *Borstell/Brüninghaus/Dworaczek*, 2001, S. 759.

<sup>137</sup> Vgl. *Tipke/Lang*, 2005, § 23, Rz. 68; *Jacobs*, 2007, S. 687.

<sup>138</sup> Vgl. *Borstell/Brüninghaus/Dworaczek*, 2001, S. 759; *Wassermeyer*, 2003, S. 89.

<sup>139</sup> Für die Annahme einer Idealkonkurrenz vgl. *Borstell/Brüninghaus/Dworaczek*, 2001, S. 759; für die Annahme eines Subsidiaritätsverhältnisses vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 76; *Djanani/Brähler*, 2008, S. 357; für die Annahme einer Gesetzeskonkurrenz vgl. *Baranowski*, 1998, Tz. 749.

<sup>140</sup> Vgl. Grundsätze zur Anwendung des AStG, 2004, Tz. 1.1.2; *Verwaltungsgrundsätze-Verfahren*, 2005, Tz. 5.3.3.

<sup>141</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 17.12.1997, I B 96/97, BStBl II, 1998, S. 321 f.; *Borstell/Brüninghaus/Dworaczek*, 2001, S. 759.

wird lediglich auf den Meinungsstand im Schrifttum hingewiesen.<sup>142</sup> Ferner wird angezweifelt, ob eine Entnahme sowie die Voraussetzung einer Geschäftsbeziehung gem. § 1 AStG a.F. sich gegenseitig ausschließen. In einem sog. „Französischen Staatsbürger“-Urteil ist BFH einen Schritt weiter gegangen, indem er Bedenken äußert, ob § 1 AStG a.F. gegen das Diskriminierungsverbot verstößt.<sup>143</sup> Leider ist der hier vorliegende Fall sehr spezifisch: Der Verrechnungspreis liegt über dem Teilwert, womit die steuerliche Erfassung von stillen Reserven sichergestellt wird. Demzufolge ist die Regelung zur Entnahme nicht einschlägig.<sup>144</sup> Daher bleibt das Verhältnis zwischen diesen Vorschriften ungeklärt. In der Literatur wird die Meinung geäußert, dass BFH diese Frage dennoch indirekt beantwortet hat.<sup>145</sup> Da die Vereinbarkeit des § 1 AStG a.F. mit dem EU-Recht von dem BFH angezweifelt wird, deutet dies darauf hin, dass eine Anwendung des § 1 AStG a.F. gleichwohl in Frage kommt. Dies ist jedoch lediglich im Falle einer Idealkonkurrenz denkbar. Somit kann die Schlussfolgerung gezogen werden, dass der BFH von einer Idealkonkurrenz ausgeht. Daher ist eine weitere Anwendbarkeit des § 1 AStG a.F. problematisch. Dennoch kann der BFH-Beschluss nicht so ausgelegt werden, dass bei einer Verlagerung von WG ins Ausland anstatt der FV-Preise lediglich ein Teilwert angesetzt werden kann.<sup>146</sup>

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass es nur zwei Fälle gibt, die schärfere Rechtsfolgen nach § 1 AStG a.F. aufweisen als die eines rein inländischen Sachverhalts:<sup>147</sup> 1) mit dem Teilwert bewertete Entnahme sowie 2) eine teilentgeltliche Dienstleistung oder Nutzungsüberlassung. Folglich ist eine Verletzung der Grundfreiheiten durch § 1 AStG a.F. nur in diesen zwei Fällen möglich ist.

### 3.2.2 Verstoß § 1 AStG a.F. gegen Grundfreiheiten

Grds. kommen bei der Anwendung des § 1 AStG a.F. die Niederlassungs-, die Dienstleistungs-, die Kapitalverkehrs- sowie die Warenverkehrsfreiheit in Be-

<sup>142</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 17.12.1997, I B 96/97, BStBl II, 1998, S. 324, Rn. 5 a).

<sup>143</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 21.06.2001, I B 141/00, IStR 2001, S. 509-510; *Dauzenberg/Grosch*, 2000, S. 904 f.; *Köplin/Sedemund*, 2000, S. 305 f.; *Eigelshoven*, 2001, S. 1761 f.; *Herlinghaus*, 2001, S. 240; *Borstell/Brüninghaus/Dworaczek*, 2001, S. 759; *Rasch/Nakhai*, 2005, S. 1984.

<sup>144</sup> Vgl. FG Münster, Urt. v. 31.08.2000, 8 V 4639/00 E, EFG 2000, 1389.

<sup>145</sup> Vgl. *Borstell/Brüninghaus/Dworaczek*, 2001, S. 759.

<sup>146</sup> Vgl. *Borstell/Brüninghaus/Dworaczek*, 2001, S. 760.

<sup>147</sup> Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz.816.1; *Rasch/Nakai*, 2005, 1987.

tracht.<sup>148</sup> Dennoch soll im Folgenden die Vereinbarkeit des § 1 AStG a.F. mit dem EU-Recht nur für den Fall untersucht werden, bei dem die Entnahmeregelung und Berichtigung nach § 1 AStG a.F. gleichzeitig zur Anwendung kommen. In diesem Fall wird Idealkonkurrenz unterstellt. Eine Überprüfung des Verstoßes von § 1 AStG a.F. im Falle einer teilentgeltlichen Dienstleistung oder Nutzungsüberlassung wird hier nicht durchgeführt.

Zunächst sind die steuerlichen Konsequenzen in einem **rein inländischen Fall** zu untersuchen: Geht ein WG aus dem betrieblichen Bereich in einen privaten Bereich über, so sind die nicht aufgedeckten stillen Reserven, die über den Teilwert hinausgehen, von einer Besteuerung endgültig entzogen.<sup>149</sup> Bei einer Sachentnahme zwischen zwei Betrieben gilt es jedoch, die Besteuerung der stillen Reserven, die über den Teilwert hinausgehen, bis zu dem Zeitpunkt zu verschieben, bis das entnommene WG weiter veräußert wird. Dagegen werden bei einer **grenzüberschreitenden** Entnahme stille Reserven in voller Höhe und sofort versteuert. Folglich ist die steuerliche Belastung bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt höher als bei einem rein inländischen und zwar um den Differenzbetrag zwischen dem FV-Preis und dem Teilwert.<sup>150</sup>

Eine Versagung des Steueraufschubs hat für einen Steuerpflichtigen zur Folge, dass ihm weniger Liquidität zur Verfügung steht.<sup>151</sup> Entsteht diese Benachteiligung ausschließlich für grenzüberschreitende Sachverhalte, so kann es einen Steuerpflichtigen davon abhalten, über eine ausländische Gesellschaft tätig zu werden. Folglich werden grenzüberschreitende Aktivitäten im Vergleich zum Inland durch die Anwendung des § 1 AStG a.F. weniger attraktiv, womit auch die Wahrnehmung der **Niederlassungsfreiheit** eingeschränkt wird.<sup>152</sup> Damit verstößt § 1 AStG gegen das Beschränkungsverbot. Ist eine Warenlieferung an ein ausländisches Unternehmen c.p. teurer als an ein inländisches Unternehmen, so hat es gleiche Wirkung wie eine Ein- bzw. Ausfuhrbeschränkung. § 1 AStG a.F. bewirkt, dass eine Lieferung ins Ausland einen Gewinnaufschlag

---

<sup>148</sup> Vgl. *Rasch/Nakai*, 2005, S. 1986.

<sup>149</sup> Dies gilt nur, wenn die Spekulationsfrist nach § 23 EStG überschritten wird; dazu vgl. *Dautzenberg/Gocksch*, 2000, S. 909.

<sup>150</sup> Vgl. *Rundshagen*, 1998, S. 243; *Scheuerle*, 2002, S. 801.

<sup>151</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 21.11.2002, Rs. C-436/00, *X und Y*, IStR 2003, S. 23, Rz. 36.

<sup>152</sup> Vgl. FG Münster, Urt. v. 31.08.2000, 8 V 4639/00 E, EFG 2000, 1390; *Scheuerle*, 2002, S. 801; *Rasch/Nakai*, 2005, 1986 f.

enthält, während gleiche Lieferung im Inland ohne solchen erfolgt. Damit stellt § 1 AStG a.F. eine Beschränkung der **Warenverkehrsfreiheit** dar.<sup>153</sup> Da eine Überprüfung nationaler Vorschriften auf Verstoß gegen die Grundfreiheiten nach gleichem Schema verläuft,<sup>154</sup> wird im Folgenden lediglich eine mögliche Verletzung der Niederlassungsfreiheit untersucht.

Eine Verletzung der Grundfreiheiten kann durch zwingende Gründe der öffentlichen Interessen gerechtfertigt werden. Als solche kommen in Betracht:<sup>155</sup>

1. Verringerung der Steuereinnahmen,
2. Gefahr der Steuerhinterziehung und Missbrauchsbekämpfung,
3. Wirksamkeit der Steuerkontrollen und
4. Gewährleistung der Kohärenz des Steuersystems.

**Verringerung der Steuereinnahmen:** Nach den im Art. 46 EG aufgezählten Gründe ist eine Verringerung der Steuereinnahmen nicht vorgesehen.<sup>156</sup> Dieses Ziel ist rein wirtschaftlicher Natur und kann deshalb keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen.<sup>157</sup> Auch ein Hinweis auf die fehlende Harmonisierung im Bereich der direkten Steuer kann eine Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen.<sup>158</sup>

**Gefahr der Steuerhinterziehung:** Ein Missbrauch im steuerlichen Sinne liegt vor, wenn Steuerpflichtige rein künstliche Konstruktionen erschaffen, die jeder wirtschaftlichen Realität zuwider stehen und ausschließlich das Ziel verfolgen, der Steuer zu entgehen.<sup>159</sup> Ein Missbrauchsachweis ist stets anhand des Einzelfalls zu überprüfen. Folglich stellt die Abwendung einer Steuerhinterziehung zunächst einmal einen zwingenden Grund des öffentlichen Interesses

<sup>153</sup> Vgl. *Scheuerle*, 2002, S. 801; FG Münster, Urt. v. 10.03.2005, 8 K 7687/00 E, IStR 2005, S. 531. Hingegen sind Kapitalverkehrsfreiheit sowie Dienstleistungsfreiheit in diesem Fall nicht einschlägig; vgl. dazu *Scheuerle*, 2002, S. 801; *Rasch/Nakai*, 2005, 1986;

<sup>154</sup> Vgl. *Dautzenberg/Gocksch*, 2000, S. 908.

<sup>155</sup> Vgl. *Rasch/Nakai*, 2005, S. 1987 f.

<sup>156</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 16.07.1998, Rs. C-264/96, *ICI*, EuGHE 1998, S. I-4711, Rn. 28; EuGH, Urt. v. 21.09.1999, Rs. C-307/97, *Saint-Gobain*, EuGHE 1999, S. I-6161, Rn. 51; EuGH, Urt. v. 08.03.2001, Rs. C-410/98, *Metallgesellschaft*, EuGHE 2001, S. I-1727, Rn. 59.

<sup>157</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 06.06.2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, EuGHE 2000, S. I-4071, Rn. 48; EuGH, Urt. v. 21.11.2002, Rs. C-436/00, *X und Y*, IStR 2003, S. 23, Rn. 50.

<sup>158</sup> Vgl. FG Münster, Urt. v. 31.08.2000, 8 V 4639/00 E, EFG 2000, S. 1390; *Scheuerle*, 2002, S. 799-800.

<sup>159</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, EuGHE 2002, S. I-11779 = IStR 2003, S. 55, Rn. 37; EuGH, Urt. v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EWS 2006, S. 461 = EuGHE 2006, S. I-7995, Rn. 55.

dar.<sup>160</sup> Eine Funktionsverlagerung kann auch rein steuerlich motiviert sein. Dementsprechend wird bei jedem Fall einzeln untersucht, ob der zwischen nahe stehenden Personen vereinbarte Preis dem FV-Grundsatz entspricht. Durch eine Berichtigung des zu niedrig eingesetzten VP soll eine missbräuchliche Minderung der inländischen Besteuerungsgrundlage verhindert werden. Folglich kann die Regelung des § 1 AStG a.F. dazu geeignet sein, der Steuerhinterziehung entgegen zu wirken. Dennoch werden bei den grenzüberschreitenden Sachverhalten weitgehendere Berichtigungen vorgenommen als bei einem inländischen Fall.<sup>161</sup> Somit werden die grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen pauschal als missbräuchliche Gestaltungen qualifiziert. Aus diesem Grund ist eine Einzelprüfung anhand der Besonderheiten des jeweiligen Sachverhalts nicht möglich. Die Gründung einer Tochtergesellschaft im Ausland kann zunächst einmal keine Steuerhinterziehung begründen.<sup>162</sup> Dabei soll eine Niederlassungsfreiheit ermöglichen, der wirtschaftlichen Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten nachzugehen und daraus einen Nutzen zu ziehen.<sup>163</sup> Der Umstand, dass diese Tochtergesellschaft in den Genuss niedriger Besteuerung kommt, reicht jedoch nicht aus, um auf eine missbräuchliche Ausnutzung der Niederlassungsfreiheit zu schließen.<sup>164</sup> Folglich kann eine missbräuchliche Gestaltung nur dann vorliegen, wenn neben subjektivem Streben nach einem Steuervorteil kein weiterer wirtschaftlicher Zweck besteht.<sup>165</sup> Dies ist an dieser Stelle nicht der Fall: eine Funktionsverlagerung ist stets mit der Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit verbunden, da eine Funktion als ein Teil der gesamten Unternehmensaufgabe definiert ist.<sup>166</sup> Folglich gehen kategorische und ver-

---

<sup>160</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 21.11.2002, Rs. C-436/00, *X und Y*, IStR 2003, S. 23, Rn. 51; *Thömmes*, 2006, S. 1043.

<sup>161</sup> Vgl. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, 2005, Tz. 5.3.3.

<sup>162</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 16.07.1998, Rs. C-264/96, *ICI*, EuGHE 1998, S. I-4711, Rn. 26; EuGH, Urt. v. 21.11.2002, Rs. C-436/00, *X und Y*, IStR 2003, S. 23, Rn. 62; EuGH, Urt. v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EWS 2006, S. 461 = EuGHE 2006, S. I-7995, Rn. 50.

<sup>163</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 30.11.1995, Rs. C-55/94, *Gebhard*, EuZW 1996, S. 92 = EuGHE 1995, S. I-161, Rn. 25; EuGH, Urt. v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EWS 2006, S. 461 = EuGHE 2006, S. I-7995, Rn. 53.

<sup>164</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 09.03.1999, Rs. C-212/97, *Centros*, EuGHE 1999, S. I-1484, Rn. 27; EuGH, Urt. v. 30.09.2003, Rs. C-167/01, *Inspire*, EuGHE 2003, S. I-10155, Rn. 96; EuGH, Urt. v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EWS 2006, S. 461 = EuGHE 2006, S. I-7995, Rn. 37.

<sup>165</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 14.12.2000, Rs. C-110/99, *Emsland-Stärke*, EuGHE 2000, S. I-11619, Rn. 52 und 53; EuGH, Urt. v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EWS 2006, S. 461 = EuGHE 2006, S. I-7995, Rn. 64.

<sup>166</sup> Vgl. *Rasch/Nakhai*, 2005, S. 1987; *Hey*, 2007, S. 1308.

allgemeinernde Vorschriften über das angestrebte Ziel hinaus.<sup>167</sup> Damit wird die Verhältnismäßigkeit nicht gewahrt.

**Wirksamkeit der Steuerkontrollen:** An dieser Stelle sei auf die Überschneidung der Begründungen zu der Steuerhinterziehung und der Wirksamkeit der Steuerkontrollen hingewiesen. Geht ein WG aus dem betrieblichen Bereich in die **private Sphäre** über, ist der für den Fiskus nicht aufgedeckte Teil der stillen Reserven steuerlich verloren. Gleiches gilt, wenn die Gewinne in das Ausland verlagert werden. Somit verzichtet der Gesetzgeber auf eine Besteuerung des vollen Gewinns in einem Inlandsfall, nicht dagegen im Falle einer Verlagerung ins Ausland.<sup>168</sup> Eine Begründung für schärfere Rechtsfolgen des § 1 AStG a.F. bei einer Entnahme durch eine ausländische natürliche Person ist jedoch nicht ersichtlich. Somit ist der § 1 AStG a.F. nicht geeignet, die Wirksamkeit der Steuerkontrolle zu gewährleisten.

**Gewährung der Kohärenz des Steuersystems:** Eine Versagung des Steuerzuschubs für **ausländische Unternehmen** kann folgendermaßen begründet werden: Einem inländischen Unternehmen wird nur deshalb ein steuerlicher Vorteil gewährt, da zu einem späteren Zeitpunkt eine finanzielle Kompensation nachfolgt. Dagegen steht einem ausländischen Unternehmen kein steuerlicher Vorteil zu, da anschließend kein Ausgleich zu erwarten ist. Eine Ungleichbehandlung kann nur dann vorliegen, wenn beide Sachverhalte tatsächlich vergleichbar sind.<sup>169</sup> Entscheidend dabei sind nur die steuerlichen Auswirkungen **für den betroffenen Steuerpflichtigen**, nicht aber für die Mitgliedstaaten.<sup>170</sup> Folglich wird unter **Kohärenz** des Steuersystems ein *unmittelbarer Zusammenhang*<sup>171</sup> zwischen steuerlichen Nachteilen und Vorteilen verstanden. Ferner wird vorausgesetzt, dass dieser Vorteilsausgleich *bei demselben Steuersubjekt*<sup>172</sup> und *innerhalb eines nicht getrennten Steuervorgangs*<sup>173</sup> erfolgt. Somit

<sup>167</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 21.11.2002, Rs. C-436/00, *X und Y*, IStR 2003, S. 23, Rn. 43.

<sup>168</sup> Vgl. *Dautzenberg/Gocksch*, 2000, S. 909 f.

<sup>169</sup> Vgl. *Dautzenberg/Gocksch*, 2000, S. 909.

<sup>170</sup> Vgl. *Herlinghaus*, 2001, S. 243.

<sup>171</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 28.01.1992, Rs. C-204/00, *Bachmann*, EuGHE 1992, S. I-305; EuGH, Urt. v. 26.10.1999, Rs. C-294/97, *Eurowings*, EuGHE 1999, S. I-7447, Rn. 56 f.; EuGH, Urt. v. 26.09.2000, Rs. C-478/98, *Kommission/Belgien*, EuGHE 2000, S. I-7587; EuGH, Urt. v. 12.12.2002, Rs. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, EuGHE 2002, S. I-11779 = IStR 2003, S. 55, Rn. 42; *Elicker*, 2005, S. 89; *Hans*, 2007, Rz. 127 f.; *Jacobs*, 2007, S. 205-206.

<sup>172</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 06.06.2000, Rs. C-35/98, *Verkooijen*, EuGHE 2000, S. I-4071, Rn. 57 f.; EuGH, Urt. v. 18.09.2003, Rs. C-168/01, *Bosal*, EuGHE 2003, S. I-9409, Rn. 29.

ist die obere Begründung deshalb abzulehnen, weil sie auf die Sichtweise des deutschen Fiskus abgestellt ist. Dabei bleibt ungeachtet, dass ein Steuervorteil zu Gunsten einer Muttergesellschaft ausfällt, während ein steuerlicher Nachteil von einer Tochtergesellschaft getragen wird. Folglich wird Kohärenz verneint, da kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Besteuerungsaufschub und endgültiger Besteuerung besteht.<sup>174</sup> Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass in dem untersuchten Fall, bei dem die Entnahmeregelung und die Berichtigung nach § 1 AStG a.F. gleichzeitig zur Anwendung kommen, § 1 AStG a.F. gegen das EU-Recht verstößt.

## **4 Analyse der Funktionsverlagerung nach UntStRefG 2008**

### **4.1 Funktionsverlagerung aus ökonomischer Sicht**

#### **4.1.1 Konzept des neuen § 1 AStG**

Ab VZ 2008 gilt der neue § 1 AStG.<sup>175</sup> Dabei hat der Gesetzgeber das BMF beauftragt, Einzelheiten zur Anwendung des § 1 AStG n.F. zu bestimmen, so dass eine Deckung mit dem internationalen FV-Grundsatz sichergestellt wird.<sup>176</sup> Als FV-Preise gelten diejenigen, die unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Bedingungen vereinbart hätten.<sup>177</sup> Dabei wird unterstellt, dass unabhängige Dritte alle wesentlichen Umstände kennen und nach Grundsätzen ogGL handeln.<sup>178</sup>

Die Vergleichbarkeit der Bedingungen wird anhand ausgeübter Funktionen, übertragenen WG sowie Chancen und Risiken festgestellt.<sup>179</sup> Dabei können FV-Werte uneingeschränkt und eingeschränkt vergleichbar sein. Existieren keine solchen Werte, so ist ein hypothetischer FV durchzuführen. Daher erfolgt die Anwendung des § 1 Abs. 3 AStG n.F. in drei Stufen:<sup>180</sup> *1. Stufe:* Bei **un-**

<sup>173</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 07.09.2004, Rs. C-319/02, *Manninen*, EuGHE 2004, S. I-7477.

<sup>174</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 28.10.1999, Rs. C-55/98, *Vestergaard*, EuGHE 1999, S. I-2787, Rn. 24; EuGH, Urt. v. 21.11.2002, Rs. C-436/00, *X und Y*, IStR 2003, S. 23, Rn. 53; *Köplin/ Sedemund*, 2000, S. 307.

<sup>175</sup> Vgl. § 21 Abs. 15 AStG n.F.

<sup>176</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 13 AStG n.F.

<sup>177</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG n.F.

<sup>178</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG n.F.

<sup>179</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG n.F.

<sup>180</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 1-9 AStG n.F.; *Baumhoff/ Ditz/ Greinert*, 2007a, S. 1462; *Jenzen*, 2007, S. 9420 f.

**eingeschränkt** vergleichbaren Werten werden die FV-Preise nach den Standardmethoden ermittelt. Dabei bilden diese FV-Werte eine Bandbreite. 2. *Stufe*: Die **eingeschränkt** vergleichbaren Werte werden zunächst einmal angepasst. Danach werden die FV-Preise nach geeigneten VP-Methoden ermittelt. Folglich wird die aus mehreren FV-Werte ergebende Bandbreite eingeengt. Wenn nahe stehende Personen ein VP vereinbaren, der außerhalb der (eingengten) Bandbreite liegt, so ist der Median maßgeblich. 3. *Stufe*: Bei einem **hypothetischen** VF werden ein Mindestpreis des Käufers und ein Höchstpreis des Verkäufers ermittelt, die anschließend eine Bandbreite bilden. Dabei werden Grenzwerte anhand der jeweiligen Gewinnerwartung bestimmt. So wird die Funktion als Ganzes betrachtet und funktions- sowie risikoadäquaten Kapitalisierungszinssätze verwendet. Der VP ist ein Wert mit höchster Wahrscheinlichkeit innerhalb der Bandbreite. Wenn kein Wert glaubhaft begründet werden kann, so wird der Mittelwert als VP genommen.

**Escape Klausel:**<sup>181</sup> Wenn mit einer Funktionsverlagerung keine wesentliche immaterielle WG übertragen werden, so kann der VP anhand einzelner WG und Dienstleistungen ermittelt werden. Gleiches gilt auch, wenn das Gesamtergebnis der Einzelpreise dem Preis für das Transferpaket entspricht. In beiden Fällen liegt die Beweislast bei den Steuerpflichtigen.

**Anpassungsklausel:**<sup>182</sup> Wenn zum späteren Zeitpunkt die tatsächliche Gewinnentwicklung von dem früher ermittelten VP erheblich abweicht, so wird widerlegbar vermutet, dass die unabhängigen Dritten eine Anpassungsregelung vereinbart hätten. Vereinbaren nahe stehende Personen dagegen keine Anpassungsregelung und kommt es innerhalb der ersten 10 Jahre zu erheblichen Abweichungen, so wird der VP trotzdem berichtigt.

#### **4.1.2 Gegenüberstellung des aus der betriebswirtschaftlichen Sicht abgeleiteten Fremdvergleiches und Fremdvergleich nach § 1 AStG n.F.**

Die Vorschriften über die vGA und Entnahme/ Einlage sind durch die UntStRef nicht geändert. Somit ist folgende Untersuchung nur auf § 1 AStG n.F. begrenzt. Im neun § 1 AStG wird ein FV erstmalig konkretisiert. Der Ge-

<sup>181</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG n.F.

<sup>182</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 11-12 AStG n.F.

setzgeber unterstellt, „dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen“<sup>183</sup>. Damit wird eine symmetrische Informationsverteilung zwischen Beteiligten fingiert.<sup>184</sup> Diese Annahme kann dennoch Auswirkungen auch zu Lasten des Fiskus haben.<sup>185</sup> Gleichwohl bleibt eine Fiktion über Kenntnis aller wesentlichen Umstände realitätsfremd.<sup>186</sup> Deshalb steht sie auch im Widerspruch zur Annahme einer begrenzten Rationalität des fiktiven Entscheidungsträgers. Positiv zu beurteilen ist dagegen, dass Handeln der fremden Dritten am Maßstab zweier ogGL gemessen wird.<sup>187</sup> Diese Vorgehensweise entspricht dem aus der betriebswirtschaftlichen Sicht abgeleitenden FV. Dennoch gesamt betrachtet, steht der FV des § 1 AStG n.F. im Widerspruch zu den wirtschaftlichen Prinzipien.

#### 4.1.3 Bewertungskonzept des § 1 AStG n.F. im Rahmen des Funktionsverlagerungsvorgangs

Erstmalig wird eine grenzüberschreitende Funktionsverlagerung gesetzlich geregelt.<sup>188</sup> Dabei bezeichnet Legaldefinition eine Funktionsverlagerung als jede Verlagerung einer „Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenden oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile(n)“<sup>189</sup>. Den zentralen Begriff einer Funktion hat der Gesetzgeber nicht definiert. Dieser Begriff wird in der FVerlagV konkretisiert als eine „Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden“<sup>190</sup>. Laut der Gesetzesbegründung muss eine Funktion nicht zwingend die Anforderungen eines Teilbetriebes im steuerlichen Sinne erfüllen.<sup>191</sup> Die FVerlagV stellt ausdrücklich klar, dass eine Funktionsverlagerung liegt auch dann vor, wenn das verlagernde Unternehmen bisherige Funktionsausübung nicht einstellt bzw. einschränkt. Dabei ist eine Funktionsverlagerung ohne Einschränkung der bisherigen Tätigkeit eine **Funk-**

---

<sup>183</sup> § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG n.F.

<sup>184</sup> Vgl. *Freytag*, 2007, S. 238.

<sup>185</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 2007, S. 536.

<sup>186</sup> Vgl. *Jenzen*, 2007, S. 9428. Eine Fiktion über Kenntnis aller wesentlichen Umstände wird als „Hellseher-Klausel“ bezeichnet; vgl. dazu *„Schaumburg/Schaumburg“*, 2007, S. 42 f.

<sup>187</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 2007, S. 536; a.A. *Dörr/Fehling*, 2007, S. 9388.

<sup>188</sup> Vgl. *Bödefeld/Kutschik*, 2007, S. 241.

<sup>189</sup> § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG n.F.

<sup>190</sup> § 1 Abs. 1 FVerlagV.

<sup>191</sup> Vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 86.

**tionsverdoppelung.**<sup>192</sup> Folgend sollen gesetzliche Regelungen über eine Funktionsverlagerung auch für eine Funktionsverdoppelung gelten.<sup>193</sup> Dies wird damit begründet, dass aus der wirtschaftlichen Sicht beide Fälle vergleichbar sind, da es letztendlich drauf ankommt, ob fremde Dritte für die Gewinnaussichten ein Entgelt zu leisten bereit wären.<sup>194</sup> Ferner kann ein Sachverhalt, der als eine Funktionsverdoppelung gilt, später zu einer „echten“ Verlagerung werden.<sup>195</sup> Die Qualifikation einer Funktionsverdoppelung als Funktionsverlagerung ist in der Literatur umstritten.<sup>196</sup> Gemäß einer **Gesamtplanrechnung** können Rechtsgeschäfte für steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen Vorgang zusammengefasst werden, wenn diese in einem zeitlichen und rechtlichen Zusammenhang stehen.<sup>197</sup> Gleiches Prinzip kann bei einer missbräuchlichen Darstellung einer Funktionsverlagerung als eine –verdoppelung angewendet werden.<sup>198</sup> Einbeziehung einer Funktionsverdoppelung in den Anwendungsbereich des § 1 AStG n.F. kann insb. für die F&E schwerwiegende Nachteile haben.<sup>199</sup>

#### 4.1.3.1 Uneingeschränkter und eingeschränkter Fremdvergleich

Im Falle von uneingeschränkt sowie eingeschränkt vergleichbaren Werten fordert der Gesetzgeber eine „Vornahme sachgerechter Anpassungen“<sup>200</sup>. Der Umfang dieser Anpassungen bleibt jedoch unklar. Gleichwohl ist anzumerken, dass das Vorhandensein von uneingeschränkt vergleichbaren Werten eine Anpassung ausschließt.<sup>201</sup> Geeigneter erscheint in diesem Zusammenhang, die Begriffe „uneingeschränkter“ und „eingeschränkter“ FV durch einen Begriff, und zwar „tatsächlicher“ FV, zu ersetzen.<sup>202</sup>

<sup>192</sup> Vgl. § 1 Abs. 4 Satz 1 FVerlagV.

<sup>193</sup> Vgl. § 1 Abs. 4 Satz 2 FVerlagV.

<sup>194</sup> Vgl. Begründung zur FVerlagV, S. 7.

<sup>195</sup> Vgl. Begründung zur FVerlagV, S. 7.

<sup>196</sup> Vgl. *Baumhoff/ Ditz/ Greinert*, 2007b, S. 1650; *Greinert*, 2007, S. 561; *Jahndorf*, 2008, S. 106; *Strahl*, 2008, S. 15863.

<sup>197</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 27.10.2005, IX R 76/03, DB 2006, S. 429.

<sup>198</sup> Vgl. *Baumhoff/ Ditz/ Greinert*, 2007b, S. 1650; *Greinert*, 2007, S. 562.

<sup>199</sup> Vgl. *Baumhoff/ Ditz/ Greinert*, 2007b, S. 1650-1651; *Greinert*, 2007, S. 562; *Frischmuth*, 2007b, S. 2258; o.A., IDW, 2007, S. XIV.

<sup>200</sup> § 1 Abs. 3 Sätze 1 und 2 AStG n.F.

<sup>201</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 2007, S. 537.

<sup>202</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 2007, S. 536; zum tatsächlichen und hypothetischen FV vgl. *Djanani/ Brähler*, 2008, S. 348.

Eine Begrenzung des Einigungsbereichs im Falle eines uneingeschränkten und eingeschränkten FV auf einen Medianwert wird in der Literatur scharf kritisiert. Bisher hat es in deutschem Steuerrecht **keine Straf- oder Verdachtschätzung** gegeben.<sup>203</sup> Die Unternehmen sind nicht verpflichtet, eine Bandbreite von FV-Preisen zu ermitteln.<sup>204</sup> Dagegen steht der Finanzverwaltung eine große Datenbank über die möglichen Vergleichsunternehmen zur Verfügung. Aus diesem Grund können Unsicherheiten bei der VP-Bestimmung nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen.<sup>205</sup> Damit erkennt die BFH-Rechtsprechung an, dass die VP-Ermittlung keine exakte Wissenschaft ist.<sup>206</sup> Folglich ist jeder Preis innerhalb der Bandbreite angemessen.<sup>207</sup> Dies gilt sogar dann, wenn ein Steuerpflichtiger sich für einen ihm günstigen Ober- oder Unterwert der Bandbreite entscheidet.<sup>208</sup> Somit sind Kriterien der Vergleichbarkeit der Verhältnisse auf einem unvollkommenen Markt<sup>209</sup> durch die BFH-Rechtsprechung bestätigt. Folglich widerspricht eine „Bestrafung“ auf einen Wert innerhalb der Bandbreite den wirtschaftlichen Prinzipien.

#### 4.1.3.2 Hypothetischer Fremdvergleich

Im Falle eines hypothetischen FV ist eine Gesamtbewertung maßgeblich.<sup>210</sup> Folglich ist eine Funktionsverlagerung wie ein Unternehmensverkauf zu behandeln.<sup>211</sup> Dabei richtet sich Wert des Unternehmens nach seiner Ertragskraft, d.h. nach der Fähigkeit, finanzielle Überschüsse zu erwirtschaften.<sup>212</sup> Verwendung eines Unternehmenswertes für steuerliche Zwecke ist nicht neu.<sup>213</sup> Einige Autoren halten die Gesamtbewertung noch vor dem UntStRefG 2008 als das geltende Recht.<sup>214</sup>

<sup>203</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl II 2004, S. 176.

<sup>204</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl II 2004, S. 177.

<sup>205</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl II 2004, S. 177.

<sup>206</sup> Vgl. *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, 2007, S. 2226.

<sup>207</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl II 2004, S. 177; Art. 9 OECD-MA; Tz. 1.48 der OECD-Richtlinien; *Zirfas*, 2003, S. 250; *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, 2007, S. 2226; *Wassermeyer*, 2007, S. 537; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, 2007a, S. 1464.

<sup>208</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl II 2004, S. 176; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, 2007a, S. 1463 f.

<sup>209</sup> Vgl. Kap. 2.3, S. 5.

<sup>210</sup> Vgl. *Greinert*, 2007, S. 559.

<sup>211</sup> Vgl. *Welling/Tiemann*, 2008, S. 68.

<sup>212</sup> Vgl. IDW ES, 2007, Tz. 2.1 Rn. 4 f.; *Drukarczyk*, 2003, S. 136 f.; zu den Methoden der Unternehmensbewertung vgl. *Matschke/Brösel*, 2006, S. 557 f.

<sup>213</sup> Über die Unternehmensbewertung im deutschen Steuerrecht vgl. *Schleithof*, 2006, S. 29 f.

<sup>214</sup> Vgl. *Vögele*, 2004, Kap. N, Rz. 396; *Baumhoff u.a.*, 2006, S. 134; *Ditz*, 2006, S. 1628.

Um den Wert eines Transferpaktes zu ermitteln, müssen Käufer und Verkäufer das Gewinnpotential jeweils vor und nach der Funktionsverlagerung vergleichen. Somit wird das Transferpaket mittels einer vierfachen Unternehmensbewertung ermittelt.<sup>215</sup> Diese Vorgehensweise entspricht dem aus der ökonomischen Sicht abgeleiteten FV, wonach ein zweiter rational handelnder Entscheidungsträger zu der Bewertung herangezogen wird. Dennoch ist eine Wertermittlung nach dem Gesamtbewertungsgrundsatz mit vielen Unsicherheiten verbunden und hängt u.a. vom angesetzten Bewertungshorizont<sup>216</sup> und Diskontierungsfaktor<sup>217</sup> ab.<sup>218</sup> So wird in der Literatur kritisiert, dass es bei einer vierfachen Unternehmensbewertung entsprechend zu vierfachen Streitigkeiten kommen kann.<sup>219</sup>

Die FVerlagerV<sup>220</sup> geht davon aus, dass ein fremder Dritte einer Funktionsverlagerung ohne Entgelt nicht zugesagt hätte.<sup>221</sup> Die Entgeltspflicht besteht sogar dann, wenn die Ausübung einer Funktion für ein Unternehmen „aus rechtlichen, tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen“<sup>222</sup> unmöglich ist. Folglich sollen Unternehmen dazu gezwungen werden, alle denkbaren Chancen wahrzunehmen. Dies widerspricht jedoch den fundamentalen Prinzipien des Steuerrechtes.<sup>223</sup> Allerdings wird in der Begründung zur FVerlagV konkretisiert, dass eine Entgeltspflicht nur dann besteht, wenn ein Unternehmen für übertragende WG oder Vorteile den erforderlichen Aufwand getragen hat.<sup>224</sup> Folglich sind Chancen oder sonstige Vorteile nicht zu berücksichtigen, wenn sie sich fast ausschließlich aus eigenem Zutun oder aus Verhältnissen der nahe stehenden Person ergibt.<sup>225</sup>

Die strittige Frage über die Berücksichtigung von **Standortvorteilen und Synergieeffekten** ist inzwischen „geklärt“. So hat nicht nur das aufgebende son-

<sup>215</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 5 FVerlagV.

<sup>216</sup> Vgl. *Looks/ Scholz*, 2007, S. 2545.

<sup>217</sup> Vgl. *Looks/ Scholz*, 2007, S. 2544.

<sup>218</sup> Vgl. *Baumhoff/ Ditz/ Greinert*, 2007b, S. 1652 f.

<sup>219</sup> Vgl. *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 260.

<sup>220</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 FVerlagV.

<sup>221</sup> Vgl. *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 265.

<sup>222</sup> § 2 Abs. 1 Satz 2 FVerlagV.

<sup>223</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 12.06.1997, I R 14/96, DSStR 1997, S. 1360 = FR 1997, S. 773; BFH, Urt. v. 07.08.2002, I R 64/01, BFH/NV 2003, S. 205; *Flick/ Wassermeyer/ Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 261 und 595.3; *Kaminski/ Strunk*, 2002, S. 793; *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 265; *Kroppen/ Rasch/ Eigelshoven*, 2007, S. 2213.

<sup>224</sup> Vgl. Begründung zur FVerlagV, S. 10.

<sup>225</sup> Vgl. *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 277.

dern auch das aufnehmende Unternehmen bei der Ermittlung des Gewinnpotentials diese mit einzubeziehen.<sup>226</sup> So wird in der Literatur zutreffend kritisiert, dass diese Vorgehensweise eine Risikoaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen nicht berücksichtigt.<sup>227</sup> Trägt ein übernehmendes Unternehmen kein Risiko, ist eine halbierte Aufteilung der ausländischen Standortvorteile gerechtfertigt.<sup>228</sup> Wird eine Funktion vom übernehmenden Unternehmen selbstständig ausgeübt, so dass es allein das volle Risiko trägt, müssen die ausländischen Standortvorteile nicht entlohnt werden.<sup>229</sup> Eine Einbeziehung dieser Vorteile in die Preisobergrenze des Käufers soll folglich im Widerspruch zu dem FV-Grundsatz stehen.<sup>230</sup> Außerdem fließt einem inländischen Unternehmen häufig keine entsprechende Liquidität zu, so dass eine Transferpaket-Bewertung letztendlich als eine Substanzbesteuerung wirkt.<sup>231</sup>

**GoF:** Eine „Umstellung“ auf ein Transferpaket-Konzept ist damit begründet, dass anhand der Einzelbewertung der Wert einer Funktion nicht adäquat berücksichtigt werden kann.<sup>232</sup> Folglich ergibt eine solche Gesetzesänderung nur dann Sinn, wenn es um mehr, als nur um die bereits mögliche Besteuerung der verlagerten Geschäftschancen im Rahmen einer vGA geht.<sup>233</sup> Ferner setzt eine Gesamtbewertung die Existenz eines anteiligen GoF voraus.<sup>234</sup> In der Literatur wird in diesem Zusammenhang zutreffend kritisiert, dass eine Funktion bzw. eine Funktionsverlagerung sehr übergreifend definiert sind.<sup>235</sup> Insofern ist es fraglich, ob das Konzept der Gesamtbewertung rechtlich und praktisch auf alle diese Fälle anwendbar ist.<sup>236</sup> Gemäß der FVerlagV fallen unter die Definition einer Funktionsverlagerung keine reine WG-Veräußerung bzw. Überlassung, keine reine Erbringung von Dienstleistungen sowie keine reine Mitarbeiterent-

<sup>226</sup> Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 5 FVerlagV.

<sup>227</sup> Vgl. Freytag, 2007, S. 241; Kroppen/Rasch/Eigelshoven, 2007, S. 2208; Baumhoff/Ditz/Greinert, 2007b, S. 1652; Bernhard/Ham van der/Kluge, 2008, S. 10.

<sup>228</sup> Vgl. FG Münster, Urt. v. 16.03.2006, 8 K 2348/02 E, IStR 2006, S. 794; Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG, Rz. 160; Baumhoff/Greinert, 2006, S. 793.

<sup>229</sup> Jenzen, 2007, S. 9424 und 9428; A.A. Naumann, 2007, 204.

<sup>230</sup> Vgl. Schreiber, 2003, S. 307; Baumhoff/Ditz/Greinert, 2007b, S. 1652; Bödefeld/Kuntschik, 2007, S. 263.

<sup>231</sup> Vgl. Bödefeld/Kuntschik, 2007, S. 263.

<sup>232</sup> Vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 86.

<sup>233</sup> Vgl. Hey, 2007, S. 1307-1308.

<sup>234</sup> Vgl. Serg, 2005, S. 1918.

<sup>235</sup> Vgl. Bödefeld/Kuntschik, 2007, S. 264; Strahl, 2008, S. 15863.

<sup>236</sup> Vgl. Bödefeld/Kuntschik, 2007, S. 264.

sendung.<sup>237</sup> Weiterhin soll das Transferpaket-Konzept nicht auf eine Tätigkeit als Lohnfertiger angewendet werden.<sup>238</sup> Werden jedoch zu einem späteren Zeitpunkt Leistungen auch gegenüber konzernfremden Unternehmen erbracht, so ist für diese Fälle eine Art „nachträgliche Preisanpassungsklausel“<sup>239</sup> vorgesehen.<sup>240</sup> Laut Gesetzestext kann jedoch auch eine Tätigkeit als Lohnfertiger aus der Definition einer Funktionsverlagerung nicht ausgeschlossen werden. Dies ist in der Literatur und in der Begründung zu FVerlagV bestätigt.<sup>241</sup>

Weiterhin unterscheidet § 1 AStG n.F. nicht zwischen einer Funktion, die die Voraussetzungen eines (Teil)Betriebs erfüllt, und solcher, die diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Ob das Transferpaket-Konzept für diese beiden Konstellationen angewendet werden soll, bleibt offen.<sup>242</sup> Im Falle eines *Teilbetriebs* hätte eine Einzelbewertung der übertragenen WG den Wert einer Funktion nicht widerspiegeln können.<sup>243</sup> Von Seiten der BFH-Rechtsprechung ist bestätigt, dass ein Teilbetrieb einen GoF aufweisen kann, der bei einer Betriebsverlagerung mit übertragen werden kann.<sup>244</sup> Über die Übertragbarkeit eines GoF bei der Verlagerung vom *Nicht-Teilbetrieb* herrscht in der Literatur keine Einigkeit. So werden zwei gegenseitige Meinungen vertreten. Die erste Meinung erkennt eine Übertragung von GoF an, auch wenn kein Betrieb oder Teilbetrieb übergeht.<sup>245</sup> Zur Bestätigung dieser Ansicht wird auf die BFH-Rechtsprechung<sup>246</sup> sowie auf IAS/IFRS<sup>247</sup> verwiesen. Dabei wird folgendermaßen argumentiert: Wenn eine Funktion über „geschäftswertbildende Faktoren“ verfügt, kann ihr ein anteiliger GoF zugeordnet werden. Hingegen verbindet

<sup>237</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 FVerlagV.

<sup>238</sup> Vgl. § 1 Abs. 5 Satz 2 FVerlagV; Ditz, 2006, S. 1631.

<sup>239</sup> Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 267.

<sup>240</sup> Vgl. § 1 Abs. 5 Satz 2 FVerlagV; ungeklärt bleibt dennoch, ob die Anpassungen rückwirkend bis zum Zeitpunkt der Funktionsverlagerung oder bis zum Zeitpunkt der Ausweitung der Tätigkeit gegenüber anderen Unternehmen vorgenommen werden? Zusätzlich ist nicht konkretisiert, welcher Zeitrahmen für diese rückwirkenden Anpassungen gemeint ist; dazu vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 279.

<sup>241</sup> Vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 267 und 271; Begründung zur FVerlagV, S. 10.

<sup>242</sup> Vgl. Hey, 2007, S. 1308.

<sup>243</sup> Vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 258; Blumers, 2007, S. 1759.

<sup>244</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 24.11.1982, I R 123/78, BStBL II 1983, S. 113 f.; BFH, Urt. v. 27.03.2001, I R 42/00, BStBl I, 2001, 771; Eisele, 2003, S. 213; Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 258; Blumers bezweifelt allerdings, dass ein GoF sich von der Ertragsquelle trennen, übertragen und bewerten lässt; dazu vgl. Blumers, 2007, S. 1760 f.

<sup>245</sup> Vgl. Vögele, 2004, Kap. N, Rz. 348; Serg, 2005, S. 1918 f.

<sup>246</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 27.03.2001, I R 42/00, BStBl I 2001, S. 771.

<sup>247</sup> IFRS 3 und IAS 36; zu Goodwill (IFRS 3.51-3.52) vgl. Pellens/ Fülbier/ Gassen, 2006, S. 666-668; zu Cash Generating Unit (IAS 36.6-36.7) vgl. Pellens/ Fülbier/ Gassen, 2006, S. 254-257.

ein Käufer seine Entscheidungen nicht mit steuerlichen Definitionen eines Teilbetriebes oder GoF. Letztendlich ist eine Funktion zumindest als Cash Generating Unit zu qualifizieren.<sup>248</sup> Die zweite Meinung verneint eine Übertragung von GoF im Falle einer Verlagerung von Nicht-Teilbetrieb.<sup>249</sup> Als Gegenargument zu der ersten Meinung wird zutreffend vorgeführt, dass BFH eine Übertragbarkeit von GoF an folgende Voraussetzungen knüpft:<sup>250</sup>

1. es muss sich um einen einzeln organisatorisch geschlossenen und
2. für sich lebensfähigen Teil des Gesamtbetriebes handeln,
3. der über eigene Vorteile wie Ruf oder Kundenkreis verfügt und
4. von übernehmenden Unternehmen in einer unveränderten Form weitergeführt wird.

Bei einer Verlagerung von Nicht-Teilbetrieb können diese Voraussetzungen nicht erfüllt werden.<sup>251</sup> Ein Verweis auf IAS/IFRS ist schon deshalb abzulehnen, da das deutsche Steuerrecht eine andere Zielsetzung als IAS/IFRS-Rechnungslegung aufweist.<sup>252</sup> Während die Letztere entscheidungsrelevante Informationen zu vermitteln hat, soll das deutsche Steuerrecht hingegen den steuerlich relevanten Gewinn ermitteln.<sup>253</sup> Weiterhin geht es in IFRS 3 um eine Zerlegung des vorhandenen Kaufpreises. Daher ist dieser für die Ermittlung des FV-Preises irrelevant.<sup>254</sup> Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass eine Übertragung von GoF nur im Falle einer Verlagerung von Teilbetrieb möglich sein soll.

Ferner ist problematisch, dass Steuerpflichtige diesen Einigungsbereich „glaubhaft“ aufteilen müssen.<sup>255</sup> Um einen Einigungsbereich zwischen zwei Parteien aufzuteilen, gibt es grds. zwei Möglichkeiten:<sup>256</sup> Verhandlungslösung und Schiedsrichterlösung<sup>257</sup>. Eine **Verhandlungslösung** stellt auf die Machtpo-

<sup>248</sup> Vgl. *Serg*, 2005, S. 1919.

<sup>249</sup> Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 594.

<sup>250</sup> Vgl. R 139 III EStR; BFH, Urt. v. 27.03.1996, I R 60/95, BStBl II 1996, S. 576; BFH, Urt. v. 27.03.2001, I R 42/00, BStBl I 2001, S. 771.

<sup>251</sup> Vgl. *Bödefeld/Kuntschik*, 2007, S. 275; *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 594; *Jakobs*, 2007, S. 1144; a.A. *Serg*, 2005, S. 1917.

<sup>252</sup> Vgl. *Kuntschik*, 2004, S. 166 f.; *Bödefeld/Kuntschik*, 2007, S. 275.

<sup>253</sup> Vgl. *Pellens/Fülbier/Gassen*, 2006, S. 106.

<sup>254</sup> Vgl. *Serg*, 2005, S. 1919 f.

<sup>255</sup> Vgl. *Bödefeld/Kuntschik*, 2007, S. 262-263.

<sup>256</sup> Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 160.

<sup>257</sup> Auch Arbitriumswertlösung genannt.

sitionen sowie Verhandlungsstärken der Vertragspartner ab. Zwischen nahe stehenden Personen können diese willkürlich zugeordnet werden. Folglich scheidet die Verhandlungslösung in solchen Fällen aus.<sup>258</sup> Als zweite Alternative ist die *Schiedsrichterlösung*<sup>259</sup> zu nennen. Hier wird unterstellt, dass die beiden Parteien gleich starke Machtpositionen haben. Eine solche Lösung kann praktikabel sein,<sup>260</sup> dennoch theoretisch nur schwer zu begründen.<sup>261</sup> Sie verstößt gegen die unternehmerische Freiheit und widerspricht der Handlungsweise eines rational handelnden Entscheidungsträgers.<sup>262</sup> Sogar eine grobe Einschätzung der Machtpositionen würde zu einem genaueren Ergebnis führen.

**Escape Klausel: Wesentlichkeitsmerkmal:** Im Zusammenhang mit der ersten Alternative wird kritisiert, ob eine Entgeltspflicht weiterhin besteht, wenn keine wesentlichen WG übertragen werden.<sup>263</sup> Weiterhin ist anzumerken, dass der Gesetzgeber die Wesentlichkeitsüberprüfung allein mit den immateriellen WG verbindet.<sup>264</sup> Was unter den Begriff „wesentlich“ zu verstehen ist, wird in der FVerlagV konkretisiert. Dabei müssen kumulativ zwei Voraussetzungen erfüllt werden.<sup>265</sup> Zum einen muss ein immaterielles WG für die verlagerte Funktion erforderlich sein. Zum anderen muss sein FV-Preis mehr als 5 % des Gesamtwertes von Transferpaket ausmachen.

Bereits der Versuch den Begriff „wesentlich“ zu konkretisieren, ist zu unterstützen. Dennoch wird in der Literatur zutreffend kritisiert, dass der Gesamtwert von Transferpaket als Maßstab herangezogen wird.<sup>266</sup> Anknüpfung an Transferpaket als Maßstab wird mehr Streitigkeiten auslösen als Klarheit bringen. Der Hauptkritikpunkt ist dennoch, dass der Gesetzgeber offensichtlich zwei Alternativen für eine Umstellung auf eine Einzelbewertung zur Auswahl stellen wollte. Die eine sollte an das Wesentlichkeitsmerkmal anknüpfen, die andere an den Gesamtwert des Transferpakets. Folglich kann es nicht die Inten-

<sup>258</sup> Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 160.

<sup>259</sup> Vgl. *Matschke/Brösel*, 2006, 399 f.

<sup>260</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 19.01.1994, I R 93/93, BStBl II 1994, S. 725; BFH, Urt. v. 28.02.1990, I R 83/87, BStBl II 1990, S. 649; *Kleineidam*, 1994, S. 121.

<sup>261</sup> Vgl. *Baumhoff*, 1986, S. 252; *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 163.

<sup>262</sup> Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, § 1 AStG, Rz. 163.

<sup>263</sup> Vgl. *Kroppen/Rasch/Eigelshoven*, 2007, S. 2218.

<sup>264</sup> Vgl. *Bödefeld/Kuntschik*, 2007, S. 278.

<sup>265</sup> Vgl. § 1 Abs. 7 FVerlagV.

<sup>266</sup> Vgl. *Bödefeld/Kuntschik*, 2007, S. 278 f.

tion des Gesetzgebers sein, für beiden Alternativen denselben Weg vorzuschreiben.<sup>267</sup>

**Escape Klausel: Übereinstimmung der Ergebnisse nach Einzel- und Gesamtbewertung:** Der zweiten Alternative wird vorgeworfen, dass eine Abkehr von der Gesamtbewertung nicht an die Gesamtbewertung selbst anknüpfen kann. Dies gilt dementsprechend auch für die erste Alternative. Somit stellt die Escape Klausel keine echten Alternativen dar.<sup>268</sup> Ihre Anwendung ist zu umständlich und erfordert einen dreifachen Aufwand:<sup>269</sup> Neben der Einzelbewertung und der Gesamtbewertung muss der Steuerpflichtige zusätzlich seine Schlussfolgerungen „glaubhaft machen“<sup>270</sup>. Generell bleibt das Problem der Glaubhaftmachung im Rahmen des hypothetischen FV weder im Gesetz noch in der FVerlagV geklärt.<sup>271</sup> In Anbetracht der Tatsache, dass die Besteuerung eine „Wegnahme des Selbsterwirtschafteten durch den Staat“<sup>272</sup> darstellt, muss die Finanzverwaltung die Beweislast tragen, wenn eine Funktion einen „Mehrwert“ aufweist.<sup>273</sup>

**Preisanpassungsklausel:** Durch eine Anpassungsklausel i.S.d. § 1 AStG n.F. hat Deutschland ein bislang unbekanntes Rechtsinstitut geschaffen.<sup>274</sup> So wird das, was zunächst als „richtig“ galt und sich im Nachhinein als „falsch“ erwies, korrigiert. Eine Anwendung der Preisanpassungsklausel setzt voraus, dass die Abweichungen erheblich sind. Dabei wird in der FVerlagV konkretisiert, dass unter „erheblich“ „außerhalb des ursprünglichen Einigungsbereichs“ verstanden wird.<sup>275</sup> Fraglich ist dabei, ob eine geringfügige Überschreitung des Einigungsbereichs ebenfalls zu einer „erheblichen“ Abweichung führen würde.<sup>276</sup> Weiterhin ist zu bemängeln, dass die Preise nur zugunsten Deutschlands angepasst werden dürfen. Dies folgt aus dem § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG n.F., wonach eine Einkünftekorrektur ausschließlich im Falle einer unsachgerechten Minde-

<sup>267</sup> Vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 278-279.

<sup>268</sup> Vgl. Kroppen/ Rasch/ Eigelshoven, 2007, S. 2218 und 2219; Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 279; Richter/ Welling, 2008, S. 74.

<sup>269</sup> Vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 279.

<sup>270</sup> § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG n.F.

<sup>271</sup> Vgl. Kroppen/ Rasch/ Eigelshoven, 2007, S. 2218; Baumhoff/ Ditz/ Greinert, 2007, S. 1653; Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 279.

<sup>272</sup> Homburg, 2005, S. 9.

<sup>273</sup> Vgl. Baumhoff/ Ditz/ Greinert, 2007b, S. 1653; Greinert, 2007, S. 568.

<sup>274</sup> Vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 279.

<sup>275</sup> Vgl. § 3 Abs. 1 Satz 1 FVerlagV.

<sup>276</sup> Vgl. Baumhoff/ Ditz/ Greinert, 2007b, S. 1654; Greinert, 2007, S. 573.

nung der BMG durchzuführen ist. Selbst wenn die FVerlagV ebenso eine Einküfeminderung zulässt<sup>277</sup>, hat es keinerlei gesetzliche Grundlage.<sup>278</sup> Folglich ist eine Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 1 AStG n.F. erforderlich, damit auch Korrekturen zugunsten von Steuerpflichtigen möglich wären.<sup>279</sup>

Ferner ist anzumerken, dass Kaufpreise immer mit gewissem Risiko und Unsicherheiten verbunden sind.<sup>280</sup> Eine Realisierung der künftigen Gewinne hängt u.a. von Anstrengungen des Käufers ab.<sup>281</sup> Falls abweichendes Ergebnis der Erwerber allein zu verantworten hat, wird ein fremder Dritter nicht bereit sein, eine Ausgleichszahlung nachträglich zu entrichten.<sup>282</sup> Ferner ist eine Preisanpassung in der Praxis nur dann vorgesehen, wenn bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein Anlass hierfür besteht.<sup>283</sup> Jedoch werden Fremde i.d.R. ein kürzeren Zeitraum vereinbaren.<sup>284</sup> Weiterhin ist zu beachten, dass eine Preisanpassungsklausel die Risikoverteilung zwischen Vertragspartnern verändert.<sup>285</sup> Folglich hätten fremde Dritte diese geänderte Risikoumverteilung bei der Preisvereinbarung entsprechend berücksichtigt.<sup>286</sup> Somit verstößt der Gesetzgeber gegen den wirtschaftlichen Grundsatz der Ex-ante-Betrachtung, indem er vergangene Sachverhalte in die Gegenwart verlagert.<sup>287</sup> Folglich steht die Preisanpassungsregelung des § 1 AStG n.F. im Widerspruch zum FV.

Obwohl die Finanzverwaltung von einer „Ermutigung“ der verbundenen Unternehmen zu einer Preisanpassungsklausel spricht,<sup>288</sup> wirkt § 1 AStG n.F. jedoch als „Zwang“.<sup>289</sup> „Wer diesem Gebot nicht folgt, wird mit steuerlichen Nachteilen sanktioniert.“<sup>290</sup> Eine gesetzliche Vermutung, dass unabhängige Dritte alle wesentlichen Umstände kennen, macht eine Widerlegung einer an-

<sup>277</sup> Vgl. § 3 Abs. 1 Satz 3 FVerlagV.

<sup>278</sup> Vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 280.

<sup>279</sup> Vgl. Wassermeyer, 2007, S. 535.

<sup>280</sup> Vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 282.

<sup>281</sup> Vgl. Greinert, 2007, S. 573.

<sup>282</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 09.08.2000, I R 12/99, BStBl II 2001, S.140; Greinert, 2007, S. 573.

<sup>283</sup> Vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 280.

<sup>284</sup> Vgl. Scholz, 2007, S. 524; Baumhoff/ Ditz/ Greinert, 2007b, S. 1655; Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 282; Looks/ Scholz, 2008, S. 2543.

<sup>285</sup> Vgl. Greinert, 2007, S. 574.

<sup>286</sup> Vgl. Scholz, 2007, S. 521 und 525; Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 282.

<sup>287</sup> Vgl. Flick/ Wassermeyer/ Baumhoff, § 1 AStG, Rz. 264; Wassermeyer, 2007, DB, S. 539; Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 282.

<sup>288</sup> Vgl. Naumann, 2007, S. 204.

<sup>289</sup> Vgl. Baumhoff/ Ditz/ Greinert, 2007b, S. 1654.

<sup>290</sup> Wulf, 2007, S. 2284.

deren gesetzlichen Vermutung, dass bei dem Vertragsabschluss keine erheblichen Unsicherheiten bestanden, unmöglich.<sup>291</sup> Folglich soll eine Anpassungsklausel als fester Bestandteil von Verträgen zwischen Konzernunternehmen werden. Entsprechend den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren sollen die nachträgliche Preisanpassungen ehe in Ausnahmefällen gelten.<sup>292</sup> Zudem, wenn zwischen nahe stehenden Personen keine Anpassungsklausel vorgesehen ist und folglich keine entsprechende Liquidität zurück fließt, führt der neue § 1 AStG zu einer verfassungswidrigen Substanzbesteuerung.<sup>293</sup>

#### 4.1.4 Doppelbesteuerungsproblematik

Es ist zu kritisieren, dass ausländische **Synergieeffekte und Standortvorteile** in die deutsche BMG einbezogen werden. Dabei handelt es sich um künftige, im Ausland erst entstehende Gewinnpotentiale.<sup>294</sup> Es ist verständlich, wenn immaterielle WG, die mit Hilfe deutscher Infrastruktur geschaffen werden, bei einer Verlagerung ins Ausland angemessen entlohnt und in Deutschland besteuert werden müssen.<sup>295</sup> Deswegen kann nicht zugestimmt werden, wenn Vorteile, die aufgrund ausländischer Infrastruktur entstanden sind, in Deutschland entlohnt und besteuert werden sollen.<sup>296</sup> Folglich werden solche Gewinne versteuert, für die in Deutschland weder eine unbeschränkte noch eine beschränkte Steuerpflicht besteht.<sup>297</sup> Daher steht eine Besteuerung ausländischer Gewinne in Deutschland im Widerspruch zum internationalen Quellenprinzip<sup>298</sup> und führt somit zu wirtschaftlicher Doppelbesteuerung<sup>299</sup>. Gleichwohl sind nachträgliche **Preisanpassungen** unter Berücksichtigung späterer Ereignisse von OECD nicht anerkannt.<sup>300</sup> Daher wird ein anderer Vertragsstaat auf

---

<sup>291</sup> Vgl. Scholz, 2007, S. 526.

<sup>292</sup> Vgl. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, 2005, Tz. 3.4.12.8; Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 281.

<sup>293</sup> Vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 282-283.

<sup>294</sup> Vgl. Hey, 2007, S. 1308; Blumers, 2007, S. 1760; Wassermeyer, 2008, S. 67.

<sup>295</sup> Vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 84.

<sup>296</sup> Vgl. Frischmuth, 2007a, S. 391; Baumhoff/ Ditz/ Greinert, 2007b, S. 1652; Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 263.

<sup>297</sup> Vgl. Jahndorf, 2008, S. 111.

<sup>298</sup> Vgl. Hey, 2007, S. 1308.

<sup>299</sup> Vgl. Greiner, 2007, S. 564.-565.

<sup>300</sup> Vgl. OECD, Bericht 1995/1999, Tz. 6.32; Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 283.

eine Besteuerung der von dem Erwerber erwirtschafteten Gewinne nicht verzichten wollen.<sup>301</sup> Als Folge davon werden Gewinne ebenso doppelt besteuert.

Es ist davon auszugehen, dass der ausländische Fiskus im Ansässigkeitsstaat des übernehmenden Unternehmens das Transferpaket-Konzept nicht anerkennen wird.<sup>302</sup> Folglich kann das in Deutschland steuernde Gewinnpotential im Ausland steuerlich nicht als Aufwand geltend gemacht werden, da es eine Aktivierung mit Abschreibungsmöglichkeit voraussetzt.<sup>303</sup> Somit werden Konzerngewinne doppelt besteuert. Dementsprechend ist eine Vielzahl von Verständnis- und Schiedsrichterverfahren zu erwarten.<sup>304</sup> Hierauf ist sogar in der Gesetzesbegründung hingewiesen worden.<sup>305</sup> Der FV-Grundsatz im Sinne des neuen § 1 AStG unterscheidet sich weiterhin in vielen Punkten von dem international anerkannten FV nach Art. 9 OECD-MA.<sup>306</sup> Da ein DBA eine Rechtschranke darstellt, laufen Abweichungen und Widersprüche entweder ins Leere oder führen zu „Treaty Override“.<sup>307</sup> Ferner wird kritisiert, dass der Gesetzgeber den Bericht der OECD<sup>308</sup> nicht abgewartet hat, um eine international abgestimmte Regelung zu schaffen.<sup>309</sup>

## **4.2 Vereinbarkeit des § 1 AStG n.F. mit dem EU-Recht**

Im neuen § 1 AStG hat der Gesetzgeber das Konkurrenzverhältnis zwischen Einkünftekorrekturvorschriften geklärt. So ist im Falle von grenzüberschreitenden Sachverhalten jeweils auf die schärferen Rechtsfolgen abzustellen. Damit wird bisherige Auslegung der Finanzverwaltung bestätigt, dass zwischen § 1 AStG n.F. und anderen Vorschriften die Idealkonkurrenz anzunehmen ist.<sup>310</sup> Somit ist der Verstoß des § 1 AStG gegen Grundfreiheiten vorprogrammiert.<sup>311</sup> Fraglich bleibt, warum bei der neuen Gesetzgebung die in der Litera-

<sup>301</sup> Vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 282.

<sup>302</sup> Vgl. Baumhoff/ Ditz/ Greinert, 2007a, S. 1467; Baumhoff/ Ditz/ Greinert, 2007b, S. 1655; Frischmuth, 2007a, S. 2256; Welling/ Tiemann, 2008, S. 68 f.

<sup>303</sup> Vgl. Jahndorf, 2008, S. 111.

<sup>304</sup> Vgl. Wilmanns, 2007, S. 201.

<sup>305</sup> Vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 85.

<sup>306</sup> Vgl. Dörr/ Fehling, 2007, S. 9388; Wilmanns, 2007, 201-202; Wulf, 2007, S. 2280.

<sup>307</sup> Vgl. Kroppen/ Rasch/ Eigelshoven, 2007, S. 2221; Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 290-291; zu „treaty everride“ vgl. Djanani/ Brähler, 2008, S. 87.

<sup>308</sup> Eine Stellungnahme der OECD zu „Business Restructuring“ wird in Jahr 2008 erwartet.

<sup>309</sup> Vgl. Baumhoff/ Ditz/ Greinert, 2007b, S. 1651; Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 291; a.A. Naumann, 2007, S. 205.

<sup>310</sup> Vgl. Greinert, 2007, S. 547.

<sup>311</sup> A.A. Jahndorf, 2008, S. 109 f.

tur und durch BFH geäußerten Bedenken keine Berücksichtigung gefunden haben. Obwohl die Gesetzesänderungen „vor allem klarstellende und präzisierende Wirkung“<sup>312</sup> haben sollen, werden diese Probleme nur noch verstärkt.<sup>313</sup>

Ein Ansatz des **Median als Strafeinschätzung** muss im Widerspruch zu dem EU-Recht stehen, da eine solche Regelung für die vGA nicht vorgesehen ist. Folglich werden vergleichbare inländische und ausländische Sachverhalte unterschiedlich behandelt.<sup>314</sup> Ferner stellt eine **nachträgliche Preisanpassung** eine Ungleichbehandlung von grenzüberschreitender Tätigkeit im Vergleich zu rein inländischen Sachverhalten.<sup>315</sup> Nach der BFH-Rechtsprechung zur Geschäftschancenlehre ist für eine Angemessenheitsprüfung das unter fremden Dritten vereinbarte Entgelt maßgeblich. Auf die von verbundenen Unternehmen tatsächlich erwirtschaftete Gewinne kommt es dabei nicht an.<sup>316</sup> Bis der EuGH ein Urteil über die Vereinbarkeit des § 1 AStG n.F. fällt, müssen Steuerpflichtige mit dieser Unsicherheit leben und einen höheren Dokumentationsaufwand für die Bestimmung des Einigungsbereichs tragen.<sup>317</sup>

---

<sup>312</sup> BT-Drucks. 16/4841, S. 84.

<sup>313</sup> Vgl. Wassermeyer, 2007, S. 536; Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 290; Baumhoff/ Ditz/ Greinert, 2007a, S. 1467; Greinert, 2007, S. 568; Dörr/ Fehling, 2007, S. 9388.

<sup>314</sup> Vgl. Wassermeyer, 2007, S. 537-538.

<sup>315</sup> Vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 282; Wassermeyer, 2008, S. 68.

<sup>316</sup> Vgl. FG Saarland v. 31.05.2001, I K 152/99, EFG 2001, S. 1165; insoweit bestätigt durch BFH, Urt. v. 7.8.2002, I R 64/01, BFH/NV 2003, S. 205; dazu vgl. Bödefeld/ Kuntschik, 2007, S. 282.

<sup>317</sup> Vgl. Hey, 2007, S.1308; Fischer/ Looks/ Schlaa im, 2007, S. 923.

## 5 Gegenüberstellung von ökonomische und EU-rechtliche Sichtweisen

Es ist positiv zu beurteilen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der Einkünftekorrekturnormen dem aus der wirtschaftlichen Sicht abgeleiteten FV entsprechen. Dennoch unterscheiden sich diese konkurrierenden Vorschriften in ihren Rechtsfolgen.<sup>318</sup> Der Grund dafür ist, dass betriebliche und private Bereiche steuerlich unterschiedlich behandelt werden. Außerdem werden völlig vergleichbare Sachverhalte je nach der Rechtsform eines Unternehmens sowie der Transaktionsrichtung und des -ortes unterschieden. Eine solche Differenzierung steht der Besteuerungsneutralität<sup>319</sup> sowie dem aus der betriebswirtschaftlichen Sicht abgeleiteten FV<sup>320</sup> entgegen. Gleichzeitig führen unterschiedliche Rechtsfolgen der konkurrierenden Vorschriften zu der Frage, ob § 1 AStG a.F. mit den Grundfreiheiten vereinbar ist. Damit ist aus wirtschaftlicher sowie EU-rechtlicher Sicht geboten, den FV für alle Einkünftekorrekturvorschriften zu vereinheitlichen.<sup>321</sup> Folglich muss der Bewertungsmaßstab für eine Entnahme und Einlage durch den FV-Preis ersetzt werden. Weiterhin müssen Dienstleistungen und Nutzungen auch im Inland einlagefähig sein.<sup>322</sup> Somit erübrigt sich § 1 AStG n.F. als eine eigenständige Korrekturvorschrift. Jedoch ist nicht alles, was wirtschaftlich sinnvoll ist, in der Praxis durchsetzbar: So muss in Kauf genommen werden, dass z.B. bei einer privaten Nutzung eines dem Betriebsvermögen gehörenden PKW durch den Unternehmer ein Gewinnaufschlag zu entrichten wäre.<sup>323</sup> Alternativ lassen sich EU-rechtliche Bedenken beseitigen, indem alles, was für rein inländische Sachverhalte gilt, auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten angewendet wird.<sup>324</sup>

Bei der Neufassung des § 1 AStG hat der Gesetzgeber allerdings einen anderen Weg eingeschlagen. Dabei werden alten Probleme jedoch nicht behoben, sondern neue Probleme geschaffen. Das Stufenverhältnis innerhalb des § 1 AStG n.F. führt dazu, dass in Abhängigkeit von der jeweiligen Stufe verschiedene

<sup>318</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 1998/99, S. 164.

<sup>319</sup> Vgl. Kap. 2.2, S. 3.

<sup>320</sup> Vgl. Kap. 2.3, S. 5.

<sup>321</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 1998/99, S. 171; *Borstell/ Brüninghaus/ Dworaczek*, 2001, S. 760; *Eigelshoven*, 2001, S. 1764; *Rasch/ Nakhai*, 2005, S. 1989.

<sup>322</sup> Durch die BFH-Rechtsprechung ist § 1 AStG nachträglich zu einer Auffangvorschrift geworden; dazu vgl. *Wassermeyer*, 1998/99, S. 161.

<sup>323</sup> Zu diesem Beispiel vgl. *Wassermeyer*, 1998/99, S. 164; *Rasch/ Nakhai*, 2005, S. 1989.

<sup>324</sup> Vgl. *Köplin/ Sedemund*, 2000, S. 307; *Borstell/ Brüninghaus/ Dworaczek*, 2001, S. 760.

Rechtsfolgen eintreten werden.<sup>325</sup> Der Unterschied besteht vor allem in der Abkehr vom Einzelbewertungsgrundsatz und die Einführung des Transferpaket-Konzeptes im Rahmen des hypothetischen FV.<sup>326</sup> Dadurch wurde im Vergleich zu der Geschäftschancenlehre ein weiterer Schritt in den „Bereich des Ungewissen“ getätigt.<sup>327</sup> Vor dem Hintergrund der Einführung einer „speziellen“ Maßgeblichkeit i.S.d. § 5 Abs. 1a EStG<sup>328</sup> wird die Kehrtwende des Gesetzgebers deutlich.<sup>329</sup> Dabei wird ein Systembruch begangen, ohne die Kriterien für die Rechtfertigung der Gesamtbewertung zu nennen.<sup>330</sup> Hier hat der Gesetzgeber alle Unsicherheiten bezüglich einer Transferpaketermittlung durch einen Umkehr der Beweislast sowie der gesetzlichen Unterstellungen „beseitigt“, die zu Lasten der inländischen Steuerpflichtigen und den ausländischen Fiskus gelegt werden.<sup>331</sup> Weiterhin wird kritisiert, dass das Bewertungskonzept des § 1 AStG n.F. in Widerspruch zu der anerkannten Unternehmensbewertung steht.<sup>332</sup>

Ferner unterscheidet sich Transferpaketbewertung von der bisherigen BFH-Rechtsprechung. Geht man doch davon aus, dass für eine Mitübertragung des GoF eine Verlagerung des Teilbetriebs vorausgesetzt wird, ist das neue Transferpaket-Konzept auf die Mehrzahl der Funktionsverlagerungen nicht anwendbar. Eine Differenzierung dagegen wird als übertrieben, nicht praktikabel und tatsächliche Gegebenheiten verkennend bezeichnet.<sup>333</sup> Außerdem führt neue Regelung zu einem beträchtlichen Dokumentationsaufwand<sup>334</sup> ohne eine höhere Aussagekraft über den angemessenen Preis einer Funktion zu haben.<sup>335</sup> Durch eine Gesamtbewertung wird ein Mindestmaß an Objektivierung und Konkretisierung nicht gewährleistet.<sup>336</sup> Somit entspricht das Transferpaket-Konzept nicht dem aus der betriebswirtschaftlichen Sicht abgeleiteten FV.

---

<sup>325</sup> Vgl. *Baumhoff/ Ditz/ Greinert*, 2007a, S. 1462.

<sup>326</sup> Vgl. *Jahndorf*, 2008, S. 104.

<sup>327</sup> Vgl. *Hey*, 2007, S. 1307.

<sup>328</sup> Vgl. „Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen“ v. 17.03.2006; zu § 5 Abs. 1a EStG vgl. *Tausch/ Plenker*, 2006, S. 800 f; *Hick/Prinz*, 2006, S. 771 f.

<sup>329</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 2007, S. 538.

<sup>330</sup> Vgl. *Blumers*, 2007, S. 1760.

<sup>331</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 2007, S. 539; *Wassermeyer*, 2008, S. 67.

<sup>332</sup> Vgl. *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 262 und 264.

<sup>333</sup> Vgl. *Kroppen/ Rasch/ Eigelshoven*, 2007, S. 2208; *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 276.

<sup>334</sup> Vgl. *Fischer/ Looks/ Schlaa im*, 2007, S. 918 f.

<sup>335</sup> Vgl. *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 277.

<sup>336</sup> Vgl. *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 276.

Ferner führen Abweichungen von der internationalen Interpretation des FV-Grundsatz zu einer Erhöhung des Doppelbesteuerungsrisikos.<sup>337</sup> Es ist nicht umstritten, dass Deutschland ein legitimes Interesse daran hat, die mit einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung verbundenen stillen Reserven zu besteuern.<sup>338</sup> Durch die Einbeziehung der ausländischen Gewinne in die deutsche BMG schießt der Gesetzgeber jedoch weit über das Ziel hinaus.<sup>339</sup> Folglich versuchen internationale Konzerne, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, indem neue unternehmerische Tätigkeiten von Anfang an im Ausland geplant werden.<sup>340</sup> Diese ökonomischen Fehlanreize können für Deutschland einen Verlust an Arbeitsplätzen bedeuten.

Das, was ökonomisch nicht begründbar ist, hat in diesem Fall auch zu Verschärfung von *EU-rechtlicher Problematik* geführt. Die Diskrepanzen des § 1 AStG n.F. zu anderen Einkünftekorrekturvorschriften sind größer geworden.<sup>341</sup> Damit unterscheiden sich die Rechtsfolgen des § 1 AStG von allen anderen konkurrierenden Normen. Folglich ist ein Verstoß gegen das EU-Recht vorprogrammiert. Der Gesetzgeber hat seine Chance nicht genutzt, § 1 AStG in Einklang mit der Grundfreiheit zu bringen.<sup>342</sup> Ungeachtet der in der Literatur geäußerten Kritik wurde die Idealkonkurrenz im Gesetz bestätigt. Somit ist eine weitere Anwendung des § 1 AStG n.F. mit großen Unsicherheiten und Verwirrung verbunden.<sup>343</sup>

Folglich ist eine Ermächtigung des BMF, den § 1 AStG n.F. in die Übereinstimmung mit internationalem FV-Grundsatz zu bringen, sehr fraglich.<sup>344</sup> Angesichts der oben dargestellten Kritik, ist anzuzweifeln, ob der Gesetzgeber eine Änderung des § 1 AStG n.F. in wesentlichen Punkten tatsächlich beabsichtigt.<sup>345</sup>

<sup>337</sup> Vgl. *Kroppen/ Rasch/ Eigelshoven*, 2007, S. 2230; *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 263-264.

<sup>338</sup> Vgl. *Kroppen/ Rasch/ Eigelshoven*, 2007, S. 2229.

<sup>339</sup> Vgl. *Baumhoff/ Ditz/ Greinert*, 2007b, S. 1655; *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 264.

<sup>340</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 2008, 68.

<sup>341</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 2007, S. 538.

<sup>342</sup> Vgl. *Baumhoff/ Ditz/ Greinert*, 2007a, S. 1467; *Greinert*, 2007, S. 579.

<sup>343</sup> Vgl. *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 263.

<sup>344</sup> Zu der Verfassungswidrigkeit dieser Ermächtigung vgl. § 80 Abs. 1 Satz 2 GG; *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 283.

<sup>345</sup> Vgl. *Bödefeld/ Kuntschik*, 2007, S. 283; *Wassermeyer*, 2007, S. 539; *Kroppen/ Rasch/ Eigelshoven*, 2007, S. 2221; *Welling/ Tiemann*, 2008, S. 69 f.

## 6 Zusammenfassung und Ausblick

Vor dem UntStRefG 2008 existierte im deutschen Steuerrecht keine Vorschrift, die speziell auf die Funktionsverlagerung ausgerichtet war. Dennoch ist im Falle unangemessener Preise eine Berichtigung der Einkünfte nach den Vorschriften zu vGA, Entnahme, Einlage sowie § 1 AStG a.F. vorgesehen. Dabei ist der Anwendungsbereich des § 1 AStG a.F. auf die Geschäftsbeziehungen zum Ausland begrenzt, während anderen Normen für solchen im Inland sowie im Ausland gelten. Somit besteht ein Konkurrenzverhältnis unter diesen Regelungen. Die Voraussetzungen aller dieser Vorschriften bezüglich einer Einkünfteabgrenzung entsprechen dem aus der wirtschaftlichen Sicht abgeleiteten FV. Der Unterschied dieser konkurrierenden Vorschriften besteht jedoch in der Höhe der Korrektur. Allerdings gilt für alle diese Einkünftekorrekturvorschriften der Einzelbewertungsgrundsatz. Dabei wurde in der Rechtsprechung eine sog. Geschäftschancenlehre entwickelt, die eine Bewertung sowie Übertragung der geschäftwertbildenden Faktoren bestätigt. In diesem Zusammenhang wird jedoch kritisiert, dass eine Isolierung der künftigen Cashflows einer Geschäftschance schwierig oder sogar unmöglich ist. Somit wird vorgeschlagen, eine Funktion als Ganzes zu betrachten. Folglich wurde im Rahmen des UntStRefG 2008 der § 1 AStG neu gefasst. Seither gilt § 1 AStG n.F. als eine spezielle Vorschrift für die Regelung der grenzüberschreitenden Funktionen. Im Unterschied zu der früheren Fassung ist der Gesamtbewertungsgrundsatz im Falle eines hypothetischen FV maßgeblich. Obwohl die Begründung einer Bewertungsmethode anhand des FV nicht möglich ist, kann nach seinem Maßstab die zugrunde gelegten Annahmen dennoch beurteilt werden. Somit entspricht das Transferpaket-Konzept nicht dem aus der wirtschaftlichen Sicht abgeleiteten FV. Ferner wird durch Einbeziehung der ausländischen Gewinnpotentiale in die deutsche BMG das Problem der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung geschaffen. Zudem widerspricht die Differenzierung zwischen einer grenzüberschreitenden und einer rein inländischen Funktionsverlagerung dem wirtschaftlichen Prinzip der Besteuerungsneutralität.

Gleichwohl führen unterschiedliche Rechtsfolgen der konkurrierenden Vorschriften zu einer Diskriminierung der Auslandsaktivitäten. Die Bedenken über die Vereinbarkeit des § 1 AStG a.F. mit EU-Recht bestanden bereits vor der

Gesetzesänderung. Jedoch konnten zu dieser Zeit keine eindeutigen Aussagen gemacht werden, da das Konkurrenzverhältnis zwischen Einkünftekorrekturnormen ungeklärt war. Durch die Neufassung des § 1 AStG sind EU-rechtliche Probleme noch schärfer geworden. Ferner hat der Gesetzgeber bestätigt, dass im Rahmen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung jeweils weitergehende Berichtigungen vorzunehmen sind. Somit ist eine weitere Anwendung des § 1 AStG in Anbetracht des EU-rechtlichen Zwangs unsicher. Folglich kann es sich der deutsche Gesetzgeber nicht mehr erlauben, Sachverhalte innerhalb der EU schärfer zu besteuern als solche im Inland.<sup>346</sup>

Letztendlich ist die von der UntStRef beabsichtigte Stärkung des Standorts Deutschland konträr. Dabei sind die Vorteile einer Steuersenkung durch viele Nachteile in den Schatten gestellt.<sup>347</sup> Solange zwischen EU-Staaten Differenzen im Lohn-, Preis- und Steuerniveau bestehen, wird es für Unternehmen Anreize geben, einen „günstigeren“ Standort zu suchen. Letzten Endes ist eine Europaharmonisierung der einzige Weg, um die Spannungen zwischen Ländern zu glätten. Dabei spielt die Vereinheitlichung der Steuern eine besondere Rolle.<sup>348</sup> Bis Ende 2008 soll die EU-Kommission einen Richtlinienvorschlag zu einer einheitlichen konsolidierten BMG für grenzüberschreitende Konzerne ausarbeiten.<sup>349</sup> Ob die EU-Staaten bereit sind, ihre Souveränität aufzugeben, wird sich künftig zeigen.

---

<sup>346</sup> Vgl. *Wassermeyer*, 1998/1999, S. 170; *Rödter*, 2004, S. 1634.

<sup>347</sup> Vgl. *Hey*, 2007, S. 1309.

<sup>348</sup> Vgl. EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, EuGHE 2005, S. I-10837, Rn. 62; zur Steuerharmonisierung in EU vgl. *Herzig*, 2006, S. 156 f.

<sup>349</sup> Vgl. *Oestereicher*, 2002, S. 342 f.; *Spengel/Wendt*, 2007, S. 297.

## Literaturverzeichnis

- Baranowski, Karl-Heinz*, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl., Herne/ Berlin, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, 1996
- Baumhoff, Hubertus u.a.*, Verrechnungspreise und Verrechnungspreisdokumentation, in: WPg-Sonderheft, 59. Jg. (2006), S. 131-156
- Baumhoff, Hubertus, Ditz, Xaver/ Greinert, Markus*, Auswirkungen des Unternehmenssteuergesetzes 2008 auf die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen , in: DStR, 45. Jg. (2007b), S. 1649-1655
- Baumhoff, Hubertus*, Verrechnungspreise für Dienstleistungen. Die steuerliche Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen auf der Grundlage des Fremdvergleiches, Köln, Heymann, 1986, Diss., Hamburg, 1995
- Baumhoff, Hubertus/ Bodemüller, Rahlpf*, Verrechnungspreispolitik bei der Verlagerung betrieblicher Funktionen ins Ausland, in: *Grother, Siegfried* (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/ Berlin, NWB, 2000, S. 363-398
- Baumhoff, Hubertus/ Ditz, Xaver/ Greinert, Markus*, Auswirkungen des Unternehmenssteuergesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: DStR, 45.Jg. (2007a), S. 1461-1467
- Baumhoff, Hubertus/ Greinert, Markus*, Aufteilung von Standortvorteilen bei der Verrechnungspreisermittlung gegenüber Lohnfertigern – Anmerkung zum Urteil des FG Münster vom 16.03.2006, in: IStR, 15.Jg. (2006), S. 789-793
- Bauschatz, Peter*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, Berlin, Duncker & Humbolt, 2001, Diss., Augsburg, 2000
- Becker, Helmut*, Der ordentliche Geschäftsleiter – Ist sein Grab schon geschaufelt?, in: DB, 49. Jg. (1996), S. 1439-1440
- Bernhardt, Lorenz/ Ham van der, Susann/ Kluge, Sven*, Die Expansion deutscher Unternehmen ins Ausland: Steuerliche Implikationen der Gründung von Vertriebstochtergesellschaften – Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen im Fall von „Vertriebsabspaltungen“, in: IStR, 17. Jg. (2008), S. 1-11
- Bilsdorfer, Peter*, Der steuerliche Fremdvergleich bei Vereinbarungen unter nahestehenden Personen, Bielefeld, Erich Schmidt Verlag, 1996
- Blumers, Wolfgang*, Funktionsverlagerung per Transferpaket, in: BB, 62. Jg. (2007), S. 1757-1763

- Bödefeld, Axel/ Kuntschik, Nina*, Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise, S. 240-296, in: Blumberg, Jens/ Benz, Sebastian, Die Unternehmensteuerreform 2008, Köln, Otto Schmidt, 2007
- Borstell, Thomas*, Verrechnungspreisprobleme bei Funktionsverlagerungen, in: *Herzig, Norbert/ Güntel, Manfred/ Niemann, Ursula* (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2001/2002: zugleich Bericht über den 53. Fachkongress der Steuerberater, Köln, 23. und 24. Oktober 2001, Köln, Otto Schmidt, 2002, S. 201-237
- Borstell, Thomas/ Brüninghaus, Dirk/ Dworaczek, Michael*, Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Verrechnungspreiskorrekturen nach § 1 AStG – Ausblick nach dem BFH-Beschluss zum 21.06.2001, in: *IStR*, 10. Jg. (2001), S. 757-760
- Brockhagen, Julia*, Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerung, Marburg, Tectum Verlag, 2007
- Burkert, Manfred*, Funktionsverlagerung im internationalen Konzern – Management der Steuerfolgen in Deutschland (Teil 1 und 2), in: *IStR*, 12.Jg. (2003), S. 320-324 und 356-360
- Burkert, Manfred*, Reallokation von betrieblichen Funktionen und Risiken im international tätigen Konzern, in: *Kleineidam, Hans-Jochen* (Hrsg.), Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung, Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag, Berlin, E. Schmidt, 1999, S. 509-538
- Buyer, Christoph*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Verletzung der gesellschaftlicher- und mitgliedschaftlichen Treuepflichten – Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 30.8.1995 – I R 155/94, in: *GmbHR*, 87. Jg. (1996), S. 98-108
- Cordewener, Axel*, Deutsche Unternehmensbesteuerung und europäische Grundfreiheiten – Grundzüge des materiellen und formellen Rechtsschutzsystem der EG, in: *DStR*, 42.Jg. (2004), S. 6-15
- Dautzenberg, Norbert/ Gocksch, Sebastian*, Die europarechtliche Problematik des § 1 AStG, in: *BB*, 55.Jg. (2000), S. 904-911
- Ditz, Xaver*, Internationale Gewinnabgrenzung bei der Betriebsstätten, Berlin, Schmidt, 2004, Diss., Hamburg, 2003
- Ditz, Xaver*, Übertragung von Geschäftschancen bei Funktionsverlagerungen ins Ausland, in: *DStR*, 44. Jg. (2006), S. 1625-1631
- Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Wiesbaden, Gabler, 2008
- Dörr, Ingmar/ Fehling, Daniel*, Europarechtliche Aspekte der Unternehmenssteuerreform 2008, in: *NWB* 2007, Fach 2, S. 9375

- Drukarczyk, Jochen*, Unternehmensbewertung, 4. Aufl., München, Vahlen, 2003
- Eigelshoven, Axel*, Gemeinschaftsrechtliche Bedenken des BHF gegen § 1 AStG, in: IWN, 2001, Fach 3, Gruppe 1, S. 1761-1764
- Eisele, Florian*, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, Berlin, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 2003
- Elicker, Michael*, Die „steuerrechtliche Kohärenz“ in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, in: IStR, 14.Jg. (2005), S. 89-92
- Fischer, Wolfgang Wilhelm/ Looks Christian/ Schlaa im, Stefan*, Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise – Bisherige Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und aktuelle Entwicklungen, in: BB, 62. Jg. (2007), S. 918-923
- Fleicher, Holger*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Die Geschäftschancenlehre im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht, in: DStR, 38. Jg. (1999), S. 1249-1257
- Flick, Hans*, Deutsche Verwaltungsgrundsätze zu internationalen Verrechnungspreisen aus der Sicht der Unternehmen, in: JbFSt, 1981/1982, S. 133-142
- Flick, Hans/ Wassermeyer, Franz/ Baumhoff, Hubertus*, Außensteuerrecht. Kommentar, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1973/2007 (Stand: 60. Ergänzungslieferung, Juli 2007)
- Freytag, Ulf*, Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 – Geplante Änderungen für den Bereich Verrechnungspreise, in: IWB, (2007), Fach 3, Gruppe 1, S. 2193-2200
- Frischmuth, Markus*, Die Konzeption der Funktionsverlagerungsbesteuerung nach dem UntStRefG 2008, in: StuB, 9. Jg. (2007a), S. 386-392
- Frischmuth, Markus*, Funktionsverdoppelungen im Visier des deutschen Fiskus – Quo vadis?, in: IWB (2007b), Fach 3, Gruppe 1, S. 2253-2258
- Fritsch, Michael/ Wein, Thomas/ Ewers, Hans-Jürgen*, Marktversagen und Wirtschaftspolitik, 4. Aufl., München, Vahlen, 2001
- Greinert, Markus*, Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen, S. 541-582, in: Schaumburg, Harald/ Rödder, Thomas (Hrsg.), München, Beck, 2007
- Haarmann, Wilhelm*, Produktionsverlagerung, Markt- und Markenüberlassung, in: IDW (Hrsg.), Generalthema Globale Unternehmenstätigkeit und inländische Besteuerung: Bericht über die Steuerfachtagung 1996 des IDW, 26. September in Neuss, Düsseldorf, IDW, 1997, S. 59-76

- Hans, Adrian*, Verfassungsrechtliche und Gemeinschaftsrechtliche Reformperspektiven der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz, Berlin, TENEA Verlag, 2007, Diss., Düsseldorf, 2006
- Herlinghaus, Andreas*, Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 1 AStG mit dem Europarecht – Zum Aussetzungsbeschluss des FG Münster vom 31.8.2000, in: FR, 83.Jg. (2001), S. 240-244
- Herzig, Norbert/ Watrin, Christoph*, Betriebswirtschaftliche Anforderungen an eine Unternehmenssteuerreform, in: StuW 77. (30.) Jg. (2000), S. 378-388
- Hey, Johanna*, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, in: BB, 62.Jg. (2007), S. 1303-1309
- Hick, Christian/ Prinz, Ulrich*, Der neue § 5 Abs. 1a EStG – Gelungene gesetzliche Verankerung der steuerbilanziellen Bildung von Bewertungseinheiten?, in: DStR, 44. Jg. (2006), S. 771-775
- Hoffmann, Wolf-Dieter*, Der Preisvergleich als vorrangige Methode zur Prüfung des angemessenen Verrechnungspreises im internationalen Konzern, in: RIW, 23. Jg. (1977), S. 10-16
- Homburg, Stefan*, Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl., München, Vahlen, 2005
- Isensee, Tobias*, Veräußerung und Nutzungsüberlassung eines Absatzmarktes, in: IStR, 8.Jg. (1999), S. 527-533
- Jacobs, Otto H. (Hrsg.)*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München, Beck, 2007
- Jahndorf, Christian*, Besteuerung der Funktionsverlagerung, in: FR, 90. Jg. (2008), S. 101-111
- Jenzen, Holger*, Internationale Funktionsverlagerungen. Die Besteuerung von Gewinnpotentialen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen im Konzern, in: NWB, 2007, Fach 2, S. 9419-9438
- Kaminski, Bert/ Strunk, Günther*, Funktionsverlagerung im Rahmen von e-Business-Aktivitäten, in: IStR, 11. Jg. (2002), S. 789-798
- Kleineidam, Hans-Jochen*, Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter – Lizenzen, in: *Schaumburg, Harald (Hrsg.)*, Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Köln, Schmidt, 1994, S. 103-122
- Kloppen, Heinz-Klaus (Hrsg.)*, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Köln, Otto Schmidt, 1997/2007 (Stand: 8. Ergänzungslieferung, Dezember 2006)

- Köplin, Manfred/ Sedemund, Jan*, Ist § 1 AStG europarechtswidrig?, in: *IStR*, 9. Jg. (2000), S. 305-307
- Kroppen, Heinz-Klaus/ Rasch, Stephan/ Eigelshoven Axel*, Die Behandlung der Funktionsverlagerungen im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 und der zu erwartenden Verwaltungsgrundsätze-Funktionsverlagerung, in: *IWB* (2007), Fach 3 Gruppe 1 S. 2201-2230
- Kuckhoff, Harald/ Schreiber, Rolf*, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung aus Sicht der Betriebsprüfung (Teil 1 und 2), in: *IStR*, 8. Jg. (1999), S. 321-330 und 353-362
- Kuntschik, Nina*, Steuerliche Gewinnermittlung und IAS/ IFRS am Beispiel immaterieller Vermögenswerte, Frankfurt, Lang, 2004, Diss., Köln, 2004
- Laule, Gerhard*, Grenzen internationaler Steuergestaltung im Lichte der Rechtsprechung des EuGH, in: *IStR*, 12.Jg. (2003), S. 217-222
- Löhr, Dirk*, Die Brühler Empfehlungen – Wegweiser für eine Systemreform der Unternehmensbesteuerung?, in: *StuW*, 77. (30.) Jg. (2000), S. 33-44
- Looks, Christian/ Scholz, Christian M.*, Funktionsverlagerungen nach der Neufassung des § 1 Abs. 3 AStG, in: *BB*, 62. Jg. (2007), S. 2541-2545
- Matschke, Manfred Jürgen/ Brösel, Gerrit*, Unternehmensbewertung, 2. Aufl., Wiesbaden, Gabler, 2006
- Naumann, Manfred*, Besteuerung von Funktionsverlagerungen, Interview in Status: Recht, in: Beilage zu *DB*, 2007, S. 203-205
- o.A.*, Gabler Wirtschaftslexikon, 15. Aufl., Wiesbaden, Gabler, 2000
- o.A.*, IDW: Nachhaltige Schädigung des Wirtschaftsstandorts Deutschland durch Steuern auf Funktionsverlagerung, in: *DB*, 60.Jg. (2007), S. XIV
- Oestreicher, Andreas*, Entwicklung und Rechtfertigung des Arm´s length principle im Rahmen der Gewinnabgrenzung internationaler Konzerne, in: *Oestreicher, Andreas* (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, Herne/ Berlin, NBW, 2003, S. 1-51
- Oestreicher, Andreas*, Konzernbesteuerung in Europa. Zum Vorschlag einer konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, *StuW*, 79. (32.) Jg. (2002), S. 342-356
- Pellens, Bernhard/ Fülbier, Rolf Uwe/ Gassen, Joachim*, Internationale Rechnungslegung, 6. Aufl., Stuttgart, Schäffer-Poeschel, 2006

- Polley, Notker*, Wettbewerbsverbot und Geschäftschancenlehre: Eine Untersuchung am Beispiel der Geschäftsleitung von US-Corporation und deutscher GmbH, Baden-Baden, Nomos, 1993, Diss., Osnabrück, 1992
- Rasch, Stephan/ Nakhai, Katja*, Die EG-Rechtswidrigkeit des § 1 AStG bleibt weiterhin ungeklärt, in: DB, 58. Jg. (2005), S. 1984-1989
- Raupach, Arndt*, Steuergünstige Arbeits- und Funktionsteilung zwischen in- und ausländischen Konzerneinheiten bei der Produktion, in: Deutsches Anwaltsinstitut e.V. (Hrsg.), JbFSt 1997/1998: Aktuelle Steuerrechtliche Beiträge, Referate und Diskussionen der 48. Steuerrechtlichen Jahresarbeitsstagung, Wiesbaden, vom 26. bis 28. Mai 1997, Herne/ Berlin, NWB, 1998, S. 416-424
- Richter, Andreas/ Welling, Berthold*, Tagungs- und Diskussionsbericht zu 25. Berliner Steuergespräch mit dem Thema Funktionsverlagerung, in: FR, 90. Jg. (2008), S. 71-78
- Rödder, Thomas*, Aktuelle Problemfälle verdeckter Gewinnausschüttung im Konzern: Produktionsverlagerung, Markterschließung, Verlagerung von Vertriebsfunktionen, in: *Herzig, Norbert/ Günkel, Manfred, Niemann, Ursula* (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 1997/98 – zugleich Bericht über den 49. Fachkongress der Steuerberater, Köln, 21. und 22. Oktober 1997, Köln, Otto Schmidt, 1998, S. 115-139
- Rödder, Thomas*, Deutsche Unternehmensbesteuerung im Visier des EuGH, in: DStR, 42.Jg. (2004), S. 1629-1634
- Rose, Gerd*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., Wiesbaden, Gabler, 1992
- Rundshagen, Helmut*, Zum Verhältnis § 1 AStG und Entnahme, in: IStR, 7. Jg. (1998), S. 240-243
- Schaumburg, Harald/ Schaumburg, Flick Gocke*, Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen, in: *o.A.*, Die GmbH zukunftsicher gestalten, Köln, Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, 2007, S. 42-51
- Scheuerle, Ulrich*, § 1 AStG und Gemeinschaftsrecht, in: IStR, 11.Jg. (2002), S. 798-802
- Schleithoff, Felix*, Die Unternehmensbewertung im deutschen Steuerrecht, Köln, EUL, 2006, Diss., Münster, 2006
- Scholz, Christian M.*, Die Fremdüblichkeit einer Preisanpassungsklausel nach dem Entwurf zu § 1 Abs. 3 AStG, in: IStR, 16.Jg. (2007), S. 521-526

- Scholz, Christian M./ Raab, Jürgen*, Zu Bewertungsproblemen bei der Verlagerung von Funktionen, Geschäftschancen und Wirtschaftsgütern, in: *Crüger, Arwed/ Theurl, Theresia* (Hrsg.), Verrechnungspreise in Unternehmenskooperationen, Berlin, Verlag für Wirtschaftskommunikation, 2003, S. 239-255
- Schreiber, Rolf*, Verrechnungspreise bei Verlagerung von Funktionen und Risiken im internationalen Konzern, in: *Oestreicher* (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, Berlin, NWB, 2003, S. 285-342
- Serg, Oliver*, Die Behandlung von Geschäftschancen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung, in: DStR, 43. Jg. (2005), S. 1916-1920
- Spengel, Christoph/ Wend, Carsten*, Europäische Harmonisierung der körperschaftlichen Bemessungsgrundlage, in: StuW, 2007, S. 297-307
- Strahl, Martin*, Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung nach der Unternehmenssteuerreform 2008, in: KÖSDI 41. Jg. (2008), S. 15861-15865
- Tausch, Wolfgang/ Plenker, Jürgen*, Änderung durch die Gesetze zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltung und zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung, in: DB, 59. Jg. (2006), S. 800-808
- Thiel, Jochen*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Spannungsfeld zwischen Zivil- und Steuerrecht; in: DStR, 31. Jg. (1993), S. 1801-1808
- Thömmes, Otmar*, Vereinbarkeit der britischen Hinzurechnungsbesteuerung mit Gemeinschaftsrecht, in: IWB, 2006, Fach 11 a, S. 1019-1036
- Tipke, Klaus/ Lang, Joachim* (Hrsg.), Steuerrecht, 18. Aufl., Köln, Otto Schmidt, 2005
- Vogel, Klaus*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, in: StuW, 70. (23.) Jg. (1993), S. 380-388
- Vögele, Alexander* (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., München, Beck, 2004
- Wagner, Franz W.*, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, in: StuW, 69.(22.) Jg. (1992), S. 2-13
- Wassermeyer, Franz*, Gewinnkorrekturvorschriften im Rechtssystem, in: *Oestreicher, Andreas* (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, Herne/ Berlin, NBW, 2003, S. 74-94
- Wassermeyer, Franz*, Funktionsverlagerung – Statement, in: FR, 90. Jg. (2008), S. 67-68

- Wassermeyer, Franz*, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, in: StbJb. 1998/99, S. 157-172
- Wassermeyer, Franz*, Modernes Gesetzgebungsniveau am Beispiel des Entwurfs zu § 1 AStG, in: DB, 60. Jg. (2007), S. 535-539
- Weisser, Johannes*, Corporate Opportunities – Zum Schutz der Geschäftschancen des Unternehmens im deutschen und im US-amerikanischen Recht, Köln, Heymanns, 1991, Diss., Bonn, 1990
- Welling, Berhold/ Tiemann, Konstantin*, Funktionsverlagerungsverordnung im Widerstreit mit internationalen Grundsätzen, in: FR, 90. Jg. (2008), S. 68-71
- Wichmann, Gerd*, Das Wettbewerbsverbot des Gesellschafters und des Gesellschafters-Geschäftsführers einer GmbH – Anerkennung zu dem Beitrag von Wassermeyer, GmbHR 1993, S. 329 ff., in: GmbHR 84. Jg. (1993), S. 635-638
- Wilmanns, Jobst*, Besteuerung von Funktionsverlagerungen – Ein internationaler Vergleich, in: Beilage zu DB, 2007, S. 201-202
- Wulf, Martin*, Änderungen im Außensteuerrecht und Sonderregelungen zu Funktionsverlagerungen nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, in: DB, 60.Jg. (2007), S. 2280-2285
- Zirfas, Heidrun*; Ausgewählte Planungsansätze bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen in deutschen Großunternehmen, in: *Oestreicher, Andreas* (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, Herne/ Berlin, NBW, 2003, S. 243-263

## Rechtsprechungsverzeichnis

### Rechtsprechung deutscher Finanzgerichte:

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
BFH	18.10.1967	I 262/63	BStBl II 1968, S. 105
BFH	13.02.1970	III R 43/68	BStBl II 1970, S. 374
BFH	13.02.1970	III 156/65	BStBl II 1970, S. 371
BFH	27.11.1974	I R 250/72	BStBl II 1975, S. 306
BFH	22.05.1979	III R 129/74	BStBl II 1979, S. 635
BFH	28.01.1981	I R 10/77	BStBl II 1981, S. 612
BFH	25.11.1981	I R 54/77	BStBl II 1982, S. 189
BFH	19.05.1982	I R 102/79	BStBl II 1982, S. 631
BFH	24.11.1982	I R 123/78	BStBl II 1983, S. 113
BFH	24.03.1983	IV R 123/80	BStBl II 1983, S. 598
BFH	20.08.1986	I R 151/82	BFH/NV 1987, S. 469
BFH	15.07.1987	II R 249/83	BStBl II 1987, S. 809
BFH	02.09.1988	III R 38/84	BStBl II 1989, S. 160
BFH	23.11.1988	II R 209/82	BStBl II 1989, S. 83
BFH	26.07.1989	I R 49/85	BFH/NV 1990, S. 443
BFH	28.02.1990	I R 83/87	BStBl II 1990, S. 649
BFH	12.12.1990	I R 73/89	BStBl II 1991, S. 593
BFH	07.07.1992	VIII R 24/90	BStBl II 1993, S. 328
BFH	14.10.1992	I R 69/88	BFH/NV 1993, S. 269
BFH	19.01.1994	I R 93/93	BStBl II 1994, S. 725
BFH	02.02.1994	I R 78/92	BStBl II 1994, S. 479
BFH	30.03.1994	I R 52/93	BStBl II 1994, S. 903
BFH	17.05.1995	I R 147/93	BStBl II 1996, S. 204
BFH	19.10.1995	IV R 111/94	DStR 1996, S. 337
BFH	06.12.1995	I R 88/94	BStBl II 1996, S. 383
BFH	27.03.1996	I R 60/95	BStBl II 1996, S. 576
BFH	11.06.1996	I R 97/95	DStR 1996, S. 1796
BFH	13.11.1996	I R 149/94	BB 1997, S. 508
BFH	22.11.1996	I R 45/95	BFH/NV 1996, S. 645
BFH	12.06.1997	I R 14/96	DStR 1997, S. 1360 = FR 1997, S. 773
BFH	17.12.1997	I B 96/97	BStBl II 1998, S. 321
BFH	24.05.1998	I R 213/85	BStBl II 1990, S. 8
BFH	09.08.2000	I R 12/99	BStBl II 2001, S. 140
BFH	27.03.2001	I R 42/00	BStBl I 2001, S. 771
BFH	21.06.2001	I B 141/00	IStR 2001, S. 509
BFH	17.10.2001	I R 103/00	BStBl II 2004, S. 171
BFH	07.08.2002	I R 64/01	BFH/NV 2003, S. 205
BFH	06.04.2005	I R 22/04	IStR 2005, S. 598
BFH	27.10.2005	IX R 76/03	DB 2006, S. 429
FG Münster	31.08.2000	8 V 4639/00 E	EFG 2000, S. 1389
FG Münster	10.03.2005	8 K 7687/00 E	IStR 2005, S. 531
FG Münster	16.03.2006	8 K 2348/02 E	IStR 2006, S. 794
FG Saarland	31.05.2001	1 K 152/99	EFG 2001, S. 1165

**Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs:**

<b>Ge- richt</b>	<b>Urteil vom</b>	<b>Rechtssa- che</b>	<b>Bezeich- nung</b>	<b>Fundstelle</b>
EuGH	11.07.1974	8/74	<i>Dassonville</i>	EuGHE 1974, S. 837
EuGH	28.01.1986	C-270/86	<i>avoir fiscal</i>	EuGHE 1986, S. 273
EuGH	28.01.1992	C-204/90	<i>Bachmann</i>	EuGHE 1992, S. I-305
EuGH	14.02.1995	C-279/93	<i>Schumacker</i>	EuGHE 1995, S. I-225 = IStR 1995, S. 126
EuGH	30.11.1995	C-55/94	<i>Gebhard</i>	EuZW 1996, S. 92 = EuGHE 1995, S. I-161
EuGH	15.05.1997	C-250/95	<i>Futura und Singer</i>	EuGHE 1997, S. I-4161
EuGH	28.04.1998	C-118/96	<i>Safir</i>	EWS 1998, S. 349
EuGH	16.07.1998	C-264/96	<i>ICI</i>	EuGHE 1998, S. I-4711
EuGH	09.03.1999	C-212/97	<i>Centros</i>	EuGHE 1999, S. I-1484
EuGH	29.04.1999	C-311/97	<i>Royal Bank of Scotland</i>	EuGHE 1999, S. I-4809
EuGH	21.09.1999	C-307/97	<i>Saint- Gobain</i>	EuGHE 1999, S. I-6161
EuGH	26.10.1999	C-294/97	<i>Eurowings</i>	EuGHE 1999, S. I-7447
EuGH	28.10.1999	C-55/98	<i>Vestergaard</i>	EuGHE 1999, S. I-2787
EuGH	18.11.1999	C-200/98	<i>X AB, Y AB</i>	IStR 2000, S. 17
EuGH	06.06.2000	C-35/98	<i>Verkooijen</i>	EuGHE 2000, S. I-4071
EuGH	26.09.2000	C-478/98	<i>Kommission/ Belgien</i>	EuGHE 2000, S. I-7587
EuGH	14.12.2000	C-110/99	<i>Emsland- Stärke</i>	EuGHE 2000, S. I-11619
EuGH	08.03.2001	C-410/98	<i>Metallge- sellschaft</i>	EuGHE 2001, S. I-1727
EuGH	21.11.2002	C-436/00	<i>X und Y</i>	IStR 2003, S. 23
EuGH	12.12.2002	C-324/00	<i>Lankhorst- Hohorst</i>	EuGHE 2002, S. I-11779 = IStR 2003, S. 55
EuGH	18.09.2003	C-168/01	<i>Bosal</i>	EuGHE 2003, S. I-9409
EuGH	30.09.2003	C-167/01	<i>Inspiere</i>	EuGHE 2003, S. I-10155
EuGH	11.03.2004	C-9/02	<i>De Lasteyrie du Saillant</i>	FR 2004, S. 659 = DStR 2004, S. 551
EuGH	07.09.2004	C-319/02	<i>Manninen</i>	EuGHE 2004, S. I-7477
EuGH	13.12.2005	C-446/03	<i>Marks &amp; Spencer</i>	EuGHE 2005, S. I-10837
EuGH	12.09.2006	C-196/04	<i>Cadbury Schwepps</i>	EWS 2006, S. 461 = EuGHE 2006, S. I-7995

## Quellenverzeichnis

- BMF v. 23.02.1983, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze), IV C 5 – S – 1341 – 4/83, BStBl I 1983, S. 218
- BMF v. 14.05.2004, Grundsätze zur Anwendung des AStG, Sondernummer 1/2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I 2004, S. 3
- BMF v. 12.04.2005, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), IV B4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, S. 570-599
- BT-Drucks. 16/4841 v. 27.03.2007
- Entwurf einer „Funktionsverlagerungsverordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i.S.d. § 1 Abs. 1 AStG in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung – FVerlagV)“ v. 04.06.07, IV B 4 – 1300/07/0012
- Entwurf einer Neufassung des IDW Standards: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW ES 1 i.d.F. 2007) (Stand: 05.09.2007)
- Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 17.03.2006, BStBl I 2006, S. 1095
- Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2005 (OECD-Richtlinien 1995/1999) (Stand: 1999)
- Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14.08.2007, BStBl I 2007, S. 630-655

### **Eidesstattliche Versicherung**

Ich versichere hiermit, dass ich meine Diplomarbeit

Thema: Funktionsverlagerung vor und nach der Unternehmenssteuerreform  
2008 – Eine kritische Analyse aus EU-rechtlicher und ökonomischer Sicht

selbstständig und ohne fremde Hilfe angefertigt habe und dass ich alle von anderen Autoren wörtlich übernommen Stellen wie auch an die Gedankengänge andere Autoren eng anlehenden Ausführungen meiner Arbeit besonders gekennzeichnet und die Quellen zitiert habe.

Münster, 14.02.2008

---

Galina Stojanowa